
Manual de fiscalización de la Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana

ISSAI-ES 300: Principios fundamentales de la fiscalización operativa

Referencia: Basada en la Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores 300 (ISSAI 300, por sus siglas en inglés), desarrollada por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI).

Adaptación realizada el 10 de abril de 2014 por la Comisión de Normas y Procedimientos del Tribunal de Cuentas y los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas.

Aprobada por la Conferencia de Presidentes de las Instituciones Públicas de Control Externo el 27 de junio de 2014.

Aprobada por el Consell de la Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana el 23 de julio de 2014.

	Párrafo
PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DE LA FISCALIZACIÓN OPERATIVA Y SU APLICABILIDAD	1
MARCO PARA LA FISCALIZACIÓN OPERATIVA	6
Definición de la fiscalización operativa	6
Economía, eficiencia y eficacia	9
Objetivos de la fiscalización operativa	4
La aplicabilidad de la ISSAI-ES 300	10
ELEMENTOS DE LA FISCALIZACIÓN OPERATIVA	12
Las tres partes de la fiscalización operativa	13
Materia y criterios de la fiscalización operativa	16
Confianza y seguridad en la fiscalización operativa	18
PRINCIPIOS DE LA FISCALIZACIÓN OPERATIVA	21
Principios generales	21
Objetivo de la fiscalización	22
Enfoque de fiscalización	23
Criterios	24
Riesgo de fiscalización	25
Comunicación	26
Cualificaciones	27
Juicio y escepticismo profesional	28
Control de calidad	29
Materialidad	30
Documentación	31
Principios relacionados con el proceso de fiscalización	32
Planificación	33
Selección de temas	33
Diseño de la fiscalización	34
Ejecución del trabajo	35
Evidencias, observaciones y conclusiones	35
Elaboración de los informes	36
Contenido del informe	36
Recomendaciones	37
Distribución de los informes	38
Seguimiento de actividades	39

Esta norma será de aplicación a partir del 1 de enero de 2015.

Las notas a pie de página introducidas para contextualizar las ISSAI-ES en la Sindicatura de Comptes y las adaptaciones del texto, que en su caso, se han introducido respecto del original están señaladas con el texto en cursiva.

PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DE LA FISCALIZACIÓN OPERATIVA Y SU APLICABILIDAD

1. El presente documento tiene por objeto establecer unos principios básicos sobre la naturaleza de la fiscalización operativa, incluyendo los que deben aplicarse para lograr un alto nivel en la realización de los trabajos.
2. Los principios de la fiscalización operativa deben contemplar la necesidad de que el auditor disponga de cierta flexibilidad en el diseño de la misma.
3. Debido a las diferentes condiciones y estructuras de las ICEX, no todas las normas o directrices de fiscalización pueden aplicarse a todos los aspectos de su trabajo. Por lo tanto, las ICEX tienen la opción de desarrollar normas rectoras propias que sean congruentes con los Principios Fundamentales de la Fiscalización Operativa. Si una ICEX decide basar sus normas en dichos Principios Fundamentales, aquellas deben corresponderse con estos, en todos sus aspectos de relevancia.
4. Cuando las normas de fiscalización de una ICEX estén basadas o sean congruentes con los Principios Fundamentales de la Fiscalización Operativa, se puede hacer referencia a estos indicando:

...Realizamos nuestra fiscalización de conformidad con [las normas] basadas en [o congruentes con] los Principios Fundamentales de la Fiscalización Operativa de las Normas de las ICEX.

Esta referencia puede ser incluida en el informe de fiscalización.

5. Las ICEX pueden adoptar las Directrices de Fiscalización Operativa como unas normas rectoras de su función fiscalizadora. Si una ICEX ha adoptado estas directrices, debe cumplir con ellas en todos los aspectos relevantes. La referencia en el informe, en este caso, puede ser:

...Realizamos nuestra fiscalización operativa de conformidad con las Normas de las ICEX [sobre fiscalización operativa].

