

ISSAI-ES 200: PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DE LA FISCALIZACIÓN O AUDITORÍA FINANCIERA

FINALIDAD Y APLICABILIDAD DE LOS PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DE LA FISCALIZACIÓN O AUDITORÍA FINANCIERA

1. La ISSAI-ES 200 proporciona los principios fundamentales para una auditoría de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información financiera. Estos principios también son aplicables cuando una ICEX se compromete o tiene la obligación de fiscalizar estados financieros individuales y elementos, cuentas o partidas específicas de un estado financiero, estados financieros preparados de conformidad con marcos de información con fines específicos, o estados financieros resumidos.

2. Las ISSAIs 1000 a 1810 sobre auditoría financiera pueden aplicarse según corresponda a los anteriores tipos de fiscalizaciones. Sin embargo, se prohíbe a los auditores hacer referencia al uso de las ISSAIs si:

- no se cuenta con las condiciones previas para una fiscalización de conformidad con las ISSAIs de auditoría financiera; o
- el auditor no es capaz de cumplir con los requisitos de las NIA-ES e ISSAIs.

3. Los Principios Fundamentales de Fiscalización o Auditoría Financiera son aplicables a todas las fiscalizaciones de estados financieros del sector público, bien se refiera a la totalidad del gobierno, áreas del gobierno (central, autonómico o local) o entidades individuales.

4. La ISSAI-ES 200 - Principios Fundamentales de Fiscalización o Auditoría Financiera representa el núcleo de las normas detalladas de auditoría proporcionadas por las ISSAIs 1000 a 1810 correspondientes al nivel 4 del Marco de las ISSAIs. Los principios de la ISSAI-ES 200 pueden usarse de tres formas:

- como base para el desarrollo de normas,
- como base para la adopción de normas nacionales consistentes,
- como base para la adopción de las Directrices de Auditoría Financiera como normas de obligado cumplimiento.

5. La referencia a la ISSAI-ES 200 en los informes de fiscalización solo debe hacerse si las normas de auditoría se han desarrollado o adoptado para cumplir totalmente con todos los principios relevantes de la ISSAI-ES 200. Se considera que un principio es relevante cuando trata acerca del tipo de auditoría o combinaciones de distintos tipos de auditoría, y las circunstancias o procedimientos son aplicables. Estos principios no están en ningún caso por encima de las leyes, reglamentos u otras normas nacionales o autonómicas.

6. Al adoptar o desarrollar normas de auditoría basadas en los Principios Fundamentales de Fiscalización o Auditoría, la referencia a estos podrá hacerse en los informes señalando que:

... Hemos realizado nuestra fiscalización de conformidad con [normas], que están basadas en [o son coherentes con] los Principios Fundamentales de Fiscalización

(ISSAI 100-999) de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores.

7. Las ICEX que adopten las Directrices de Auditoría Financiera del nivel 4 como sus normas de obligado cumplimiento deberán hacer referencia a estas en sus informes. Dependiendo de las normas aplicadas y del mandato de la ICEX, se puede hacer de dos formas:

- de conformidad con las ISSAIs 1000-1810: esto significa el cumplimiento total de todas las NIA-ES relevantes y la guía adicional dada por las Notas Prácticas de INTOSAI;
- de conformidad con las NIA-ES: esto conlleva el cumplimiento de todas las NIA-ES relevantes.

8. Cuando las ISSAIs de nivel 4 sean utilizadas como normas de obligado cumplimiento, los auditores del sector público también deben respetar la aplicabilidad de las NIA-ES. Se recomienda a las ICEX que se esfuercen por lograr la adopción total de las directrices de nivel 4 como normas propias de obligado cumplimiento, ya que han sido desarrolladas para reflejar las mejores prácticas.

9. Cuando las ISSAIs de nivel 4 sean utilizadas como normas de obligado cumplimiento para una fiscalización de estados financieros realizada conjuntamente con una fiscalización de cumplimiento, los auditores del sector público deberán aplicar tanto las Directrices de Auditoría Financiera como las Directrices para la Auditoría de Cumplimiento.

MARCO PARA LA AUDITORÍA FINANCIERA

El objetivo de la auditoría financiera

10. El objetivo de una fiscalización de estados financieros es aumentar el grado de confianza de los usuarios. Esto se logra mediante la emisión, por parte del auditor, de una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. En la mayoría de los marcos de información con fines generales, dicha opinión se refiere a si los estados financieros expresan la imagen fiel y se presentan, en todos los aspectos materiales, de conformidad con dicho marco. Una fiscalización realizada de conformidad con las ISSAIs-ES permite al auditor formarse dicha opinión.

11. La ISSAI-ES 200 se basa en los siguientes objetivos, tal como se define en la ISSAI 1200:

En la realización de una fiscalización de estados financieros, los objetivos globales del auditor son:

- obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrecciones materiales, debido a fraude o error, que permita al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable; y
- emitir un informe sobre los estados financieros, y comunicar el resultado de la auditoría de conformidad con los hallazgos obtenidos por el auditor.

Actuaciones del sector público cubiertas por la ISSAI-ES 200

Condiciones previas para una fiscalización de estados financieros de conformidad con las ISSAIs

12. El auditor debe evaluar si se cumplen las condiciones previas para una fiscalización de estados financieros.

13. Una fiscalización financiera realizada de conformidad con las ISSAIs tiene como premisas las siguientes condiciones:

- Que el marco de información financiera utilizado para la preparación de los estados financieros sea considerado aceptable por el auditor.
- Que la dirección de la entidad reconozca y comprenda su responsabilidad:
 - Respecto de la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, incluyendo, cuando se considere relevante, la imagen fiel de los mismos;
 - Del control interno que la dirección considere necesario adoptar para la preparación de estados financieros que estén libres de incorrecciones materiales, ya sean debidas a fraude o error, y
 - Para proporcionar al auditor acceso sin restricciones a toda la información de la que tenga conocimiento y que sea relevante para la preparación de los estados financieros.

14. Los marcos de referencia de información financiera pueden ser con fines generales o con fines específicos. Un marco diseñado para satisfacer las necesidades de información de una amplia gama de usuarios se conoce como marco con fines generales, mientras que los marcos con fines específicos se diseñan para satisfacer las necesidades concretas de un usuario o de un grupo de usuarios en particular.

Los marcos también pueden ser de imagen fiel o de cumplimiento. Un marco de imagen fiel requiere su observancia, pero permite, explícita o implícitamente, que puedan producirse desviaciones con respecto de algún requisito o proporcionar información adicional con el fin de lograr una imagen fiel de los estados financieros.

El término marco de cumplimiento se usa para referirse a un marco de información financiera que obliga a cumplir con sus requerimientos, no permitiendo desviaciones del mismo con el objetivo de lograr una imagen fiel.

15. Sin un marco de información financiera aceptable, la dirección no tendrá una base apropiada para la preparación de los estados financieros, y el auditor carecerá de criterios adecuados para auditarlos. Los criterios adecuados deben ser formales.

En particular, los marcos de información financiera con fines generales aceptables son los establecidos en los Planes Generales de Contabilidad y en las Instrucciones de Contabilidad.

16. El conjunto completo de estados financieros para una entidad del sector público, cuando se prepare de conformidad con un marco de información financiera aplicable, está constituido básicamente por:

- Balance de situación;

- Cuenta de resultado económico-patrimonial;
- Estado de cambios en el patrimonio neto;
- Estado de flujos de efectivo;
- Estado de liquidación del presupuesto
- Memoria, incluyendo un resumen de las políticas contables significativas y demás información explicativa;
- En ciertos entornos, se pueden incluir otros estados o informes complementarios.

17. Los marcos establecidos legalmente se considerarán, en la mayor parte de los casos, aceptables por el auditor. Sin embargo, aun cuando se consideren inaceptables, dicho marco podría ser admisible si:

- la dirección acuerda proporcionar la información adicional necesaria en los estados financieros para evitar interpretaciones incorrectas, y
- el informe del auditor sobre los estados financieros incluye un párrafo de énfasis llamando la atención de los usuarios sobre dicha información adicional.

Si no se cumple con las condiciones anteriores, el auditor debe evaluar el efecto sobre su informe de auditoría y sobre la opinión, y considerar la necesidad de informar al poder legislativo.

