



La adopción de las Normas Internacionales de Auditoría del Sector Público por parte de los Órganos de Control Externo

Autores

Antonio M. López Hernández

*Presidente de la Cámara de Cuentas de Andalucía
Miembro de la Comisión del Sector Público del ICJCE*

Antonio Minguillón Roy

*Auditor Director del Gabinete Técnico de
la Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana
Coordinador de la Comisión Técnica de los OCEX*

Esta obra es el resultado
de un estudio técnico cedido
al **Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España** por

Autores:

Antonio M. López Hernández

*Presidente de la Cámara de Cuentas de Andalucía
Miembro de la Comisión del Sector Público del ICJCE*

Antonio Minguillón Roy

*Auditor Director del Gabinete Técnico de la Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana
Coordinador de la Comisión Técnica de los OCEX*

© Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE). España. 2017.
Paseo de la Habana, 1. 28036 – Madrid. Teléfono: 91 446 03 54. Fax: 91 447 11 62
www.icjce.es

ISBN: 978-84-15354-59-8
Depósito Legal: M-2900-2017
Fecha: enero de 2017

El presente material pertenece al ICJCE, se atribuyen a éste todos los derechos de explotación y otros conexos sobre el mismo en cualquier forma, modalidad o soporte.

El material debe utilizarse únicamente con fines de estudio, investigación o docencia, sin que pueda utilizarse por terceros para fines comerciales o similares. Por tanto, se prohíbe su copia, distribución, reproducción, total o parcial de este material por cualquier medio sin la autorización expresa y por escrito del ICJCE”.

Índice

| | |
|---|-----------|
| Introducción | 1 |
| Adaptación de las ISSAI por las Instituciones de Control Externo (ICEX) | 2 |
| Adaptación de las ISSAI de nivel 4 | 4 |
| Proceso de adaptación y adopción de las ISSAI y las NIA-ES por parte de los OCEX | 5 |
| Guías prácticas de fiscalización de los OCEX | 6 |
| Breve análisis de las guías de fiscalización aprobadas | 8 |
| • GPF-OCEX 1220 Guía para el control de calidad de las fiscalizaciones de los OCEX | 8 |
| • GPF-OCEX 1230 Documentación de la auditoría | 8 |
| • GPF-OCEX 1240 Responsabilidades del auditor en la fiscalización con respecto al fraude | 9 |
| • GPF-OCEX 1250 Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros | 10 |
| • GPF-OCEX 1300 Guía sobre la planificación de una fiscalización | 10 |
| • GPF-OCEX 1315/1316/1317 Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno | 10 |
| • GPF-OCEX 1320 Guía sobre la importancia relativa en las auditorías financieras | 11 |
| • GPF-OCEX 1330 Respuestas del auditor a los riesgos valorados | 13 |
| • GPF-OCEX 1500 Evidencia de auditoría | 13 |
| • GPF-OCEX 1520 Procedimientos analíticos | 13 |
| • GPF-OCEX 1730 Preparación de informes de auditoría sobre los estados financieros | 13 |
| • GPF-OCEX 1805 Preparación de informes de auditoría financiera. Consideraciones especiales. Auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero | 14 |
| • GPF-OCEX 4001 Las fiscalizaciones de cumplimiento de la legalidad | 15 |
| • GPF-OCEX 4320 Guía sobre la importancia relativa en las fiscalizaciones de legalidad | 15 |
| Guías en proyecto | 17 |
| A modo de conclusión | 18 |

Introducción

En 1991 la Comisión de Coordinación de los Órganos de Control Externo, en aquel momento integrada por el Tribunal de Cuentas y los de las Comunidades Autónomas entonces existentes, aprobó el documento denominado **Principios y Normas de Auditoría del Sector Público**, que representó un temprano esfuerzo normalizador de la actividad de estas instituciones.

Aunque estas normas preveían expresamente, que en todo lo no regulado explícitamente por ellas, la aplicación con carácter supletorio de 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, los años transcurridos desde su elaboración aconsejaban, claramente, su actualización.

La adopción por parte de la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (*International Organization of Supreme Audit Institution-INTOSAI*) de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA, o ISA por sus siglas en inglés) a través de unas Directrices que contienen los requisitos previos de las auditorías financieras de las entidades públicas, así como la aplicación en el sector privado en España de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA-ES) a partir de 2015, hacía más necesaria que nunca la renovación de las normas técnicas de auditoría del sector público.

INTOSAI emite dos tipos de normas profesionales: las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (*International Standards of Supreme Auditing Institutions-ISSAI*) y las Directrices de la INTOSAI para la Buena Gobernanza (INTOSAI GOVs). Las ISSAI tienen por objetivo salvaguardar la independencia y la efectividad de la actividad auditora, así como apoyar a los miembros de la INTOSAI en el desarrollo de su propio enfoque profesional en función de sus competencias. Las ISSAI forman un conjunto de pronunciamientos jerarquizados en cuatro niveles:

- El nivel 1 se ocupa de los fundamentos de la auditoría pública.
- El nivel 2 cubre los requisitos previos para el adecuado funcionamiento y conducta profesional de los organismos auditores.
- El nivel 3 incluye todos aquellos principios fundamentales para la realización de las auditorías.
- Finalmente, el nivel 4 se refiere a las directrices de auditoría, es decir, todos los principios traducidos a directrices específicas, detalladas y operacionales. Es en este nivel donde se encuentran recogidas las NIA.

Adaptación de las ISSAI por las Instituciones de Control Externo (ICEX)

Los Presidentes de las ICEX (Tribunal de Cuentas y Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas) acordaron el 30 de octubre de 2012 establecer una Comisión de normas y procedimientos, bajo la presidencia del Presidente de la Sección de Fiscalización del Tribunal de Cuentas.