MARCO PARA LA FISCALIZACIÓN OPERATIVA

Definición de la fiscalización operativa

6. Para una ICEX, la fiscalización operativa es una revisión independiente, objetiva y fiable acerca de si las acciones, sistemas, operaciones, programas, actividades u organizaciones de la entidad fiscalizada cumplen con los principios de economía, eficiencia y eficacia. Puede extenderse a la posible detección de áreas de mejora.
7. La fiscalización operativa busca brindar nueva información, análisis o perspectivas, y cuando corresponda, recomendaciones de mejora. Las fiscalizaciones operativas consiguen estos objetivos al:

- proporcionar nuevas perspectivas de análisis;
- hacer más accesible la información existente a las diversas partes interesadas;
- proporcionar una conclusión y visión de conjunto independiente y basada en la evidencia de fiscalización;
- proporcionar recomendaciones basadas en un análisis de los hallazgos de fiscalización.

Economía, eficiencia y eficacia

8. Los principios de economía, eficiencia y eficacia pueden definirse de la siguiente manera:
 - Economía: principio de la gestión económico-financiera consistente en alcanzar los objetivos fijados en una organización, programa, proyecto, actividad o función minimizando el coste de los recursos utilizados.
 - Eficiencia: principio de la gestión económico-financiera consistente en conseguir la mejor relación posible entre los resultados obtenidos por una organización, programa, proyecto, actividad o función y los recursos empleados para conseguir aquellos.

- Eficacia: principio de la gestión económico-financiera consistente en conseguir los objetivos establecidos por una organización, programa, proyecto, actividad o función.

Las fiscalizaciones operativas pueden incluir un análisis de las condiciones necesarias para garantizar que se cumplan los principios de economía, eficiencia y eficacia. Estas condiciones pueden incluir prácticas y procedimientos de buen gobierno para garantizar la idónea gestión de los servicios públicos. Cuando proceda, se tendrán en cuenta las particularidades jurídicas y organizativas de la entidad fiscalizada.

Objetivos de la fiscalización operativa

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

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

La fiscalización operativa se centra en áreas de actuación en las que existe mayor posibilidad de efectuar propuestas de mejora, para que los responsables de los entes fiscalizados tomen las medidas apropiadas.

La fiscalización operativa promueve la transparencia al ofrecer al poder legislativo y a la ciudadanía una visión de la administración y los resultados de las diferentes actividades de los entes fiscalizados. Al efectuar una fiscalización operativa, las ICEX tienen libertad de decidir, dentro de sus competencias, qué, cuándo y cómo auditar, sin que deba existir ninguna restricción a la publicación de los hallazgos obtenidos.

La aplicabilidad de la ISSAI-ES 300

10. Los Principios Fundamentales de la Fiscalización Operativa proporcionan la base para que las ICEX adopten normas de desarrollo. Estas se formulan teniendo en cuenta los antecedentes institucionales de las ICEX, incluyendo su independencia, exigencias constitucionales y obligaciones éticas, así como los requerimientos establecidos en los requisitos previos para el funcionamiento de las ICEX.

11. Cuando se efectúen fiscalizaciones operativas, combinadas con otro tipo de fiscalizaciones, que analicen otros aspectos aparte de los que conforman su propia definición, deberán tenerse en cuenta los siguientes puntos:

- Una fiscalización operativa puede ser parte de otra, más extensa, que abarque también aspectos ligados a una fiscalización de seguimiento de recomendaciones, de cumplimiento, de legalidad o financiera.
- En ese caso, se deben observar, en la medida de lo posible, las normas pertinentes a cada uno de los tipos de fiscalización.
- En los casos de conflicto, hay que decidir cuáles son las normas que se deban aplicar de manera prioritaria, teniendo en cuenta que, si lo que se pretende es efectuar una fiscalización operativa, la misma se dirigirá, esencialmente, a verificar el cumplimiento, por el ente fiscalizado, de los principios de economía, eficiencia y eficacia.

ELEMENTOS DE LA FISCALIZACIÓN OPERATIVA

12. Los elementos de una fiscalización del sector público (institución de control externo, entidad fiscalizada, destinatarios, materia y criterios), pueden tener distintas características en la fiscalización operativa. En estas fiscalizaciones se deben concretar cada uno de los elementos, para poder realizarlas de manera adecuada.