18. Los marcos de información financiera aceptables normalmente contemplan ciertos atributos que aseguran que la información proporcionada en los estados financieros es útil para los posibles usuarios. El marco fijado por el Plan General de Contabilidad Pública establece que la información incluida en las cuentas anuales debe cumplir los requisitos o características siguientes:

- Claridad. La información es clara cuando los destinatarios de la misma, partiendo de un conocimiento razonable de las actividades de la entidad y del entorno en el que opera, pueden comprender su significado.
- Relevancia. La información es relevante cuando es de utilidad para la evaluación de sucesos (pasados, presentes o futuros), o para la confirmación o corrección de evaluaciones anteriores. Esto implica que la información ha de ser oportuna, y comprender toda aquella que posea importancia relativa, es decir, que su omisión o inexactitud pueda influir en la toma de decisiones económicas de cualquiera de los destinatarios de la información.
- Fiabilidad. La información es fiable cuando está libre de errores materiales y sesgos y se puede considerar como imagen fiel de lo que pretende representar. El cumplimiento de este requisito implica que:
 - La información sea completa y objetiva.
 - El fondo económico de las operaciones prevalezca sobre su forma jurídica.
 - Se deba ser prudente en las estimaciones y valoraciones a efectuar en condiciones de incertidumbre.

- Comparabilidad. La información es comparable cuando se pueda establecer su comparación con la de otras entidades, así como con la de la propia entidad correspondiente a diferentes periodos.

19. En determinadas entidades del sector público, las fiscalizaciones financieras podrían limitarse a revisar los estados de ejecución presupuestaria, examinando las transacciones y operaciones de acuerdo con el presupuesto y sus normas y al objeto de verificar su cumplimiento; dichas auditorías pueden llevarse a cabo sobre una base de valoración de riesgos o con el objetivo de revisar todas las transacciones. Si la entidad no presenta estados financieros de conformidad con un marco de información financiera aceptable, el auditor puede concluir que no cuenta con las condiciones previas para la realización de una auditoría según lo establecido en las ISSAIs de auditoría financiera. No obstante, las ICEX pueden considerar la posibilidad de desarrollar normas especiales usando los Principios Fundamentales de la Auditoría Financiera como guía para satisfacer sus necesidades específicas.

20. El tipo de auditoría en la que el cumplimiento de la normativa es el principal objetivo normalmente se considera una auditoría de cumplimiento. La ISSAI-ES 400 - Principios Fundamentales de Auditoría de Cumplimiento será la fuente relevante de información para el desarrollo o adopción de normas para el trabajo de auditoría.

Fiscalización de estados financieros preparados de conformidad con marcos de información con fines específicos

21. Los principios de la ISSAI-ES 200 son aplicables a las fiscalizaciones de estados financieros preparados de conformidad con marcos de información tanto con fines generales como con fines específicos. Además de preparar estados financieros con fines generales, una entidad pública puede preparar estados financieros para otros usuarios (tales como organismos rectores, el órgano legislativo u órganos de regulación y supervisión) que pueden requerir estados financieros elaborados de acuerdo a sus necesidades específicas de información. Los estados financieros preparados con fines específicos no son apropiados para el público en general. Por lo tanto, los auditores deberán examinar si el marco de información financiera está diseñado para satisfacer las necesidades de una amplia gama de usuarios o para usuarios específicos, o para los requerimientos de un organismo regulador.

22. Los marcos con fines generales que son relevantes para el sector público pueden incluir:

- Los movimientos de efectivo que una entidad deba preparar para un organismo rector;
- Las disposiciones o medidas sobre información financiera establecidas por un mecanismo u organismo de financiación nacional o internacional;
- Las disposiciones o medidas sobre información financiera establecidas por un organismo rector, legislador u otras entidades que ejerzan una función de supervisión para cumplir con sus requerimientos, o
- Las disposiciones sobre información financiera de un contrato o de una subvención.

23. Los principios de la ISSAI-ES 200 son relevantes para las auditorías de estados financieros preparados de conformidad con dichos marcos. Además de estos principios, puede ser de utilidad para las ICEX que, al desarrollar o adaptar normas basadas en los mismos, se contemple la orientación y requisitos contenidos en la ISSAI 1800, dado que trata de las consideraciones especiales para la aplicación de las ISSAIs 1200-1700 a una

auditoría de estados financieros preparados de conformidad con un marco de fines específicos.

Fiscalización de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero

24. Los principios de la ISSAI-ES 200 también son aplicables a auditorías de entidades del sector público que preparan información financiera, incluyendo estados financieros individuales o elementos, cuentas o partidas específicas de un estado financiero, para otros usuarios (como organismos rectores, el legislativo u órganos de regulación y supervisión). Dicha información puede estar sujeta a la actuación fiscalizadora de las ICEX.

Los auditores también pueden estar obligados a auditar un solo estado financiero o un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero -como proyectos financiados por el gobierno- aunque ello no conlleve el compromiso de auditar el conjunto completo de estados financieros de la entidad en cuestión.

25. También puede ser de utilidad a las ICEX considerar los requerimientos y orientación contenida en la ISSAI 1805, al desarrollar o adaptar normas basadas en los principios de la ISSAI-ES 200. La ISSAI 1805 aborda consideraciones especiales para la aplicación de los requerimientos de las NIA-ES a la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero preparados de conformidad con un marco de fines generales o de fines específicos.

ELEMENTOS DE LAS FISCALIZACIONES FINANCIERAS

26. Las fiscalizaciones de estados financieros involucran al menos a tres partes diferentes: la ICEX, los responsables de la gestión de la entidad fiscalizada y los usuarios o destinatarios. Los elementos de las auditorías del sector público se describen en la ISSAI-ES 100. La ISSAI-ES 200 cubre aspectos adicionales de los elementos relevantes para una auditoría de estados financieros.

Las partes en la fiscalización financiera

27. En una fiscalización de estados financieros, los responsables de la entidad tienen la responsabilidad sobre la información de la materia en cuestión (normalmente los mismos estados financieros) y también pueden tenerla sobre las actividades reflejadas en los estados financieros. Normalmente, la parte responsable es el poder ejecutivo del gobierno y/o las entidades del sector público que se encuentran a su cargo y que son responsables del manejo de los fondos públicos, del cumplimiento de las normas y del contenido de los estados financieros. Se espera que estos organismos administren los recursos y cumplan las normas o disposiciones de conformidad con las decisiones y premisas del órgano legislativo.

28. El poder legislativo representa a los ciudadanos, que son los usuarios finales de los estados financieros del sector público. Los principales usuarios son los órganos legislativos o parlamentos, que actúan en representación de los ciudadanos, tomando decisiones y determinando las prioridades de las finanzas públicas, así como la finalidad y contenido de los gastos e ingresos como manifestación del principio democrático. Las peticiones específicas de los órganos legislativos pueden condicionar las características de determinadas fiscalizaciones financieras realizadas por las ICEX en respuesta a aquellas.

Criterios adecuados

29. Los criterios son los parámetros o puntos de referencia utilizados para valorar o medir la materia o asunto en cuestión, incluyendo, cuando resultan relevantes, los parámetros

para su presentación y divulgación. Los criterios usados en la preparación de los estados financieros normalmente son formales y están recogidos en el marco de emisión de información financiera aplicable al sector público.

Información de la materia en cuestión

30. La situación financiera, los resultados financieros, los flujos de efectivo, la liquidación del presupuesto y la memoria de los estados financieros (la información de la materia en cuestión) resultan de aplicar un marco de información financiera para reconocimiento, valoración, presentación y divulgación (criterios) de los datos financieros de una entidad pública (el asunto). En la información de la materia en cuestión (normalmente, los estados financieros de la entidad) es donde el auditor reúne evidencia de auditoría suficiente y adecuada para obtener una base razonable que le permita expresar una opinión en el informe del auditor.

Trabajos de seguridad razonable

31. Las fiscalizaciones de estados financieros realizadas conforme a las ISSAIs son trabajos de seguridad razonable. La seguridad razonable es alta, pero no absoluta, dadas las limitaciones inherentes a una auditoría, cuyo resultado es que gran parte de la evidencia obtenida por el auditor será convincente más que concluyente. En general, las auditorías de seguridad razonable están diseñadas para dar como resultado una conclusión expresada en forma positiva, como por ejemplo "en nuestra opinión, los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales, la situación financiera de... así como sus resultados financieros, flujos de efectivo, liquidación del presupuesto..." o, en el caso de un marco de cumplimiento, "en nuestra opinión, los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con...".

32. Los trabajos de seguridad limitada, como los trabajos de revisión limitada, no están cubiertos actualmente por las ISSAIs de auditoría financiera. Dichos trabajos proporcionan un nivel más bajo de seguridad que los trabajos de seguridad razonable y están diseñados para dar por resultado una conclusión expresada en forma negativa, como por ejemplo "no se ha obtenido evidencia para concluir que los estados financieros no se han presentado razonablemente en todos los aspectos materiales". Es probable que los auditores que realicen tales trabajos necesiten una orientación externa a las ISSAIs de auditoría financiera; los principios fundamentales de auditoría de la ISSAI-ES 100 pueden ser útiles en este respecto.