El 21 de enero de 2014 se reunió la *Comisión de normas y procedimientos de las ICEX*, en la que se destacó la importancia que para estas Instituciones tiene la disposición de normas técnicas comunes que regulen las actuaciones de fiscalización. En efecto, disponer de tales normas comunes y aplicarlas adecuadamente debe asegurar la realización de fiscalizaciones de calidad que resulten apropiadas a las progresivamente mayores exigencias técnicas y de todo tipo que se formulan a las ICEX.

Tras un debate sobre las posibles opciones de elaboración de unas normas nuevas, la Comisión decidió adaptar, en una primera fase, las ISSAI de nivel 3. Para ello, se crearon tres Grupos de Trabajo, coordinados cada uno de ellos por un técnico del Tribunal de Cuentas y del que formarían parte técnicos de los OCEX.

El trabajo consistió, básicamente, en su adaptación a la normativa española reguladora de la fiscalización del sector público, manteniendo la máxima coherencia posible con las NIA-ES.

Siguiendo la nomenclatura empleada por el ICAC en la adaptación de las NIA, se optó por denominar a la adaptación de las ISSAI como ISSAI-ES, para distinguirlas de las versiones originales aprobadas por INTOSAI.

Asimismo, como parte de la homologación terminológica se empleó en la redacción de las ISSAI-ES la denominación de «Instituciones Públicas de Control Externo» (ICEX) para designar conjuntamente al Tribunal de Cuentas y a los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas (OCEX).

En definitiva, con la adaptación de las ISSAI del tercer nivel se pretendió aproximar las ICEX a los principios y normas de INTOSAI -organización de la que forma parte el Tribunal de Cuentas- y que constituyen el marco de referencia internacional en la fiscalización o auditoría pública.

La *Comisión de normas y procedimientos de las ICEX* reunida el 10 de abril de 2014 acordó elevar las cuatro ISSAI-ES adaptadas a la consideración de la Conferencia de presidentes de las ICEX para que posteriormente fueran aprobadas por el órgano correspondiente de cada Institución.

En la reunión de Presidentes del Tribunal de Cuentas y de los OCEX celebrada el 27 de junio de 2014 se acordó formalmente la aprobación de las siguientes ISSAI-ES:

ISSAI-ES 100 Principios fundamentales de fiscalización del sector público

ISSAI-ES 200 Principios fundamentales de la auditoría financiera

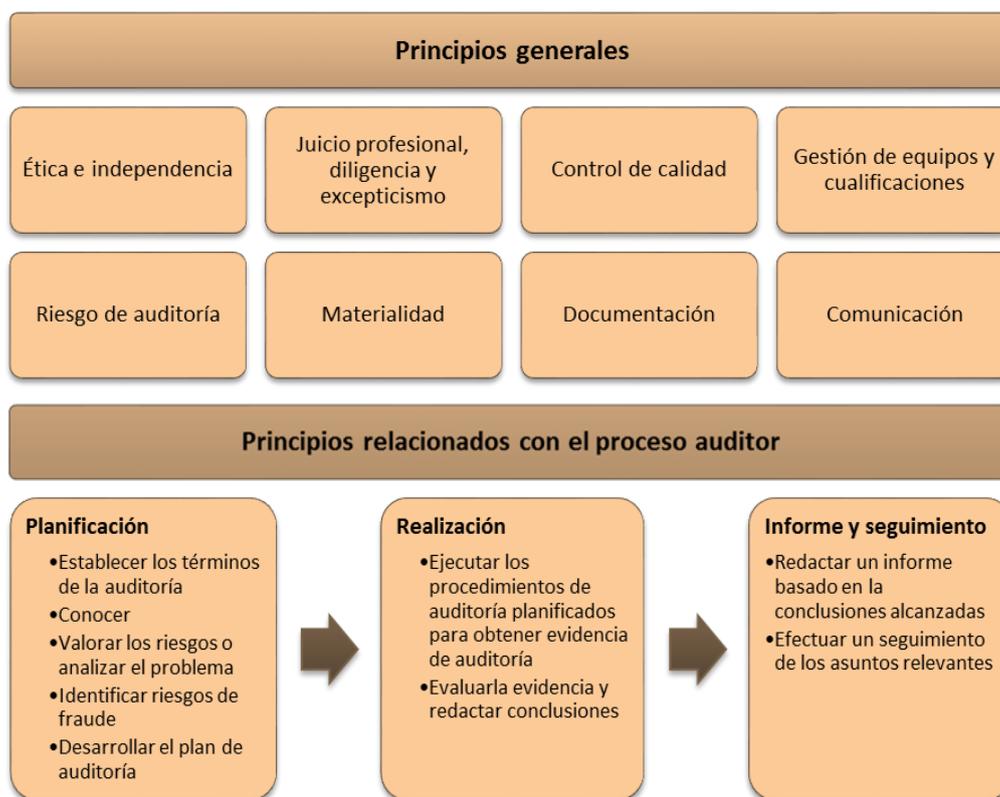
ISSAI-ES 300 Principios fundamentales de la fiscalización operativa

ISSAI-ES 400 Principios fundamentales de la fiscalización de cumplimiento

A partir de ese momento todas las instituciones públicas de control externo de nuestro país guían su actuación por el mismo conjunto de principios y normas, lo que supondrá una homologación de los resultados que va a beneficiar a todos los implicados -instituciones de control, parlamentos, destinatarios de los informes, ciudadanos interesados y público en general- en la fiscalización.

Las principales áreas recogidas en los Principios fundamentales de fiscalización pueden sintetizarse en el esquema de la Figura 1.