Las tres partes de la fiscalización operativa

13. Las ICEX tienen la capacidad para seleccionar las materias o ámbitos en los que se llevará a cabo el trabajo de fiscalización, los criterios que se utilizarán, las entidades fiscalizadas y, en consecuencia, quiénes son los responsables y la utilidad de la fiscalización para los destinatarios previstos. Si bien las ICEX pueden realizar

recomendaciones, no asumirán, al hacerlo, responsabilidades ajenas a su función de control. Estas fiscalizaciones se suelen realizar por equipos que aporten conocimientos y experiencias diversos y complementarios.

14. La responsabilidad de la gestión analizada puede ser compartida por una amplia gama de individuos o entidades, y cada uno lo será de un aspecto diferente en función del objeto y alcance de la fiscalización. Algunos pueden ser responsables de una mala gestión, otros proporcionan información o evidencia para la fiscalización y otros ser los que impulsen los cambios para implantar las recomendaciones derivadas de la fiscalización.

15. Los destinatarios previstos del informe de fiscalización, aparte de la entidad fiscalizada, pueden ser los parlamentos, el poder ejecutivo, otras entidades del sector público y el público en general.

Materia y criterios de la fiscalización operativa

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

17. En la fiscalización operativa el auditor puede estar involucrado en el desarrollo o la selección de los criterios adecuados para llevar a cabo la fiscalización. El punto 27 describe los requisitos específicos para ello.

Confianza y seguridad en la fiscalización operativa

18. Al igual que en todas las fiscalizaciones, los destinatarios de estos informes desean confiar en su contenido para tomar sus decisiones. Por lo tanto, esperan informes que generen confianza y cuyas conclusiones estén basadas en las evidencias obtenidas. En consecuencia, en este tipo de fiscalizaciones se deben proporcionar observaciones, en todos los casos, basadas en evidencias suficientes y adecuadas, evitando informes inapropiados. Sin embargo, normalmente no se espera que las fiscalizaciones operativas emitan una opinión general sobre economía, eficiencia y eficacia, comparable a la opinión de las fiscalizaciones de estados financieros. Por lo tanto, esto no es una exigencia del marco de ISSAI.

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

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

20. Los informes de fiscalización sólo deben incluir los hallazgos que estén soportados por evidencias suficientes y adecuadas. Los informes, a través de sus conclusiones y recomendaciones, deben proporcionar información suficiente para sus destinatarios. Los auditores deben describir de qué manera sus hallazgos han conducido a las conclusiones y, cuando corresponda, a una conclusión general. Esto significa explicar qué procedimientos de fiscalización se han utilizado y por qué, y señalar que todos los aspectos relevantes se han tenido en cuenta para elaborar un informe objetivo.

PRINCIPIOS DE LA FISCALIZACIÓN OPERATIVA

Principios Generales

21. Los principios generales, desarrollados a continuación, sirven de orientación sobre aquellos aspectos de la fiscalización operativa, que son relevantes en todo el proceso.

- Algunas áreas en las que se aplican estos principios no están recogidas por la ISSAI 100. Éstas se refieren a la selección de las materias sobre las que puede recaer la fiscalización, la identificación de objetivos y la definición del alcance y de los criterios de fiscalización.

- En otras áreas, tales como el riesgo de fiscalización, contenido, opinión, control de calidad, materialidad y documentación, los principios generales hacen referencia a los principios de la ISSAI 100 y exponen cómo se aplican específicamente en la fiscalización operativa.
- Por último, algunas áreas, como la ética y la independencia, están incluidas actualmente por la ISSAI 100 y las ISSAI del nivel 2.

Objetivo de Fiscalización

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

El objetivo de la fiscalización determina la orientación y el diseño del trabajo. Los auditores deben considerar a qué se refiere la fiscalización, qué organizaciones y organismos están involucrados y para quién podrían ser relevantes las conclusiones finales. Los objetivos de la fiscalización se pueden referir a una sola entidad o a un grupo identificable de entidades, programas o actividades. Muchos objetivos de la fiscalización se pueden enmarcar en un objetivo general de fiscalización, que se puede dividir en otros más precisos. Deben estar relacionados temáticamente, ser complementarios, y ser exhaustivos de manera conjunta al abordar el objetivo general de fiscalización. Todos los objetivos deben estar claramente definidos. La formulación de objetivos es un proceso en el que se especifican y definen de manera reiterada, teniendo en cuenta la información relevante sobre el tema, así como su viabilidad.