PRINCIPIOS DE LA AUDITORÍA FINANCIERA

Principios generales

Requisitos previos para realizar auditorías financieras

Ética e independencia

33. Al llevar a cabo auditorías de los estados financieros, el auditor debe cumplir con los requerimientos éticos relevantes, incluyendo los relativos a su independencia.

34. Los auditores que lleven a cabo auditorías de conformidad con las ISSAIs-ES también están sujetos a lo establecido en la ISSAI 30 - Código de Ética dentro del contexto nacional. Por lo tanto, las ICEX deben adoptar los requerimientos éticos de la ISSAI 30 o los que establezca la normativa específica que las regule, si fuera más exigente éticamente, para poder afirmar en sus informes que la auditoría se ha realizado de conformidad con las ISSAIs o las NIA-ES.

Control de calidad

35. El auditor debe utilizar procedimientos de control de calidad adecuados en la ejecución de su trabajo con objeto de proporcionar una seguridad razonable de que la auditoría cumple con las normas legales y profesionales aplicables y que el informe de auditoría es adecuado de acuerdo con las circunstancias.

36. Como se señala en la ISSAI-ES 100, las ICEX deberán adoptar los procedimientos de control de calidad previstos en la ISSAI 40 - Control de Calidad para las EFS, que adaptan las Normas Internacionales de Control de Calidad (NICC 1) de la IAASB al sector público. La NICC 1 establece normas y proporciona los criterios generales de control de calidad de una organización y aunque el propósito general y los principios clave de la ISSAI 40 son congruentes con la NICC 1, los requisitos de la ISSAI 40 se han adaptado a las peculiaridades propias de las ICEX.

37. El Presidente de las ICEX, u órgano colegiado equivalente, es el responsable de la introducción y mantenimiento de los procedimientos generales de control de calidad dentro de las ICEX, aunque la responsabilidad ejecutiva puede delegarse.

38. Los auditores del sector público encargados de realizar auditorías de estados financieros, de conformidad con las normas basadas en los principios de la ISSAI-ES 200, están obligados a cumplir con los requerimientos de control de calidad. Al desarrollar normas basadas en la ISSAI-ES 200 o adaptar normas consistentes con la ISSAI-ES 200, las ICEX deberán tener en cuenta los siguientes aspectos:

- La necesidad de que el auditor jefe asuma la responsabilidad de la calidad total de cada trabajo de auditoría;
- La necesidad de que el auditor jefe se asegure de que los miembros del equipo de auditoría cumplen con las exigencias éticas pertinentes;
- La necesidad de que el auditor jefe formule una conclusión relativa al cumplimiento de los requisitos de independencia que son aplicables al trabajo de auditoría, y emprenda las acciones pertinentes para eliminar cualquier aspecto que amenace dicha independencia;
- La necesidad de que el auditor jefe se asegure de que el equipo de auditoría y cualquier experto externo contratado cuenten en su conjunto con la competencia y capacidad precisas;
- La necesidad de que el auditor jefe acepte la responsabilidad de los resultados de la auditoría dirigiendo, supervisando y llevando a cabo la auditoría; y asegurando que las revisiones se realizan de conformidad con las políticas y procedimientos de revisión de las ICEX.

Gestión y cualificaciones del equipo de auditoría

39. El auditor debe asegurarse de que tanto el equipo de auditoría como los expertos externos cuenten, en su conjunto, con la competencia y capacidad adecuada para:

- **llevar a cabo la auditoría de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, y**
- **permitir emitir un informe que sea adecuado de acuerdo con los objetivos y las circunstancias.**

40. Al considerar la competencia y capacidad esperada del equipo, el auditor deberá tener en cuenta aspectos tales como:

- Conocimiento, formación adecuada y experiencia práctica en fiscalizaciones de naturaleza y complejidad similares;
- Conocimiento de las normas profesionales y legales aplicables;
- Experiencia práctica en áreas técnicas, incluyendo la relativa a las tecnologías de la información y el conocimiento en áreas especializadas de contabilidad o auditoría;
- Conocimiento relevante del sector en el que opere la entidad ;
- Capacidad para aplicar el juicio profesional;
- Conocimiento de las políticas y procedimientos de control de calidad de la ICEX;
- Capacidad para cumplir con los términos del mandato de auditoría, incluyendo la comprensión relativa a la elaboración y presentación de los informes;
- Las aptitudes en el campo de las auditorías operativa o de cumplimiento, cuando proceda.

Principios relacionados con los conceptos básicos de auditoría

41. Las ISSAIs 1000-2999 ofrecen las mejores prácticas para la aplicación de los Principios Fundamentales de Auditoría Financiera. Sin embargo, si una ICEX decide desarrollar normas basadas en los principios fundamentales o adoptar normas nacionales que sean consistentes con dichos principios, deberán respetarse los aspectos cubiertos por esta y las siguientes secciones.

Riesgo de auditoría

42. El auditor debe reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo, dadas las circunstancias de la misma, con la finalidad de obtener una seguridad razonable que le sirva de base para expresar una opinión de forma positiva.

43. El riesgo en una auditoría financiera es el riesgo de que el auditor exprese una opinión de auditoría inadecuada cuando los estados financieros contengan incorrecciones materiales. El auditor debe reducir el riesgo a un nivel aceptablemente bajo, dadas las circunstancias, para obtener una seguridad razonable que le sirva de base para expresar una opinión. Para que sea significativo, el nivel de seguridad obtenido por el auditor debe aumentar la confianza de los posibles usuarios de la información reduciendo los riesgos a un grado intrascendente.

44. En general, el riesgo de auditoría, o riesgo de que el auditor exprese una opinión de auditoría inadecuada cuando los estados financieros contienen incorrecciones materiales, es una función del riesgo de incorrección material y del riesgo de detección.

- El riesgo de incorrección material es el riesgo de que los estados financieros contengan incorrecciones materiales antes de la realización de la fiscalización. Este riesgo comprende, a su vez, dos componentes:
 - Riesgo inherente: susceptibilidad de que una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra información contenga una incorrección que pudiera ser material, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, antes de tener en cuenta los posibles controles de la entidad;

- Riesgo de control: riesgo de que se produzca una incorrección en una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información que pudiera ser material, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, y que no sea prevenida, o detectada y corregida oportunamente, por el sistema de control interno de la entidad.
- Riesgo de detección: riesgo de que los procedimientos aplicados por el auditor para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo no detecten la existencia de una incorrección que podría ser material, considerada individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones.

45. La valoración de riesgos se basa en los procedimientos de auditoría adecuados para obtener la información necesaria a tal efecto, así como en la evidencia obtenida durante la realización de la auditoría. La valoración de riesgos es una cuestión que depende del juicio profesional y no se puede medir de forma precisa. El grado con el que el auditor considere cada elemento de riesgo dependerá de las circunstancias de cada auditoría.

Juicio profesional y escepticismo profesional

46. El auditor planificará y ejecutará la auditoría con escepticismo profesional, reconociendo que pueden darse circunstancias que supongan que los estados financieros contengan incorrecciones materiales. El auditor aplicará su juicio profesional en la planificación y ejecución de la auditoría.

47. Los términos "escepticismo profesional" y "juicio profesional" son relevantes al formular los requerimientos relativos a las decisiones del auditor acerca de la respuesta adecuada a asuntos relativos a la auditoría. Expresan la actitud del auditor, que implica una mentalidad inquisitiva. Estos conceptos se desarrollan en las ISSAIs sobre auditoría financiera.

48. El concepto de juicio profesional es aplicado por el auditor en cada una de las fases del proceso de auditoría. Abarca la aplicación de la formación práctica, el conocimiento y la experiencia relevantes, en el contexto de las normas de auditoría, contabilidad y ética, para la toma de decisiones fundadas acerca del curso de acción adecuado, en función de las circunstancias de la fiscalización.

49. El juicio profesional es necesario en particular en las decisiones acerca de:

- La importancia relativa y el riesgo de auditoría;
- La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría utilizados para cumplir con los requerimientos de las ISSAIs-ES y las NIA-ES y obtener evidencia de auditoría;
- Evaluar si se ha obtenido evidencia adecuada y suficiente y si es necesario aplicar procedimientos complementarios para alcanzar los objetivos de las NIA-ES y, de ese modo, los objetivos globales de la auditoría;
- La evaluación de los juicios de la dirección de la entidad fiscalizada en la aplicación del marco de información financiera aplicable a la citada entidad;
- Las conclusiones sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, por ejemplo, al valorar la racionalidad de las estimaciones realizadas por la dirección al preparar los estados financieros.