Figura 1



Adaptación de las ISSAI de nivel 4

En la reunión de Presidentes del Tribunal de Cuentas y de los OCEX celebrada el 27 de junio de 2014 se respaldó el acuerdo de la Comisión de normas que había previsto continuar las tareas de adaptación de las ISSAI de nivel cuatro: ISSAI 1000 y 1003 -de fiscalización o auditoría financiera-, ISSAI 3000 y 3100 -fiscalización operativa-, e ISSAI 4000 -fiscalización de cumplimiento. Además, la conveniencia en la homogenización de los informes de fiscalización llevó a la ampliación del encargo a los grupos de trabajo para incluir la adaptación de la ISSAI 1700.

Se formaron varios grupos de trabajo que elaboraron las siguientes ISSAI-ES:

ISSAI-ES 1000 Directriz de auditoría financiera. Introducción general a las Directrices de auditoría financiera de las ICEX.

ISSAI-ES 1003 Glosario de términos de las directrices de auditoría financiera.

ISSAI-ES 1700 Formación de la opinión y emisión del Informe de auditoría sobre los estados financieros.

ISSAI-ES 3000 Normas y directrices para la fiscalización operativa.

ISSAI-ES 3100 Anexo a las directrices para la fiscalización operativa.

ISSAI-ES 4000 Directrices para la fiscalización de cumplimiento.

Para la mejor comprensión del trabajo realizado en la adaptación de algunas de estas ISSAI, conviene hacer las siguientes precisiones.

De los 91 puntos que conforman la ISSAI 1000 original, se recogieron únicamente 10 en la ISSAI-ES 1000 debido a los contenidos coincidentes con los de la ISSAI-ES 200. La razón de esta situación es que la ISSAI 200 fue elaborada años después de la ISSAI 1000 con un criterio diferente, por lo que esta última había quedado obsoleta. La ISSAI-ES 1000, por tanto, carece de relevancia.

Por su parte, en la ISSAI-ES 1003 se recogen los dos glosarios de términos de auditoría financiera que contiene la ISSAI original pero revisando las definiciones para adaptarlas al contexto español y empleando las definiciones del glosario de términos de las NIA-ES aprobado por el ICAC para su uso en España. Es un documento útil ya que precisa la terminología utilizada en las ISSAI-ES.

La adaptación de la ISSAI-ES 1700 a nuestro contexto no planteó cuestiones destacables, pero al incorporar solo la ISSAI-ES 1700, y no adaptarse las ISSAI 1705 y 1706 (y las NIA-ES 705 y 706) su utilidad es más bien relativa¹.

¹ Por esta razón como más adelante se comentará los OCEX desarrollaron una guía de fiscalización que incorpora el conjunto de NIA-ES relativas a los informes.

En cuanto a las normas referidas a la fiscalización operativa, se realizó la adaptación de la ISSAI 3000 y de la ISSAI 3100. Esta última, al tratarse de un resumen de la ISSAI 300, para no presentar reiteraciones innecesarias, incorpora, bajo la rúbrica de la ISSAI-ES 3100 ANEXO, tan solo el anexo que se acompaña a la ISSAI 3100 original, por la relevancia de su contenido.

Respecto a la adaptación de la ISSAI-ES 4000, relativa a las Directrices para la fiscalización de cumplimiento, consideramos que resultó incompleta al no adaptar también las ISSAI 4100 y 4200.²

Con este grupo de ISSAI-ES de nivel 4, aprobadas en la reunión de Presidentes del Tribunal de Cuentas y de los OCEX celebrada el 4 de diciembre de 2014, se dio por finalizado, hasta la fecha, el trabajo de la *Comisión de normas y procedimientos de las ICEX*.

Proceso de adaptación y adopción de las ISSAI y las NIA-ES por parte de los OCEX

Los Presidentes de los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas (OCEX) convencidos de que la adaptación y/o adopción de las ISSAI y las NIA-ES a sus tareas de fiscalización constituye una prioridad estratégica acordaron crear, el 24 de marzo de 2015, una Comisión Técnica de los OCEX, formada por cinco auditores de sendos OCEX, con la misión de adaptar las ISSAI y las NIA-ES a las características y peculiaridades de estos órganos de control.

Además, la adaptación debía intentar introducir, cuando fuera aconsejable, aclaraciones, ejemplos o modelos que facilitaran a los equipos de fiscalización la aplicación de las citadas normas de auditoría.

Las nuevas guías de auditoría resultantes se llamarían Guías Prácticas de Fiscalización de los OCEX (GPF-OCEX).

La Comisión Técnica de los OCEX (CT) estableció su tarea con una metodología de funcionamiento muy colaborativa y sencilla, que puede sintetizarse en los siguientes pasos:

- 1º** La Conferencia de Presidentes de la Asociación de Órganos de Control Externo Autonómicos (ASOCEX) aprueba el plan de trabajo para un semestre, a propuesta de la CT.
- 2º** La CT elabora borradores de GPF-OCEX y se remiten a todos los OCEX para su distribución interna, solicitando observaciones, sugerencias y comentarios sobre los borradores.
- 3º** Tras el análisis y consideración de las observaciones recibidas, la CT remite los borradores definitivos de GPF-OCEX a la Conferencia de Presidentes de ASOCEX para que sean objeto de deliberación y, en su caso, aprobación en la siguiente reunión.

² Por esta misma razón los OCEX desarrollaron otra guía de fiscalización que las incorporara.

- 4º Tras su aprobación por la Conferencia de Presidentes de ASOCEX, las guías deben ser aprobadas por los diferentes órganos de gobierno de los OCEX para su entrada efectiva en vigor en cada entidad.
- 5º En la misma reunión que aprueba un grupo de guías, se aprueba el plan de trabajo del siguiente semestre.