Enfoque de fiscalización

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

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

- Un enfoque orientado al sistema, que examina el funcionamiento adecuado de los sistemas de gestión, por ejemplo los sistemas de administración financiera.
- Un enfoque orientado a resultados, que evalúa si los objetivos en términos de resultados o productos han sido alcanzados como se deseaba, o si los programas y servicios se realizan como se esperaba.
- Un enfoque orientado al problema, que examina, verifica y analiza las causas de los problemas particulares o desviaciones de los criterios establecidos.

Los tres enfoques pueden alcanzarse desde una perspectiva de arriba hacia abajo o de abajo hacia arriba. Las fiscalizaciones con una perspectiva de arriba hacia abajo se centran principalmente en las exigencias, intenciones, objetivos y expectativas en los gestores. Una perspectiva de abajo hacia arriba se centra en problemas de importancia real para los ciudadanos y para la sociedad.

Criterios

24. Los auditores deben establecer los criterios adecuados, que se correspondan con los objetivos de la fiscalización y se relacionen con los principios de economía, eficiencia y eficacia.

Los criterios son las referencias utilizadas para evaluar el objetivo de la fiscalización. Deberán ser razonables y específicos para analizar la economía, la eficiencia y la eficacia de la actividad de la entidad fiscalizada.

Los criterios brindan una base para evaluar la evidencia, desarrollar las observaciones de fiscalización y formular conclusiones sobre los objetivos de la fiscalización. También constituyen un aspecto esencial para el equipo de fiscalización, para la ICEX y para contrastar el resultado con las entidades fiscalizadas.

Los criterios pueden ser cualitativos o cuantitativos y deben definir cómo será evaluada la entidad fiscalizada. Los indicadores pueden ser generales o específicos, enfocarse en: qué debe ser de acuerdo a las leyes, regulaciones u objetivos; lo que se espera, de acuerdo a buenos principios, conocimiento científico y buenas prácticas; o lo que

podría ser.

Para elaborar los criterios pueden utilizarse diversas fuentes, debiendo ser transparentes en su elección. Los criterios deben ser relevantes y comprensibles para los destinatarios, además de completos, objetivos y adecuados a los fines de la fiscalización.

Los criterios deben ser discutidos con las entidades fiscalizadas; no obstante, la selección de los más adecuados es responsabilidad del auditor. Si bien la definición y comunicación de los criterios en la fase de planificación puede aumentar su confianza y aceptación general en fiscalizaciones que cubran asuntos complejos, no siempre es posible establecerlos previamente; en este caso, serán definidos durante el proceso de fiscalización.

Mientras que para algunos tipos de fiscalización hay criterios establecidos en normas legales y resultan inequívocos, esto no es habitual en el caso de la fiscalización operativa. Los objetivos, el alcance y el enfoque de la fiscalización determinan la relevancia y el tipo de criterios. La confianza de los destinatarios en el contenido de la fiscalización y de sus conclusiones depende, en gran parte, de los criterios. Por ello, es crucial seleccionar criterios fiables y objetivos.

El punto de partida es la desviación conocida o prevista respecto a lo que debería o podría ser. El objetivo principal es, por lo tanto, no solo verificar la desviación respecto de los criterios y sus consecuencias, sino identificar las causas. Este enfoque destaca la importancia de decidir sobre cómo analizar y verificar las causas durante la fase de planificación. Las conclusiones y recomendaciones estarán basadas, principalmente, en el proceso de análisis y confirmación de las causas.

Riesgo de fiscalización

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

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

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

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

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

Comunicación

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

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

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

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

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

Las entidades fiscalizadas deben tener la oportunidad de efectuar comentarios sobre las observaciones, conclusiones y recomendaciones de fiscalización antes de que la ICEX emita el informe. Cualquier desacuerdo debe ser analizado y se deben corregir los errores de hecho. Todos los cambios efectuados deben ser registrados en los papeles de trabajo, de manera que queden documentados los cambios en el borrador del informe de fiscalización, o las razones para no efectuarlos.