50. El escepticismo profesional es fundamental en todos los trabajos de auditoría. El auditor planifica y ejecuta la auditoría con una actitud de escepticismo profesional,

reconociendo que pueden darse circunstancias que impliquen que los estados financieros contengan incorrecciones materiales. Una actitud de escepticismo profesional significa que el auditor hace una evaluación crítica, con mentalidad de indagación, en relación a la evidencia obtenida, lo que implica cuestionar la evidencia de auditoría contradictoria, la fiabilidad de los documentos y las respuestas a indagaciones, así como de otra información obtenida de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad. Tal actitud es necesaria durante toda la auditoría, con objeto de poder reducir el riesgo de pasar por alto circunstancias inusuales, generalizar en exceso al alcanzar conclusiones a partir de los hechos observados en la auditoría y utilizar hipótesis inadecuadas en la determinación de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría y en la evaluación de sus resultados.

Importancia relativa o materialidad

51. El auditor debe aplicar el concepto de importancia relativa o materialidad de una manera adecuada al planificar y ejecutar la auditoría.

52. Una incorrección se considera material, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, si cabría razonablemente prever que influyera en las decisiones tomadas por los usuarios sobre la base de la información contenida en los estados financieros. La materialidad tiene aspectos tanto cuantitativos como cualitativos. Los aspectos cualitativos de la materialidad generalmente juegan un papel más importante en el sector público que en otro tipo de entidades. La evaluación de la materialidad y la consideración de la sensibilidad y otros factores cualitativos en una auditoría en particular son cuestiones que dependen del juicio del auditor.

53. Al determinar la estrategia de auditoría, el auditor debe evaluar la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto. Si, para uno o más tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar, se pudiera esperar razonablemente que las incorrecciones de importe menor al nivel de importancia relativa para los estados financieros en su conjunto influyeran en las decisiones que toman los usuarios basándose en los estados financieros, el auditor también determinará el nivel o los niveles de importancia relativa que se deben aplicar para dicho tipo de transacciones, saldos contables o información a revelar.

54. El auditor también debe determinar la importancia relativa para la ejecución del trabajo con el fin de valorar los riesgos de incorrección material y determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría. Planificar la auditoría exclusivamente para detectar incorrecciones individualmente materiales, pasa por alto el hecho de que la suma de incorrecciones inmateriales individualmente consideradas puede conducir a que los estados financieros contengan globalmente incorrecciones materiales, y no deja margen para posibles incorrecciones no detectadas. La importancia relativa para la ejecución del trabajo se fija para reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de las incorrecciones no corregidas y no detectadas en los estados financieros supere la importancia relativa determinada para los estados financieros en su conjunto. La determinación de la importancia relativa para la ejecución del trabajo no es un simple cálculo mecánico e implica la aplicación del juicio profesional. Se ve afectada por el conocimiento que el auditor tenga de la entidad, actualizado durante la aplicación de los procedimientos de valoración del riesgo, y por la naturaleza y extensión de las incorrecciones identificadas en auditorías anteriores y, en consecuencia, por las expectativas del auditor en relación con las incorrecciones en el período actual.

55. El concepto de materialidad es aplicado por el auditor al planificar y ejecutar la auditoría, así como al evaluar el efecto de las incorrecciones identificadas en la auditoría y de cualquier incorrección no corregida, incluyendo omisiones, en los estados financieros. La opinión del auditor trata de los estados financieros en su conjunto y por lo tanto el auditor no

es responsable de detectar incorrecciones que no sean globalmente significativas. No obstante, deberá identificar y documentar incorrecciones cuantitativamente no significativas, pues es posible que en su conjunto sean materiales o alcancen la naturaleza de significativas. Las incorrecciones claramente inmateriales no se tendrán en consideración.

56. La importancia relativa determinada al planificar la auditoría no establece necesariamente una cifra por debajo de la cual las incorrecciones no corregidas, individual o conjuntamente, siempre se considerarán inmateriales. Las circunstancias relacionadas con algunas incorrecciones pueden hacer que el auditor considere materiales algunas incorrecciones inferiores a la importancia relativa. Aunque no sea factible diseñar procedimientos de auditoría para determinar incorrecciones que puedan ser materiales solo por su naturaleza, al evaluar su efecto en los estados financieros el auditor tendrá en cuenta no solo la magnitud de las incorrecciones no corregidas, sino también su naturaleza, y las circunstancias específicas en las que se hayan producido. Los aspectos que el auditor debe considerar, a este respecto, incluyen la naturaleza sensible de ciertas transacciones o programas, el interés público, la necesidad de una supervisión o regulación legislativa eficaz y la naturaleza de la desviación o error (p. ej. si son consecuencia de fraude o corrupción).

Comunicación

57. El auditor debe identificar a la persona o personas que sirvan de contacto dentro de los responsables del gobierno de la entidad auditada y comunicarse con ellos en relación con el alcance y calendario previstos para la auditoría y de cualquier hallazgo significativo.

58. El auditor debe comunicarse tanto con la dirección como con los responsables del gobierno de la entidad. La comunicación incluye tanto la obtención de información relevante para la auditoría como proporcionar a los responsables del gobierno observaciones oportunas, significativas y relevantes para la supervisión del proceso de elaboración y presentación de la información financiera. Es importante promover una comunicación eficaz con los responsables del gobierno de la entidad.

59. En el sector público, identificar a los responsables de la gestión de la entidad puede resultar, en determinados supuestos, un aspecto complejo. La entidad auditada puede formar parte de una estructura más amplia con órganos de gobierno a diferentes niveles de la organización y a través de diferentes funciones (es decir, vertical y horizontalmente). En consecuencia, en ocasiones, se pueden identificar distintos grupos con responsabilidades en la gestión de la entidad. Más aún, ya que una auditoría del sector público puede incluir tanto objetivos financieros como de cumplimiento, esto también puede involucrar a distintos órganos con competencias diferentes.

60. La comunicación debe hacerse por escrito si el auditor considera que la comunicación oral no es suficiente. Es posible también que el auditor deba comunicarse con instituciones diferentes a las de la propia organización, como son los órganos legislativos, las autoridades reguladoras o las entidades que financian a la auditada.

61. La comunicación escrita no necesita incluir todos los asuntos que surjan durante el curso de la auditoría, pero es sumamente importante que se comuniquen los hallazgos de la auditoría a los responsables de la dirección y del gobierno de la entidad.

62. Los auditores del sector público a menudo son, por mandato legal, auditores de la totalidad o las principales partes del gobierno y su administración. En esta situación, es posible que los auditores tengan acceso a información de otras entidades auditadas, así como a auditorías hechas a las mismas que pueden ser relevantes para los responsables del gobierno de la entidad auditada. Comunicar este tipo de información puede añadir valor a las fiscalizaciones, si las circunstancias y las normas lo permiten.

Documentación

63. El auditor debe preparar la documentación de auditoría que sea suficiente para permitir a un auditor experimentado, sin previo conocimiento de la misma, la comprensión de: la naturaleza, momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría aplicados para cumplir con las normas relevantes y los requisitos legales y reglamentarios aplicables; los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados y la evidencia de auditoría obtenida; así como las cuestiones significativas que surgieran durante la realización de la auditoría, las conclusiones alcanzadas sobre ellas, y los juicios profesionales relevantes aplicados para alcanzar dichas conclusiones. El auditor preparará la documentación de la auditoría de forma oportuna.

64. La documentación adecuada de auditoría es importante por varias razones:

- confirma y respalda las opiniones e informes de auditoría;
- soporta las bases tenidas en cuenta para llegar a una conclusión sobre el cumplimiento de los objetivos globales del auditor;
- evidencia que la auditoría se planificó y ejecutó de conformidad con las normas de auditoría y los requerimientos legales o reglamentarios aplicables;
- sirve como fuente de información para preparar informes o responder a cualquier consulta por parte de la entidad auditada o de alguna otra parte;
- facilita la labor al equipo encargado de la planificación y ejecución de la auditoría;
- permite al equipo encargado rendir cuentas de su trabajo;
- ayuda al desarrollo profesional del auditor;
- facilita a los miembros del equipo encargado de la supervisión, la dirección y revisión del trabajo de auditoría el cumplimiento de sus responsabilidades de revisión, de conformidad con las normas de auditoría;
- posibilita mantener un archivo de cuestiones significativas para auditorías futuras;
- permite realizar revisiones de control de calidad e inspecciones de conformidad con las normas internacionales de calidad o con los requerimientos nacionales y particulares de la ICEX, que sean al menos igual de exigentes.