Las GPF-OCEX, en general, no representan normas de auditoría totalmente nuevas y originales, ya que son una adaptación de normas técnicas de rango superior ya existentes, las NIA-ES, las ISSAI-ES y las ISSAI. Es decir, principalmente, pretenden ser una ayuda para los auditores públicos a la hora de interpretar, adaptar a las circunstancias del sector público y aplicar lo previsto en estas normas técnicas.

No obstante lo anterior, algunas de las GPF-OCEX pueden tener una gran relevancia y al integrar en un único documento normas de distinto origen, con interpretaciones y aclaraciones para su aplicación, representan novedades de gran alcance tanto para los auditores públicos como para los destinatarios de los informes. Por ejemplo, las GPF-OCEX 1240, 1500, 4001, 4320, etc, que se comentan más adelante.

Guías prácticas de fiscalización de los OCEX

Hasta la fecha se han elaborado y aprobado las siguientes Guías Prácticas de Fiscalización de los OCEX:

- GPF-OCEX 1220 Guía para el control de calidad de las fiscalizaciones de los OCEX
- GPF-OCEX 1230 Documentación de la auditoría
- GPF-OCEX 1240 Responsabilidades del auditor en la fiscalización con respecto al fraude
- GPF-OCEX 1250 Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros
- GPF-OCEX 1300 Guía sobre la planificación de una fiscalización
- GPF-OCEX 1315 Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno
- GPF-OCEX 1316 El conocimiento requerido del control interno de la entidad
- GPF-OCEX 1317 Guía para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material
- GPF-OCEX 1320 Guía sobre la importancia relativa en las auditorías financieras
- GPF-OCEX 1330 Respuestas del auditor a los riesgos valorados
- GPF-OCEX 1500 Evidencia de auditoría
- GPF-OCEX 1520 Procedimientos analíticos
- GPF-OCEX 1730 Preparación de informes de auditoría sobre los estados financieros

GPF-OCEX 1805 Preparación de informes de auditoría financiera. Consideraciones especiales. Auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero (NIA 805)

GPF-OCEX 4001 Las fiscalizaciones de cumplimiento de la legalidad

GPF-OCEX 4320 Guía sobre la importancia relativa en las fiscalizaciones de legalidad.

Las guías adaptan a las necesidades de los OCEX las NIA-ES e ISSAI-ES que se resumen en la Figura 2.

Figura 2 - Correlación GPF-OCEX, NIA-ES e ISSAI-ES

| GPF-OCEX | Fecha de aprobación | NIA-ES | ISSAI-ES, ISSAI |
|----------------------|-----------------------|-------------------|---------------------------------|
| 1220 | 29/11/2016 | 220 | ISSAI 1220 |
| 1230 | 17/5/2016 | 230 | ISSAI-ES 100 y 200, ISSAI 1230 |
| 1240 | 18/11/2015 | 240 | ISSAI-ES 200, ISSAI 1240 |
| 1250 | 17/5/2016 | 250 | ISSAI-ES 200 |
| 1300 | 17/5/2016 | 300 | ISSAI-ES 200 y 100 |
| 1315 1316 1317 | 18/11/2015 | 315 | ISSAI-ES 200 |
| 1320 | 17/5/2016 | 320 450 | ISSAI-ES 200 |
| 1330 | 18/11/2015 | 330 | ISSAI-ES 200 |
| 1500 | 29/11/2016 | 500 | ISSAI 500 |
| 1520 | 29/11/2016 | 520 | ISSAI 1520 |
| 1730 | 18/11/2015 | 700 705 706 | ISSAI-ES 200, ISSAI-ES 1700 |
| 1805 | 18/11/2015 | 805 | ISSAI-ES 200 |
| 4001 | 18/11/2015 | -- | ISSAI-ES 400, ISSAI 4100 y 4200 |
| 4320 | 17/5/2016 | -- | GPF-OCEX 4001, ISSAI-ES 400 |
| 1530 | <i>En tramitación</i> | 530 | ISSAI-ES 200 |
| 1560 | <i>En tramitación</i> | 560 | ISSAI-ES 200 |
| 1570 | <i>En tramitación</i> | 570 | ISSAI-ES 200 |

Breve análisis de las guías de fiscalización aprobadas

GPF-OCEX 1220 Guía para el control de calidad de las fiscalizaciones de los OCEX

Los órganos de control externo vienen emitiendo informes de fiscalización que son un referente en cuanto a su contenido y calidad técnica, cuya utilidad para los destinatarios de los mismos, parlamentos, gobiernos, entidades locales, otros entes públicos y ciudadanos en general, ha sido numerosas veces explícitamente reconocida.

Emitir informes de fiscalización que cumplan los adecuados estándares de calidad es fundamental para mantener la reputación y credibilidad de los OCEX.

La entrada en vigor en nuestro país de las NIA-ES el 1 de enero de 2015 y la aprobación en 2014 por parte de los presidentes de las ICEX de las ISSAI-ES, exigen mantener actualizados los métodos de trabajo de los OCEX, siendo uno de sus elementos fundamentales la introducción de un completo sistema de control de calidad de las fiscalizaciones.

Esta Guía práctica adapta la NIA-ES 220 “Control de calidad de la auditoría de estados financieros” y la ISSAI 1220 a las circunstancias de los OCEX y proporciona orientaciones adicionales para su aplicación.

Para facilitar su comprensión y aplicación, las normas y consideraciones establecidas en las ISSAI-ES 100 y 200, ISSAI 1220 y NIA-ES 220 sobre el control de calidad, están incorporadas a guía práctica de fiscalización de forma que solo sea necesario manejar y consultar esta guía.

La GPF-OCEX 1220 adapta la NIA-ES 220 sobre control de calidad de una forma general, de forma que pueda ser aplicada en cualquier entorno normativo de los OCEX, bien aplicándola de forma directa, bien realizando las adaptaciones específicas que requieran las normas particulares de cada institución.