Cualificaciones

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

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

Para cada fiscalización operativa los auditores deben tener pleno conocimiento de las medidas que constituyen el objeto de la fiscalización, así como de las causas de fondo relevantes y de las posibles consecuencias. Este conocimiento, con frecuencia, debe ser adquirido o desarrollado específicamente para el trabajo de fiscalización. Las fiscalizaciones operativas a menudo implican un proceso de aprendizaje y de desarrollo de la metodología como parte de la propia fiscalización. Así, el aprendizaje y la formación en el trabajo deben ser posibles para los auditores, quienes deben estar sometidos a un proceso de formación profesional continua.

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

Juicio y escepticismo profesional

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

Es esencial que los auditores ejerzan el escepticismo profesional, sean críticos, manteniendo una distancia objetiva con la información proporcionada. Se espera que los auditores realicen evaluaciones racionales y eviten juicios subjetivos propios y ajenos.

Al mismo tiempo, deben ser receptivos a las opiniones y argumentos de la entidad fiscalizada para evitar errores.

Los auditores deben examinar las cuestiones desde diversas perspectivas y mantener una actitud objetiva y abierta a diferentes puntos de vista y argumentos. Si no lo hacen así, pueden ignorar importantes argumentos o evidencias relevantes.

Se debe mantener un alto nivel de profesionalidad durante todo el proceso de fiscalización, desde la selección

del tema y planificación de la fiscalización, hasta la presentación de informes. Es importante que los auditores trabajen sistemáticamente, con la debida profesionalidad y objetividad, y con la supervisión adecuada.

Control de calidad

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

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

Materialidad

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

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

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

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

Documentación

31. Los auditores deben documentar la fiscalización de acuerdo con las circunstancias particulares de la misma. La información debe ser lo suficientemente completa y detallada para permitir a un auditor experimentado, sin conexión previa con la fiscalización, determinar posteriormente qué trabajo se realizó para llegar a las observaciones, conclusiones y recomendaciones.

Los auditores deben mantener un registro documental adecuado de la preparación, los procedimientos y los hallazgos de cada fiscalización.

- En la fiscalización operativa, el informe contiene conclusiones y recomendaciones y, además, describe el marco, la perspectiva y el proceso seguido para llegar a las conclusiones.
- La documentación no solo debe confirmar la veracidad de los hechos, sino también asegurar que el informe presente una evaluación equilibrada, justa y completa.
- El propósito del informe en una fiscalización operativa con frecuencia es inducir a las entidades fiscalizadas a tener en cuenta las recomendaciones de la ICEX.

Principios relacionados con el proceso de fiscalización

32. La fiscalización operativa comprende las siguientes etapas principales:

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

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

Planificación

Selección de temas

33. Los auditores deben seleccionar los temas objeto de la fiscalización a través del proceso de planificación estratégica de la ICEX, mediante el análisis de temas potenciales y la realización de comprobaciones para identificar los riesgos y problemas.

Determinar qué fiscalizaciones se llevarán a cabo, generalmente se asume como parte del proceso de planificación estratégica de la ICEX. En su caso, los auditores deben contribuir a este proceso en sus respectivos campos de especialización. Pueden utilizar conocimientos de fiscalizaciones anteriores y la información del proceso de planificación estratégica puede ser importante para el trabajo posterior del auditor.

En este proceso, los auditores deben considerar que los temas han de ser lo suficientemente significativos, así como fiscalizables y congruentes con el mandato de la ICEX. El proceso de selección de los temas debe tratar de maximizar el impacto esperado de la fiscalización, teniendo en cuenta las capacidades de fiscalización (por ejemplo, recursos humanos y habilidades profesionales).