65. Las normas de auditoría basadas en los principios fundamentales necesitan incluir requisitos adicionales relativos a la documentación en las siguientes áreas:

- la preparación oportuna de la documentación;
- la forma, contenido y extensión de la documentación;
- los requerimientos de la documentación en los casos en los que el auditor juzgue necesario apartarse en cuestiones relevantes de las normas de auditoría aplicables;
- los requisitos de documentación en los casos en los que el auditor realice procedimientos de auditoría nuevos o adicionales o en los que saque nuevas conclusiones después de la fecha del informe de auditoría;
- la compilación del archivo final de auditoría.

Las ISSAIs de nivel 4 proporcionan una orientación adicional sobre los requisitos y documentación de auditoría.

Principios relacionados con el proceso de auditoría

Comunicación de los términos del trabajo de fiscalización

66. El auditor debe comunicar claramente los términos del trabajo de auditoría a la dirección de la entidad y a los responsables de su gobierno.

67. Los términos de una fiscalización normalmente están establecidos por mandato legal y por lo tanto no están vinculados con la solicitud de la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad. No obstante, los auditores del sector público pueden decidir establecer un entendimiento mutuo sobre los respectivos papeles y responsabilidades de la dirección y del auditor. Debido a que el auditor del sector público depende e informa al órgano legislativo, debe comunicar su plan de trabajo tanto a dicho órgano como a los encargados de la gestión.

68. El auditor debe comunicar a los encargados del gobierno de la entidad sus responsabilidades con respecto a la auditoría de los estados financieros, incluyendo la responsabilidad del auditor al formular y expresar una opinión sobre los estados financieros preparados por la dirección de la entidad bajo la supervisión de los encargados de su gobierno.

69. Si los términos de la fiscalización están establecidos con suficiente detalle por leyes o reglamentos no será necesario registrarlos en una carta compromiso u otras formas escritas, aunque pueden ayudar a definir claramente las responsabilidades de las partes involucradas.

70. Deberá enviarse a los responsables del gobierno de la entidad un resumen del alcance y el calendario previsto de la auditoría.

71. Normalmente las ICEX deben llevar a cabo sus fiscalizaciones por mandato legal o iniciativa parlamentaria, sin tener la opción de rehusar su realización, inclusive si no se cumple con las condiciones previas señaladas en los apartados 18 a 26 de esta ISSAI-ES 200. Las normas desarrolladas sobre la base de los principios fundamentales deben servir de orientación sobre la acción más adecuada en tales circunstancias. La ISSAI 1210 incluye una guía a este respecto.

Planificación

72. El auditor debe desarrollar una estrategia global de auditoría que establezca el alcance, el momento de realización y la dirección de la misma, así como un plan de auditoría.

73. Una estrategia global guiará al auditor en la elaboración del plan de auditoría. Al desarrollar dicha estrategia, el auditor necesita:

- identificar las características del trabajo de acuerdo con su alcance;
- establecer los objetivos del informe de auditoría con el fin de planificar el momento de realización del trabajo y la naturaleza de las comunicaciones necesarias;
- considerar los factores que, de acuerdo con el juicio profesional del auditor, sean significativos para dirigir los esfuerzos del equipo de auditoría;

- considerar los resultados de las actividades preliminares y, en su caso, si el conocimiento obtenido en otros trabajos realizados por la ICEX es relevante;
- establecer la naturaleza, momento de empleo y extensión de los recursos necesarios para llevar a cabo el trabajo;
- considerar los resultados y el conocimiento obtenidos de las auditorías operativas y de otras actividades de auditoría que sean relevantes para la entidad auditada, incluyendo las implicaciones de recomendaciones anteriores;
- considerar y evaluar las expectativas del órgano legislativo correspondiente y de otros usuarios relevantes del informe de auditoría.

74. El auditor planificará la auditoría adecuadamente para garantizar que se realice de una manera eficiente y eficaz.

75. El auditor elaborará un plan de auditoría que incluya una descripción de:

- la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos planificados para la valoración del riesgo;
- la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría posteriores planificados relativos a las afirmaciones;
- otros procedimientos planificados de auditoría que son necesarios para que el trabajo cumpla con las normas aplicables. Dichos procedimientos pueden incluir o describir: una revisión del marco legal de la auditoría; una breve descripción de la actividad, programa o entidad que se va a auditar; las razones para llevar a cabo la auditoría; los factores que afectan a la auditoría, incluyendo los que determinan la materialidad de los asuntos considerados; los objetivos y el alcance de la auditoría; el enfoque de la auditoría; las características de la evidencia de auditoría que se va a reunir y los procedimientos necesarios para reunir y analizar la evidencia; los recursos necesarios; un calendario para la realización de la auditoría; y la forma, contenido y usuarios del informe de auditoría.

76. Tanto la estrategia global como el plan de auditoría necesitan documentarse y estar debidamente aprobados por el órgano competente de la ICEX. También deben actualizarse siempre que sea necesario durante el curso de la auditoría.

Conocimiento de la entidad auditada

77. El auditor debe tener un conocimiento claro de la entidad auditada y de su entorno, incluyendo los procedimientos de control interno que sean relevantes para la auditoría.

78. El conocimiento de los diferentes aspectos de la organización y de su entorno le permite al auditor planificar y realizar la auditoría de manera eficaz. Este conocimiento necesario incluye:

- el entorno, la normativa reguladora y otros factores externos, incluyendo el marco de información financiera aplicable;
- la naturaleza de la entidad auditada, incluyendo su forma de funcionamiento, estructura de gobierno, financiación (para permitir al auditor entender los tipos de transacciones, saldos de cuentas y la información que se debe revelar en los estados financieros) y la selección y aplicación de políticas contables, incluyendo las razones de los cambios en las mismas;

- la medición y revisión de los resultados financieros de la entidad auditada;
- las decisiones tomadas fuera de la entidad auditada como resultado de procesos políticos, como nuevos programas o recortes en el presupuesto;
- las leyes y regulaciones específicas a las que esté sujeta la entidad auditada, así como el impacto potencial derivado del incumplimiento;
- los objetivos y estrategias del programa, lo cual puede incluir elementos relativos a políticas públicas y por lo tanto tener implicaciones en la valoración de riesgos;
- las estructuras de gobierno afectadas por la estructura legal de la entidad auditada, por ejemplo si la entidad es un ministerio, ayuntamiento, consejería, departamento, agencia u otro tipo de organismo público.

79. Tener un claro conocimiento del entorno de control puede ser relevante al considerar la comunicación y la vigilancia de la integridad y de los valores éticos, su compromiso con la competencia, la participación de responsables del gobierno de la entidad, la filosofía de la dirección y su estilo de operación, la estructura organizativa, la existencia y el nivel de las actividades de auditoría interna, la asignación de autoridad y de responsabilidad, y las políticas y prácticas de recursos humanos.

80. La evidencia relevante de auditoría se puede obtener tanto a través de indagaciones y otros procedimientos de valoración de riesgos, como a partir de la comprobación de las indagaciones a través de la observación o inspección de documentos. Por ejemplo, al entrevistar a la dirección y a los empleados, el auditor puede obtener un claro conocimiento del modo en que la dirección comunica su opinión a sus empleados sobre las prácticas de gestión y el comportamiento ético. El auditor puede así determinar si se han implantado los correspondientes controles mediante la consideración, por ejemplo, de si la dirección dispone de un código de conducta escrito y si actúa de conformidad con dicho código.

81. Como parte del proceso de conocimiento, el auditor también necesita considerar si la entidad auditada cuenta con un procedimiento para identificar los riesgos de negocio relevantes para los objetivos de la información financiera y si estima además la importancia de dichos riesgos valorando la posibilidad de que ocurran. Si tal procedimiento se ha establecido, el auditor necesita tener conocimiento de él y de los resultados del mismo.

82. El conocimiento por el auditor de los controles internos que sean relevantes para la información financiera podrá incluir las siguientes áreas:

- los tipos de transacciones de la entidad auditada que sean significativos para los estados financieros;
- los procedimientos, tanto manuales como informáticos, por medio de los cuales dichas transacciones se inician, registran, procesan, corrigen en caso necesario, trasladan a los registros contables y se incluyen en los estados financieros;
- los registros contables, la información que sirve de soporte y las cuentas específicas de los estados financieros que son utilizados para iniciar, registrar, procesar e informar las transacciones; esto incluye los procedimientos para corregir los datos incorrectos y trasladar la información a los registros contables;
- la forma en que el sistema de información captura los hechos y condiciones, distintos de las transacciones, que sean significativos para los estados financieros;

- el proceso de información financiera utilizado para la preparación de los estados financieros de la entidad, incluidas las estimaciones contables y la información a revelar significativas;
- los controles sobre los asientos contables, incluidos aquellos que no son estándar y que se utilizan para registrar transacciones o ajustes no recurrentes o inusuales;
- los controles relevantes que se relacionan con el cumplimiento de la normativa;
- los controles relacionados con el seguimiento de la ejecución presupuestaria;
- los controles relacionados con la transferencia de fondos presupuestarios a otras entidades auditadas;
- los controles de datos personales y clasificados, como la información fiscal y de salud; y
- la supervisión de otros controles realizados por terceros en áreas como:
 - el cumplimiento de normas, como las referidas a contratos públicos o subvenciones;
 - la ejecución del presupuesto;
 - otras áreas definidas por la legislación o el mandato de auditoría, y
 - la rendición de cuentas de la dirección.