GPF-OCEX 1230 Documentación de la auditoría

Esta GPF incorpora y sintetiza lo dispuesto en la NIA-ES 230 que trata de la responsabilidad que tiene el auditor de preparar la documentación correspondiente a una auditoría de estados financieros y en la ISSAI-ES 200, que recoge diversos requerimientos para los auditores públicos en relación con la documentación de una fiscalización.

Para una mayor adaptación a las características de las auditorías de los OCEX también se ha tenido en consideración determinadas disposiciones relativas a la documentación del trabajo establecidas en el *Manual de procedimientos de fiscalización de regularidad* del Tribunal de Cuentas.

Con objeto de facilitar su aplicación se proporciona un sencillo modelo de la organización de los Papeles de trabajo, del Archivo general, del Archivo corriente y del Archivo permanente.

GPF-OCEX 1240 Responsabilidades del auditor en la fiscalización con respecto al fraude

Esta GPF adapta la NIA-ES 240 y la ISSAI 1240 a las circunstancias de los OCEX, y proporciona orientaciones adicionales sobre las responsabilidades del auditor público con respecto al fraude. Las consideraciones establecidas en las ISSAI-ES 200 y 400 sobre el fraude están incorporadas a esta guía práctica.

Además de tener muy presente que la NIA-ES 240 es uno de los ejes centrales del actual enfoque de riesgo preconizado en las NIA-ES, en su elaboración también se ha tenido en cuenta la gran preocupación ciudadana existente por el fenómeno de la corrupción y las expectativas existentes sobre el papel que juegan o deben jugar los OCEX en la lucha contra el fraude y la corrupción. Por este motivo se han introducido una serie de orientaciones generales sobre cómo proceder ante posibles indicios de responsabilidad contable o penal, que deberán ser desarrollados por cada OCEX en procedimientos concretos basados en la normativa de cada uno de ellos.

De forma muy sintética, en su elaboración se han tenido en cuenta, entre otras, las siguientes consideraciones:

- El mandato, prácticamente generalizado, que establecen las leyes reguladoras de los OCEX respecto de las obligaciones para fiscalizar e informar de aspectos relacionados con el cumplimiento de la normativa y con las infracciones, los abusos, las presuntas irregularidades o el fraude que se hayan observado.
- Aunque sólo un órgano judicial puede decidir si una operación concreta es ilegal, los auditores del sector público tienen la obligación de revisar si las operaciones que fiscalizan resultan conformes o no con las leyes y los reglamentos aplicables.
- Aun cuando la detección de un fraude no es, en general, el principal objetivo de una fiscalización, los auditores deben incluir factores de riesgo de fraude en sus valoraciones de riesgo y permanecer alertas a las señales de fraude al llevar a cabo su trabajo.
- El auditor no es responsable de “probar” el fraude, esto es tarea del Ministerio Fiscal. El auditor solo es responsable de notificar casos de sospechas o indicios de fraude razonablemente fundadas que se hayan identificado en las fiscalizaciones; probar si las sospechas de fraude están bien fundamentadas es función de los fiscales. Debe evitarse poner de manifiesto sospechas gratuitas o infundadas.
- Se establecen unas orientaciones generales sobre cómo proceder ante posibles indicios de responsabilidad contable o penal, que deberán ser desarrollados y concretados de acuerdo con la normativa de cada OCEX.

- Se ha tenido en cuenta también determinados criterios de la guía de auditoría sobre el fraude del Tribunal de Cuentas Europeo.

GPF-OCEX 1250 Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros

Esta guía adapta la NIA-ES 250, “Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros” a las circunstancias de los OCEX y proporciona orientaciones adicionales sobre la misma.

La NIA-ES 250 establece la obligación del auditor de considerar las disposiciones legales y reglamentarias en una auditoría de estados financieros, pero no se aplica a otros trabajos de auditoría en los que el auditor se ha comprometido expresamente a analizar el cumplimiento de leyes y reglamentos e informar separadamente de ellos. En estos casos es aplicable la *GPF-OCEX 4001: Las fiscalizaciones de cumplimiento de la legalidad*.

GPF-OCEX 1300 Guía sobre la planificación de una fiscalización

En la elaboración de esta guía se ha tenido en consideración las ISSAI-ES 200 y 400 que recogen los requerimientos básicos de planificación para los auditores públicos en relación con las auditorías financieras y de cumplimiento, y la NIA-ES 300 que trata de la responsabilidad que tiene el auditor al planificar la auditoría de estados financieros. También se han tenido en consideración determinadas disposiciones relativas a la fase de planificación de una auditoría de estados financieros incluidas en el *Manual de procedimientos de fiscalización de regularidad* del Tribunal de Cuentas.

Esta GPF sintetiza lo dispuesto en las normas técnicas antes citadas, adaptando sus disposiciones a las características de las auditorías financieras realizadas por los OCEX. No obstante, los criterios son aplicables también, con carácter general, en la realización de fiscalizaciones de cumplimiento de la legalidad, si bien en estos casos la GPF-OCEX 4001 establece requisitos adicionales específicos de este tipo de fiscalizaciones. También incorpora un modelo de memoria de planificación.

GPF-OCEX 1315/1316/1317 Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno

La *NIA-ES 315 Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*, es una de las normas más importantes del conjunto de NIA-ES que debe aplicar el auditor, y es la clave de la bóveda del enfoque de auditoría basado en el análisis de los riesgos. También es la más extensa y compleja de todas ellas, por lo que resulta de gran importancia elaborar una guía que facilite su aplicación práctica al auditor público de los OCEX.