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

Diseño de la fiscalización

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

Al planificar la fiscalización es importante considerar:

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

A.- Conocimiento de la materia fiscalizada

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

B.- Diseño de los procedimientos de fiscalización

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

C.- Conocimiento por la dirección del diseño y alcance de la fiscalización

Los órganos superiores de las ICEX y los directores de los trabajos, así como el equipo de fiscalización, deben ser plenamente conscientes del diseño general de la misma y lo que este implica. Las decisiones sobre el diseño general y sus consecuencias, en términos de recursos, a menudo implican a los órganos superiores de las ICEX, que pueden asegurarse de la existencia de los recursos y capacidades para abordar los objetivos y las preguntas de la fiscalización.

D.- Flexibilidad en la planificación

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

E.- Evaluación del riesgo de fraude

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

F.- Contacto con los interesados

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

Ejecución del trabajo

Evidencias, observaciones y conclusiones

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

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

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

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

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

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

Elaboración de informes

Contenido del informe

36. Los auditores deben esforzarse por proporcionar informes de fiscalización que sean completos, convincentes, oportunos, de fácil lectura e imparciales.

Para ser completo, un informe debe incluir toda la información necesaria para la consecución de un objetivo, siendo lo suficientemente detallado para proporcionar una comprensión de la materia en cuestión y las observaciones y conclusiones.

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

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

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

El informe debe recoger los resultados de las preguntas planteadas durante la fiscalización o dar cumplida cuenta de por qué no fueron contestadas adecuadamente. Como alternativa, los auditores deben considerar la posibilidad de reformular las preguntas para ajustarse a la evidencia obtenida. Los hallazgos se deben poner en perspectiva, debiendo garantizarse la congruencia entre los objetivos, las preguntas, los resultados y las conclusiones. El informe debe explicar por qué y cómo los problemas señalados en las observaciones afectan a la gestión, con el fin de alentar a la entidad fiscalizada o informar a los destinatarios para que, los legitimados para ello, pongan en marcha medidas correctoras. Debe, en su caso, incluir recomendaciones para mejorar la gestión.

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

Recomendaciones

37. En caso de considerarse procedente, y siempre que el mandato dado a la ICEX lo permita, los auditores deben tratar de proporcionar recomendaciones constructivas que puedan contribuir significativamente a solventar las debilidades o deficiencias constatadas por la fiscalización.

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

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

Distribución de los informes

38. Los auditores deben tratar de hacer sus informes ampliamente accesibles de acuerdo con el mandato de las ICEX

Los auditores deben tener en cuenta que una amplia difusión de los informes de fiscalización puede aumentar la credibilidad de la función fiscalizadora. Por lo tanto, los informes deben ser distribuidos a las entidades fiscalizadas, al Parlamento y, en su caso, hacerlos accesibles al público en general, directamente y a través de los medios de comunicación.

Seguimiento de actividades

39. Los auditores deberán llevar a cabo el seguimiento de los resultados de las fiscalizaciones y recomendaciones realizadas. El seguimiento debe ser efectuado adecuadamente con el fin de determinar y evaluar el impacto que han tenido las medidas adoptadas.

Debe incluir el análisis que realicen los auditores respecto de las acciones correctoras adoptadas por la entidad fiscalizada, con base en los resultados de las fiscalizaciones operativas. Es una actividad independiente que aumenta el valor del proceso de fiscalización mediante el fortalecimiento de su impacto y la definición de las bases para mejorar un posible trabajo de fiscalización futuro. También alienta a las entidades fiscalizadas y a otros destinatarios de los informes a tener en cuenta lo manifestado en los mismos, y proporciona a los auditores conocimientos útiles e indicadores de gestión. El seguimiento no se limita a la aplicación de las recomendaciones, sino que se dirige a comprobar si la entidad fiscalizada ha tomado las medidas adecuadas para solventar las deficiencias detectadas y las ha corregido tras un periodo razonable de tiempo.

Al llevar a cabo el seguimiento de un informe de fiscalización, el auditor debe concentrarse en las conclusiones y recomendaciones que sigan siendo relevantes en el momento de realizar el seguimiento y adoptar un enfoque imparcial e independiente.

El seguimiento de los resultados puede efectuarse mediante la realización de informes individuales o elaborando uno de carácter general. Este puede incluir un análisis de diferentes fiscalizaciones efectuadas. El seguimiento puede contribuir a una mejor comprensión del valor añadido por la fiscalización operativa en un determinado período de tiempo.