83. Una auditoría no requiere el conocimiento de todas las actividades de control relacionadas con cada tipo significativo de transacción, de saldo contable y de información a revelar en los estados financieros o con cada afirmación correspondiente a ellos. Sin embargo, el conocimiento de los controles de la entidad auditada y, si resultase relevante, de los controles gubernamentales no es suficiente para probar su eficacia operativa a menos que un cierto grado de automatización le diera consistencia a la implantación de los controles.

Valoración de riesgos

84. El auditor valorará los riesgos de incorrección material de los estados financieros y de las afirmaciones sobre tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar, con objeto de obtener una base para el diseño y la realización de los procedimientos de auditoría posteriores.

85. Los procedimientos de valoración de riesgos pueden incluir:

- indagaciones con la dirección y el personal de la entidad auditada siempre que, a juicio del auditor, pudieran aportar información que ayude a identificar riesgos de incorrección material debidos a fraude o error;
- procedimientos analíticos;
- observación e inspección.

86. Los riesgos de incorrección material deberán identificarse y valorarse tanto en los estados financieros como en las afirmaciones sobre tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar que le proporcionen una base para el diseño y la

realización de los procedimientos de auditoría posteriores. Con esta finalidad el auditor necesita:

- identificar los riesgos a lo largo del proceso seguido para obtener un mejor conocimiento de la entidad auditada y de su entorno, examinando los controles relevantes que se relacionan con los riesgos y considerando los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar en los estados financieros;
- valorar los riesgos identificados y evaluar si se relacionan de una manera más generalizada con los estados financieros en su conjunto pudiendo afectar potencialmente a muchas afirmaciones;
- relacionar los riesgos identificados con posibles incorrecciones en las afirmaciones, teniendo en cuenta los controles relevantes que el auditor tiene intención de probar; y
- considerar la probabilidad de que existan incorrecciones, incluida la posibilidad de múltiples incorrecciones, y si la incorrección potencial podría, por su magnitud, constituir una incorrección material.

87. Como parte de la valoración de riesgos el auditor determinará si alguno de los riesgos identificados es, a su juicio, significativo. Al ejercer su juicio, el auditor deberá excluir los efectos de los controles identificados relacionados con el riesgo. Y al juzgar qué riesgos son significativos, el auditor deberá considerar al menos lo siguiente:

- si se trata de un riesgo de fraude;
- si el riesgo está relacionado con significativos y recientes acontecimientos económicos, contables o de otro tipo y por lo tanto requiere de atención específica;
- la complejidad de las transacciones;
- si el riesgo afecta a transacciones significativas con partes vinculadas;
- el grado de subjetividad de la medición de la información financiera relacionada con el riesgo, especialmente aquellas mediciones que involucren un alto grado de incertidumbre;
- si el riesgo afecta a transacciones significativas ajenas al curso normal de la actividad de la entidad auditada o que por otras razones parecen inusuales, y
- si el riesgo también afecta al cumplimiento de leyes y reglamentos.

88. La identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, tanto a nivel de estado financiero como a nivel de afirmaciones y los controles correspondientes, de los que el auditor tenga conocimiento deberán estar suficientemente documentados.

Respuestas a los riesgos valorados

89. El auditor debe actuar de forma apropiada al abordar los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros.

90. Las respuestas a los riesgos valorados incluyen el diseño de procedimientos de auditoría que aborden dichos riesgos, como son los procedimientos sustantivos y las pruebas de cumplimiento. Los procedimientos sustantivos incluyen tanto pruebas de detalle como procedimientos analíticos sustantivos de los diferentes tipos de transacciones, saldos de cuentas y la información a revelar.

91. La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría se basan y responden a los riesgos valorados de incorrección material a nivel de afirmación. Al diseñar los procedimientos de auditoría necesarios, el auditor deberá considerar las razones de dichos riesgos para cada tipo de transacción, saldo de cuenta e información a revelar. Tales razones pueden incluir el riesgo inherente a las transacciones (la probabilidad de una incorrección material debido a las características particulares del tipo de transacción, saldo de cuenta o información a revelar) y el riesgo de control (que la valoración de riesgos tome en cuenta los controles relevantes).

92. La revisión del riesgo de control requiere que el auditor obtenga evidencia de que los controles están operando de manera eficaz (es decir, el auditor busca confiar en la eficacia operativa de los controles al determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos sustantivos).

93. Al diseñar y realizar las pruebas de los controles relevantes para obtener evidencia suficiente y adecuada de su eficacia operativa, el auditor deberá considerar que, conforme mayor sea la confianza que se deposita en la eficacia de un control, más convincente debe ser la evidencia de auditoría obtenida.

94. El auditor diseñará y llevará a cabo procedimientos sustantivos para cada tipo de transacción, saldo de cuenta e información a revelar que resulte material, sin importar los riesgos valorados de incorrección.

95. El auditor siempre debe realizar algunas pruebas sustantivas, sin importar si los controles han sido probados. Además, si el auditor ha determinado que un riesgo valorado de incorrección material a nivel de afirmaciones es significativo, aplicará procedimientos sustantivos que respondan específicamente a ese riesgo. Cuando la forma de enfocar un riesgo significativo consista únicamente en procedimientos sustantivos, dichos procedimientos incluirán pruebas de detalle.

Consideraciones relativas al fraude en una auditoría de estados financieros

96. El auditor debe identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros debido a fraude, obtener evidencia suficiente y adecuada respecto a dichos riesgos y responder adecuadamente al fraude o sospecha de fraude identificado durante la auditoría.

97. La responsabilidad por la prevención y detección de fraude recae principalmente en la dirección y en los responsables del gobierno de la entidad. Es importante que la dirección, bajo la supervisión de los responsables del gobierno, ponga gran énfasis en la prevención del fraude (limitando las oportunidades de que se cometa) y disuadiendo a los individuos de cometerlo debido a la probabilidad de que se detecte y se sancione. El auditor es responsable de obtener una seguridad razonable de que los estados financieros considerados en su conjunto están libres de incorrecciones materiales debidas a fraude o error.

98. Las incorrecciones en los estados financieros pueden deberse a fraude o error. El factor que distingue el fraude del error es si la acción que da lugar a la incorrección fue intencionada o no. Aunque el fraude es un concepto jurídico de gran amplitud, el auditor se ocupa únicamente de fraudes que causan incorrecciones materiales en los estados financieros. Dos tipos de incorrecciones intencionadas son relevantes para el auditor: las que resultan de una información financiera fraudulenta y las que resultan de una apropiación indebida de activos.

99. Se espera que el auditor mantenga una actitud de escepticismo profesional a lo largo de toda la auditoría, reconociendo la posibilidad de incorrecciones materiales debidas a

fraude tanto de los estados financieros como en relación con afirmaciones sobre diferentes tipos de transacciones, saldos de cuentas y la información a revelar, a pesar de su posible experiencia previa sobre la honestidad e integridad de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad.

Al llevar a cabo los procedimientos de valoración de riesgos y las actividades relacionadas para obtener un mejor conocimiento de la entidad auditada y de su entorno, el auditor deberá buscar información que pueda usarse para identificar los riesgos de incorrección material debidos a fraude.

100. Las áreas en las que los auditores deberán estar alerta a los riesgos de fraude que pudieran llevar a incorrección material pueden incluir las contrataciones públicas, las subvenciones, las privatizaciones, el falseamiento de resultados o de información y el mal uso de la autoridad. Al desarrollar normas basadas en estos principios fundamentales, la guía sobre las áreas de riesgo de fraude contenida en la ISSAI 1240 puede ser de gran ayuda.

101. Los requisitos para informar del fraude en el sector público pueden estar sujetos a disposiciones específicas en el mandato de auditoría o en determinadas leyes y reglamentos, y es probable que el auditor deba comunicar tales cuestiones a instancias distintas de la entidad auditada, como los órganos legislativos, el Tribunal de Cuentas o las autoridades judiciales y fiscales. En algunos entornos puede existir la obligación específica de remitir los indicios de fraude a determinados órganos de investigación e inclusive la de cooperar con tales organismos para determinar si ha ocurrido fraude o abuso de autoridad en el ejercicio del cargo por parte de las autoridades. Los auditores también deben tomar en consideración que el uso de fondos públicos tiende a aumentar el perfil del fraude. Como resultado, es probable que los auditores necesiten cumplir con las expectativas públicas con respecto a la detección de fraudes. La ISSAI 1240 hace referencia a la posibilidad de extender las responsabilidades de información dentro del sector público con el fin de abordar la preocupación que existe por la rendición de cuentas públicas.