Por esta razón, la Comisión Técnica de los OCEX optó por desglosar la misma en tres guías prácticas con la finalidad de facilitar su comprensión y aplicación en las OCEX. Así, resultaron:

- La “*GPF-OCEX 1315 Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*” adapta la ISSAI-1315, la ISSAI-ES 200 (apartados 77 a 88) y la NIA-ES 315 a las circunstancias de los OCEX y proporcionar orientaciones adicionales para su aplicación práctica en las fiscalizaciones.
- La “*GPF-OCEX 1316 El conocimiento requerido del control interno de la entidad*” recoge de forma sistematizada los requerimientos, guía de aplicación y otras consideraciones sobre el control interno realizadas de forma dispersa por la NIA-ES 315 en los apartados 12 a 24, A42 a A104 y en el anexo 1 de esa NIA-ES. También recoge consideraciones realizadas al respecto en la ISSAI 1315.

El “*ANEXO 1: Análisis del control interno en un entorno informatizado*” recoge íntegramente el apartado 5.3 del *Manual de procedimientos de fiscalización de regularidad* del Tribunal de Cuentas, por ser una materia muy importante y con gran proyección en un futuro inmediato de administración electrónica.

- La “*GPF-OCEX 1317 Guía para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material*” desarrolla el apartado V de la GPF-OCEX 1315 y recoge de forma sistematizada los requerimientos, guía de aplicación y otras consideraciones realizadas por la NIA-ES 315 en los apartados o párrafos A105 a A130. También recoge consideraciones realizadas al respecto en la ISSAI 1315 y algunas cuestiones prácticas para la aplicación de estas normas en los trabajos de auditoría de los OCEX.

GPF-OCEX 1320 Guía sobre la importancia relativa en las auditorías financieras

La importancia relativa o materialidad es, junto con el riesgo de auditoría, uno de los conceptos clave en la actividad auditora, ya que se deben tener en cuenta a lo largo de la auditoría, en especial al:

- Identificar y valorar los riesgos de incorrección material.
- Determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría.
- Evaluar el efecto de las incorrecciones no corregidas, en su caso, sobre los estados financieros y en la formación de la opinión a expresar en el informe de auditoría.

La valoración del riesgo en una entidad no afecta a la cuantificación de la materialidad, pero sí que influye en la determinación de la naturaleza (pruebas de controles vs procedimientos sustantivos), el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría (por ejemplo, tamaño de las muestras).

Conscientes de la importancia de la materia y de la necesidad de facilitar a los auditores de los OCEX su aplicación práctica, la Comisión Técnica optó por elaborar una única guía³ que recogiese todo lo dispuesto sobre la materia en las distintas normas de auditoría que se mencionan a continuación y las adaptara a las circunstancias de los OCEX:

- La NIA-ES 320, que trata de la responsabilidad que tiene el auditor de aplicar el concepto de importancia relativa en la planificación y ejecución de una auditoría de estados financieros.
- La NIA-ES 450, que explica el modo de aplicar la importancia relativa para evaluar el efecto de las incorrecciones identificadas en una auditoría y, en su caso, de las incorrecciones no corregidas sobre los estados financieros.
- La ISSAI-ES 200, que recoge diversos requerimientos para los auditores públicos en relación con las dos NIA-ES anteriores.
- Adicionalmente, la NIA-ES 700 (GPF-OCEX 1730) trata de la responsabilidad que tiene el auditor, al formarse una opinión, de concluir sobre si ha alcanzado una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material. La conclusión del auditor de acuerdo con esa norma debe tener en cuenta la evaluación realizada de la importancia relativa de las incorrecciones no corregidas sobre los estados financieros.
- Se ha tenido en consideración determinadas disposiciones relativas a la importancia relativa establecidas en el *Manual de procedimientos de fiscalización de regularidad* del Tribunal de Cuentas.
- También se han considerado algunos criterios adoptados por el ICJCE en su *Guía de actuación sobre importancia relativa o materialidad*. Por ejemplo, los parámetros orientativos para determinar la importancia relativa en la ejecución del trabajo y en la determinación de las incorrecciones claramente insignificantes.

Con el mismo propósito de que la guía sea lo más práctica posible se incluye una tabla que señala parámetros base y porcentajes orientativos de forma que se facilite el cálculo de los niveles de materialidad. Yendo un poco más allá, también acompaña en el anexo del documento en formato digital dos hojas de cálculo que incluyen modelos para automatizar el proceso de cuantificación de la materialidad.

En cualquier caso, hay que resaltar que las normas técnicas de auditoría establecen como elemento fundamental para fijar la importancia relativa el juicio profesional del auditor. Por ello, el auditor debe, siempre, hacer uso de su juicio profesional al calcular los niveles de importancia relativa, sin perjuicio de las orientaciones proporcionadas por la guía.

³ Criterio también utilizado por el ICJCE en su *Guía de actuación sobre importancia relativa o materialidad*, nº 38.

GPF-OCEX 1330 Respuestas del auditor a los riesgos valorados

Esta guía adapta la NIA-ES 330 cuya finalidad es establecer normas y proporcionar guías sobre la responsabilidad del auditor de diseñar e implementar respuestas con el objetivo de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos valorados de incorrección material.

Se incluyen sendos anexos explicativos sobre las pruebas de controles y los procedimientos sustantivos.

GPF-OCEX 1500 Evidencia de auditoría

Esta GPF incorpora y sintetiza lo dispuesto en la ISSAI-ES 200 (apartados 118 a 125) y en la NIA-ES 500 Evidencia de auditoría, adaptando sus disposiciones a las características de las auditorías de los OCEX. También se ha tenido en consideración determinadas disposiciones relativas a la evidencia electrónica establecidas en el Manual de procedimientos de fiscalización de regularidad del Tribunal de Cuentas.