Consideraciones sobre el principio de entidad en funcionamiento o principio de gestión continuada

102. El auditor debe considerar la posibilidad de que existan hechos o condiciones que pudieran poner en duda la capacidad de la entidad auditada para seguir funcionando en el futuro.

103. Los estados financieros normalmente se preparan de acuerdo con la hipótesis de que la entidad auditada es una entidad en funcionamiento, es decir, se aplica el principio de gestión continuada, y que seguirá cumpliendo con sus obligaciones en un futuro inmediato. Al evaluar si este supuesto es correcto, los responsables de la preparación de los estados financieros toman en cuenta toda la información disponible para un futuro inmediato. Los estados financieros con fines generales se preparan sobre esta base a menos que, de acuerdo con la normativa, se haya decidido la liquidación de la entidad auditada.

104. El concepto “en funcionamiento” puede tener poca o ninguna relevancia para las administraciones públicas en sentido estricto. Cuando tales organizaciones son eliminadas o fusionadas con otras, sus activos y pasivos normalmente son asumidos por otras entidades públicas. Sin embargo, en otro tipo de entidades, como las empresas públicas, consorcios, fundaciones públicas o las sociedades mixtas, este podría no ser el caso. La responsabilidad de ejecutar los programas del gobierno también puede delegarse en organizaciones del sector privado, como fundaciones o empresas privadas, pero los programas pueden seguir siendo auditados por la ICEX. Hay una tendencia general en cuanto a la externalización, lo que hace que el concepto de entidad en funcionamiento y el

juicio del auditor a este respecto sean cada vez más relevantes para las auditorías del sector público.

105. Algunos marcos de información financiera contienen un requisito explícito que exige a la dirección hacer una evaluación específica de la capacidad de la entidad auditada para seguir funcionando en el futuro, así como normas relativas a los asuntos que se deben considerar y la divulgación que se debe hacer a este respecto. Ya que la hipótesis de la entidad en funcionamiento o gestión continuada es un principio fundamental en la preparación de los estados financieros, la dirección debe evaluar la capacidad de la entidad auditada para seguir funcionando en el futuro, incluso si el marco de información financiera no se lo exigiese de manera explícita.

106. El auditor debe obtener evidencia suficiente y adecuada acerca del uso apropiado por parte de la dirección de la hipótesis de gestión continuada o entidad en funcionamiento en la preparación y presentación de los estados financieros, y deberá emitir una conclusión en cuanto a que no existe ninguna incertidumbre significativa sobre la capacidad de dicha entidad para seguir operando. Si los estados financieros se prepararon sobre la base de gestión continuada o entidad en funcionamiento, pero a juicio del auditor el uso de este supuesto fuese inapropiado, el auditor deberá expresar una opinión adversa. Si el auditor concluye que el uso de dicho supuesto es apropiado conforme a las circunstancias y que se informó adecuadamente en los estados financieros, pero que existe cierta incertidumbre significativa, entonces deberá expresar una opinión favorable o no modificada e incluir un párrafo de énfasis. Si tal divulgación no se hace en los estados financieros, el auditor deberá expresar una opinión adversa o con salvedades, según corresponda, de conformidad con la ISSAI 1705.

107. El grado de consideración dependerá de los hechos concretos, teniendo en cuenta además, que las evaluaciones de la hipótesis de gestión continuada o entidad en funcionamiento no se deducen directamente de pruebas de solvencia que normalmente se emplean en las empresas comerciales. En ciertas circunstancias, aunque las pruebas normales de liquidez y solvencia puedan parecer desfavorables, existen otros factores que pueden sugerir que la entidad auditada es, no obstante, una entidad en funcionamiento. Por ejemplo:

- al evaluar si una administración pública tiene la capacidad de seguir funcionando en el futuro, la posibilidad de establecer tributos u otras exacciones permitirá a algunas entidades auditadas ser consideradas como entidades en funcionamiento, incluso aunque soporten largos periodos de déficits de tesorería, y
- la evaluación de la situación financiera de una entidad auditada en la fecha del informe pudiera sugerir que el uso de la hipótesis de entidad en funcionamiento en la preparación de sus estados financieros no es apropiado. Sin embargo, es posible que existan compromisos de financiación plurianuales u otros convenios que pudieran asegurar la continuidad de la actividad de la entidad auditada.

108. En términos generales, determinar si la hipótesis de entidad en funcionamiento es adecuada resulta más relevante para entidades auditadas individualmente que para una Administración fiscalizada en su conjunto. En el caso de las entidades auditadas individualmente, antes de concluir si el uso de dicho supuesto es apropiado, es probable que los responsables de la preparación de los estados financieros necesiten considerar una amplia variedad de factores en torno a los resultados actuales y los esperados, la reestructuración previsible de unidades organizativas, las estimaciones de ingresos o la posibilidad de continuar recibiendo financiación del gobierno y de otras fuentes potenciales de financiación.

109. Al llevar a cabo los procedimientos de valoración de riesgos, el auditor deberá considerar si existen hechos y condiciones que pudieran poner en duda la capacidad de la entidad auditada para seguir funcionando en el futuro. Para formarse una idea de la capacidad de la entidad auditada de continuar sus actividades, el auditor deberá examinar dos factores separados que en ocasiones se solapan:

- el riesgo asociado a cambios en la dirección de las políticas (por ejemplo, cuando hay un cambio de gobierno); y
- el riesgo, menos común, operativo o comercial (por ejemplo, cuando una entidad auditada carece de suficiente fondo de maniobra para continuar con sus actividades al nivel actual).

Consideraciones relativas a leyes y reglamentos en una auditoría de estados financieros

110. El auditor debe identificar los riesgos de incorrección material debidos al incumplimiento directo y significativo de leyes, reglamentos u otras disposiciones. La identificación de tales riesgos deberá basarse en un conocimiento general del marco legal y regulatorio aplicable al entorno específico en el que opera la entidad auditada, incluyendo la forma en que esta cumple con dicho marco.

El auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada relativa al cumplimiento de las leyes y reglamentos que generalmente tienen un efecto directo y significativo en la determinación de los importes materiales y la información a revelar en los estados financieros.

111. Se espera que el auditor obtenga una seguridad razonable de que los estados financieros, considerados en su conjunto, estén libres de incorrecciones materiales debidas a fraude o error. Sin embargo, el auditor no es responsable de prevenir incumplimientos y no se le puede exigir que detecte todos los casos de incumplimiento de cualquier disposición legal o reglamentaria.

112. En la realización de una auditoría de estados financieros de conformidad con las normas coherentes o basadas en la ISSAI-ES 200, el auditor necesita tener un conocimiento del marco legal y reglamentario aplicable a la entidad.

113. El efecto de las disposiciones legales y reglamentarias sobre los estados financieros varía considerablemente. Las disposiciones legales y reglamentarias a las que una entidad está sujeta constituyen su marco normativo. Algunas disposiciones tienen un efecto directo sobre los estados financieros ya que determinan las cantidades y la información a revelar en los estados financieros de una entidad. Otras disposiciones deben cumplirse por la dirección o establecen los preceptos conforme a los cuales se autoriza a la entidad a llevar a cabo su actividad, pero no tienen un efecto directo sobre los estados financieros de la entidad.

114. El incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias puede originar la imposición de multas, litigios o tener otras consecuencias para la entidad, lo que puede tener un efecto material sobre los estados financieros.

115. A menudo el marco de información financiera también puede incluir, entre otros, un informe presupuestario, un informe de asignaciones de recursos o un informe sobre los resultados. Cuando el marco incluya este tipo de información, el auditor deberá considerar las leyes y reglamentos específicos que le pudieran afectar directa o indirectamente. Especialmente relevante puede resultar la contratación administrativa y la concesión de subvenciones.

116. Los asuntos que involucren el incumplimiento de leyes y reglamentos y que lleguen a ser del conocimiento del auditor durante el curso de la auditoría deberán comunicarse a la dirección, salvo que sean claramente irrelevantes. No obstante, el mandato de auditoría o las obligaciones de las entidades públicas que deriven de las leyes, reglamentos u otras disposiciones pueden plantear objetivos adicionales, como la responsabilidad de informar sobre todos los casos de incumplimiento de la normativa, inclusive los claramente intrascendentes.