Asimismo, se ha incorporado un anexo 2 con consideraciones sobre la evidencia electrónica de auditoría cuya finalidad es proporcionar elementos de reflexión sobre el efecto que la administración electrónica, que establece el principio de “digital por defecto”, tiene sobre la evidencia de auditoría con la que se trabajan en las fiscalizaciones de los OCEX, que en adelante solo será digital y sobre los procedimientos que deben aplicarse para obtenerla y analizarla.

GPF-OCEX 1520 Procedimientos analíticos

Esta guía práctica adapta la NIA-ES 520 “Procedimientos Analíticos” a las necesidades de los auditores de los OCEX e incorpora contenido de las orientaciones adicionales para los auditores del sector público establecidos en la ISSAI 1520.

También se ha tenido en consideración algunos aspectos del Cuaderno Técnico nº 23, “Los procedimientos analíticos en auditoría” del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España.

Se han incorporado algunos comentarios sobre la utilización de técnicas de análisis de datos, que es uno de los aspectos metodológicos clave en el futuro de la auditoría pública debido a la creciente necesidad de conocer, analizar y auditar la información contenida en bases de datos cada vez más grandes y complejas por la implantación de la administración electrónica.

GPF-OCEX 1730 Preparación de informes de auditoría sobre los estados financieros

Esta GPF desarrolla los apartados de la ISSAI-ES 200 referidos a los informes de auditoría e incorpora y adapta a las características y circunstancias de los OCEX los requerimientos establecidos en las siguientes normas:

- ISSAI-ES 1700, Guía práctica para la “NIA-ES 700 Formación de la opinión y emisión del Informe de auditoría sobre los estados financieros”.
- NIA-ES 700, “Formación de la opinión y emisión del Informe de auditoría sobre los estados financieros”, que establece la obligación del auditor de formarse una opinión sobre los estados financieros y aborda además el formato y el contenido del informe resultante de la auditoría de los estados financieros.
- NIA-ES 705, “Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente”, que trata de la responsabilidad que tiene el auditor de emitir un informe adecuado en función de las circunstancias cuando, al formarse una opinión concluya que es necesaria una opinión modificada sobre los estados financieros.
- NIA-ES 706, “Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente”, que trata del formato y del contenido del informe cuando el auditor incluye en dicho informe párrafos de énfasis y párrafos sobre otros asuntos.

Se parte de premisa de que es más útil para los auditores de los OCEX, en la práctica diaria, reunir en una única guía todo lo dispuesto sobre los informes en las normas citadas.

Para facilitar su aplicación, la guía incluye una serie de modelos orientativos de informe de auditoría adaptados a las circunstancias generales de los OCEX. Estos modelos tienen la suficiente flexibilidad para conjugar lo establecido en las NIA-ES con las normas y costumbres específicas de cada OCEX, a las que deberán adaptarse cada uno de ellos.

GPF-OCEX 1805 Preparación de informes de auditoría financiera. Consideraciones especiales. Auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero

De acuerdo con su mandato legal las OCEX realizan de forma habitual, entre otras, auditorías de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero, aspectos que son contemplados en la NIA 805. Entre las actuaciones cubiertas por la ISSAI-ES 200 (párrafos 24 y 25), se encuentran las fiscalizaciones de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero (por ejemplo, la auditoría de los gastos de personal).

Sin embargo, el ICAC, en la adaptación de la NIA 805, ha eliminado las consideraciones sobre esos aspectos y ha aprobado la NIA-ES 805 sobre “Auditoría de un solo estado financiero”, ya que la Ley de Auditoría de Cuentas aplicable al sector privado no contempla la posibilidad de realizar auditorías de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero. Por esta razón en la elaboración de esta guía práctica se ha tenido en consideración también la NIA 805 original.

Esta GPF proporciona orientaciones sobre las auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero, e incorpora todos los requisitos establecidos en la ISSAI-ES 200 y en la NIA 805. La guía también incluye anexos con modelos de informe.

GPF-OCEX 4001 Las fiscalizaciones de cumplimiento de la legalidad

La finalidad de esta GPF es proporcionar un conjunto de normas y directrices para llevar a cabo fiscalizaciones de cumplimiento de la legalidad, cualquiera que sea su objeto o alcance, pudiendo abordarse a través de diferentes enfoques de auditoría y formatos de informes.

Las fiscalizaciones de cumplimiento forman parte de las competencias atribuidas a los OCEX. Dependiendo de sus competencias y/o del alcance del trabajo, los OCEX pueden realizar fiscalizaciones conjuntas incorporando aspectos financieros, de cumplimiento y/o de gestión. En tales casos, es necesario cumplir con las normas fundamentales para cada tipo de fiscalización.

En esta guía se han integrado las disposiciones relevantes de las ISSAI-ES 400 y 4000 y de las ISSAI 4100 y 4200. Uno de los aspectos más destacables es la importancia que se concede, en línea con lo establecido en la ISSAI-ES 400, a los denominados criterios de auditoría, como puntos de referencia o parámetros con los que se contrasta el objeto de la fiscalización de manera coherente y razonable.

En esta guía se recoge de forma integrada todos los aspectos de una fiscalización de cumplimiento en las distintas fases del proceso, desde la planificación hasta la emisión del informe, y los integra dándoles coherencia entre sí y con otras materias específicas tratadas en otras guías, como las relacionadas con el fraude y la materialidad.

Otro aspecto a destacar de la guía, desde un punto de vista práctico, es la incorporación de una serie de modelos o ejemplos de informes de fiscalización de legalidad y de regularidad, en línea con los modelos incluidos en GPF-OCEX 1730 y 1805. Su finalidad además de dar coherencia interna a las distintas guías, es proporcionar un cierto grado de homogeneidad a la estructura y contenido de los informes de regularidad de los OCEX.

GPF-OCEX 4320 Guía sobre la importancia relativa en las fiscalizaciones de legalidad

Como ya se ha señalado, dentro de los mandatos de los OCEX, se incluyen las fiscalizaciones de cumplimiento de legalidad al objeto de determinar si un asunto o materia cumple con las normas legales, reglamentarias, estatutarias y de procedimiento identificadas como marco legal. Las fiscalizaciones de cumplimiento se llevan a cabo evaluando si las actividades, operaciones financieras e información cumplen, en todos los aspectos significativos, con las normas que les aplican.

La importancia indiscutible que el concepto de importancia relativa tiene en las auditorías financieras no es menor en el caso de las auditorías de cumplimiento de la legalidad. No obstante, a pesar de

esta gran importancia, resulta llamativa la escasez, por no decir ausencia casi total, de guías que orienten a los auditores a la hora de calificar la importancia y trascendencia para el informe de los incumplimientos de la normativa observados en las fiscalizaciones.

¿Son todos los incumplimientos de una norma igual de importantes? La sensatez y el sentido común nos llevan a responder de inmediato que no todos los incumplimientos de alguna de las miles de prescripciones normativas tienen la misma importancia y trascendencia.

Así, la GPF-OCEX 4320 pretende dar una respuesta a dicha pregunta y orientar, tanto en la evaluación de los incumplimientos observados, como sobre las consecuencias en el informe de fiscalización de tales incumplimientos.

En la guía se señala que “al valorar la importancia relativa de un posible incumplimiento debe de tenerse en consideración que las administraciones y los OCEX mismos, deben aplicar el principio de proporcionalidad, el cual exige que los actos de los poderes públicos no rebasen los límites de lo que resulta apropiado y necesario para el logro de los objetivos legítimamente perseguidos por la normativa controvertida”.

Dicho de forma muy abreviada, en aplicación de dicho principio de proporcionalidad, en la guía se clasifican los distintos incumplimientos en tres categorías⁴ (una vez descartados aquellos que se consideren claramente insignificantes):

- Leves o poco significativos
- Significativos
- Graves o muy significativos

También se describe en la guía qué aspectos deben considerarse para hacer esa clasificación y las consecuencias en el informe, tanto de forma general como específicamente para casos de revisión de la contratación, subvenciones o los gastos de personal de una entidad.

En cualquier caso, y sujeto al mandato legal de cada OCEX, el auditor debe hacer uso de su criterio profesional al valorar la importancia relativa de los incumplimientos detectados.

La GPF-OCEX 4320 debe leerse conjuntamente con la GPF-OCEX 1320 y la GPF-OCEX 4001, con las que está plenamente integrada. También es coherente con lo establecido en la GPF-OCEX 1240.

En síntesis, esta guía práctica representa una importante novedad en el ámbito de la auditoría pública sobre un aspecto de la máxima importancia en la actividad de los OCEX.

⁴ Los criterios aplicados han sido muy similares a los utilizados en el Informe especial nº 10 del Tribunal de Cuentas Europeo, de 16 de junio de 2015, “Necesidad de intensificar los esfuerzos para resolver los problemas de contratación pública que afectan al gasto de la UE en el ámbito de la cohesión”, en el que clasifica los incumplimientos en graves, significativos y leves.

Guías en proyecto

En el momento de redactar estas líneas, la Comisión Técnica de los OCEX tiene en fase de elaboración las siguientes guías:

GPF-OCEX 1530 Muestreo de auditoría

GPF-OCEX 1560 Hechos posteriores al cierre

GPF-OCEX 1570 Empresa en funcionamiento

GPF-OCEX 15XX Guía sobre cómo planificar, ejecutar y documentar pruebas masivas de datos con herramientas electrónicas

GPF-OCEX 15XX Guía sobre identificación y revisión de los controles más importantes (desde el punto de vista del auditor externo) frente a los riesgos de ciberseguridad

GPF-OCEX 17XX Las recomendaciones y su seguimiento

A modo de conclusión

Los OCEX han asumido el reto estratégico de desarrollar un marco de normas técnicas y procedimientos armonizados, que favorezca una mayor homogeneidad en los informes de fiscalización y estén en línea con pronunciamientos internacionales. De esta forma, la adaptación y/o adopción de las ISSAI y las NIA-ES a su labor de fiscalización está generando un lenguaje común entre las instituciones de control externo que favorece un intercambio más efectivo de experiencias y buenas prácticas. Por otra parte, la aplicación de las normas internacionales de auditoría, además de contribuir a generar una mayor calidad en su trabajo, puede tener efectos positivos sobre la gestión del gobierno, al permitir un control más eficaz de los recursos que administra.

La creación y puesta en marcha de la Comisión Técnica de los OCEX con el objetivo de llevar a cabo la tarea de adaptar las ISSAI y las NIA-ES a las características específicas de los OCEX, con un programa de trabajo sometido a calendario, ha supuesto un paso decisivo para la armonización de las prácticas de auditoría. Además, entre sus funciones se encuentra realizar las actualizaciones necesarias en las GPF-OCEX, con motivo de cambios o novedades en la normativa de referencia.

Finalmente, como continuación del proceso antes mencionado, numerosos OCEX están diseñando planes internos que contengan las pautas de revisión de sus Manuales de Fiscalización o Procedimientos, para incorporar en éstos los necesarios cambios metodológicos derivados del nuevo marco normativo.

Estudio realizado por:



Antonio M. López Hernández

Presidente de la Cámara de Cuentas de Andalucía
Miembro de la Comisión del Sector Público del ICJCE



Antonio Minguillón Roy

Auditor Director del Gabinete Técnico de la Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana
Coordinador de la Comisión Técnica de los OCEX