117. Este enfoque más amplio de información puede, por ejemplo, incluir la obligación de expresar una opinión separada respecto al cumplimiento de la entidad auditada con las leyes y reglamentos o informar de los casos de incumplimiento. Estos objetivos adicionales se tratan en la ISSAI 400 - Principios Fundamentales de la Auditoría de Cumplimiento y las directrices correspondientes. Sin embargo, aún donde no existan dichos objetivos adicionales, puede haber expectativas públicas generales respecto a que la ICEX informe de cualquier incumplimiento ante las autoridades y los usuarios de los informes. Por lo tanto, los auditores deberán tener en mente dichas expectativas y mantenerse alerta ante casos de incumplimiento.

Evidencia de auditoría

118. El auditor debe llevar a cabo los procedimientos de auditoría de manera que pueda obtener evidencia suficiente y adecuada para alcanzar conclusiones en las que basar su opinión.

119. Los procedimientos de auditoría deberán ser adecuados, teniendo en cuenta las circunstancias, con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. La evidencia de auditoría proviene de la información contenida en los registros contables que sirven de base para los estados financieros y de otras fuentes. El auditor deberá considerar tanto la relevancia como la fiabilidad de la información que se va a usar como evidencia. Una auditoría de estados financieros raramente conlleva la comprobación de la autenticidad de documentos, y el auditor no ha sido formado para ello ni se espera que sea un experto en dicha comprobación. Sin embargo, el auditor deberá considerar la fiabilidad de la información que se usará como evidencia, incluyendo fotocopias, faxes, microfilmes, archivos digitalizados u otro tipo de documentos electrónicos, y deberá analizar, cuando ello resulte relevante, los controles que existan para su preparación y mantenimiento.

120. La evidencia de auditoría deberá ser suficiente y adecuada. La suficiencia es una medida de la cantidad, mientras que la adecuación se relaciona con la calidad de la misma -su relevancia y fiabilidad-. La cantidad de la evidencia requerida depende del riesgo de incorrección material en la información de la materia en cuestión (cuanto mayor sea el riesgo, es probable que se requiera más evidencia) y de la calidad de la misma (cuanto mayor sea la calidad, menos se necesitará). En consecuencia, la suficiencia y adecuación de la evidencia están interrelacionadas. Sin embargo, el simple hecho de obtener más evidencia no compensa su falta de calidad.

121. La fiabilidad de la evidencia depende de su origen y su naturaleza, así como de las circunstancias específicas en las que se obtuvo. Se pueden hacer generalizaciones acerca de la fiabilidad de diferentes tipos de evidencia, aunque con importantes excepciones. Incluso cuando la evidencia se obtiene de fuentes externas a la entidad auditada, como las confirmaciones de terceros, puede haber circunstancias que afecten a la fiabilidad de la información. Así pues, aun reconociendo la existencia de tales excepciones, las siguientes generalizaciones acerca de la fiabilidad de la evidencia pueden ser útiles:

- La evidencia es más fiable cuando se obtiene de fuentes independientes externas a la entidad auditada.

- La evidencia que se genera internamente es más fiable cuando los controles relacionados son efectivos.
- La evidencia obtenida directamente por el auditor (por ejemplo, a través de la observación de la aplicación de un control) es más fiable que la evidencia obtenida indirectamente o por inferencia (por ejemplo, a través de preguntas sobre la aplicación de un control).
- La evidencia es más fiable cuando existe en forma documental, ya sea en papel, formato electrónico o cualquier otro medio (por ejemplo, un acta, o incluso una grabación de una reunión de un órgano colegiado, es más solvente que una manifestación oral en relación a lo acontecido en la misma).
- La evidencia proporcionada por documentos originales es más fiable que la evidencia proporcionada por fotocopias.

122. Una mayor seguridad se consigue por una evidencia consistente obtenida de diversas fuentes o de naturaleza diferente, en lugar de elementos de evidencia considerados de manera individual. Además, obteniendo evidencia de diversas fuentes o de naturaleza diferente es posible identificar elementos individuales poco fiables.

123. La evidencia de auditoría se puede obtener examinando los registros contables. Al igual que la información que justifica las afirmaciones de la dirección, se debe tomar en cuenta cualquier información que las contradiga. En el caso de los estados financieros del sector público, a menudo la dirección afirma que las transacciones y hechos se han llevado a cabo de conformidad con la normativa aplicable y dichas afirmaciones pueden caer dentro del ámbito de una auditoría financiera. También puede ser necesario que los auditores del sector público consideren los requisitos y recomendaciones de los Principios Fundamentales de las Auditorías de Cumplimiento y las directrices correspondientes al desarrollar o adoptar normas.

124. Al adoptar o desarrollar normas de auditoría, las ICEX también deben considerar la necesidad de diversos requisitos con objeto de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con:

- el uso de confirmaciones externas como evidencia de auditoría;
- la evidencia de auditoría derivada de procedimientos analíticos y diferentes técnicas de muestreo;
- la evidencia de auditoría a partir de la aplicación del valor razonable, si resulta relevante;
- la evidencia de auditoría cuando la entidad auditada tiene partes vinculadas;
- la evidencia de auditoría proveniente de la utilización por parte de la entidad auditada de organizaciones de servicio;
- la evidencia de auditoría originada en áreas de auditoría interna o, cuando la ley y los reglamentos lo permiten y se considera relevante, el apoyo de auditores internos;
- la evidencia de auditoría de expertos externos;
- el uso de manifestaciones escritas para sustentar la evidencia de auditoría.

Una mayor orientación sobre dichos procedimientos y requerimientos se encuentra en las ISSAI de nivel 4, que pueden resultar de ayuda para las ICEX al desarrollar los requerimientos en estas áreas.

125. En ciertos entornos, las ICEX pueden estar sujetas a leyes y reglamentos que requieran el conocimiento y seguimiento de procedimientos precisos relacionados con las normas de evidencia. Los auditores del sector público deberán familiarizarse con dichas políticas y procedimientos que describen los requisitos adicionales relacionados con la evidencia de auditoría y están diseñados para garantizar el cumplimiento de las normas aplicables.

Hechos posteriores al cierre

126. El auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación a los hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría siempre que impliquen un ajuste de los estados financieros o una explicación en los mismos. El auditor también deberá reaccionar adecuadamente ante los hechos que lleguen a su conocimiento después de la fecha del informe de auditoría y que, de haber sido conocidos por el auditor a dicha fecha, le podrían haber llevado a rectificar el informe de auditoría.

127. Los procedimientos de auditoría deberán diseñarse para cubrir el periodo que va de la fecha de los estados financieros a la fecha más próxima posible a la del informe de auditoría. Sin embargo, no se espera que el auditor realice procedimientos adicionales con respecto a cuestiones en las que los procedimientos previos han proporcionado conclusiones satisfactorias. Los estados financieros pueden verse afectados por cierto tipo de hechos posteriores que ocurren después de la fecha de los estados financieros. Muchos marcos de información financiera se refieren específicamente a dichos hechos. Normalmente, se identifican dos tipos de hechos:

- hechos que proporcionan evidencia sobre condiciones que existían en la fecha de elaboración de los estados financieros; y
- hechos que proporcionan evidencia sobre condiciones que surgieron después de la fecha de los estados financieros.

128. Los procedimientos para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada pueden incluir:

- La obtención de conocimiento de cualquier procedimiento establecido por la dirección para garantizar que se identifiquen los hechos posteriores al cierre.
- La indagación ante la dirección y, cuando proceda, ante los responsables del gobierno de la entidad, sobre si han ocurrido hechos posteriores al cierre que puedan afectar a los estados financieros.
- La lectura de las actas posteriores a la fecha de los estados financieros.
- La lectura de los últimos estados financieros intermedios de la entidad posteriores al cierre, si los hubiera.

Al hacer indagaciones con la dirección, es posible que los auditores necesiten considerar cualquier hecho posterior relevante para la capacidad de la entidad pública sobre el cumplimiento de los objetivos de su programa o actividad y que, por lo tanto, puede afectar la presentación de la información de resultados en los estados financieros.

129. El auditor no tiene ninguna obligación de realizar procedimientos de auditoría en los estados financieros después de la fecha de su informe. Sin embargo, si con posterioridad

a la fecha del informe de auditoría pero antes de que los estados financieros hayan sido publicados, un hecho llegara al conocimiento del auditor que, de haberlo sabido en la fecha del informe, pudiera haber sido causa de una corrección en el mismo, entonces deberán adoptarse las medidas adecuadas. Dichas acciones pueden incluir:

- discutir el asunto con la dirección y, en su caso, con los responsables del gobierno de la entidad,
- determinar si los estados financieros necesitan corregirse y, de ser así,
- indagar cómo pretende abordar la dirección el asunto en los estados financieros.

Evaluación de las incorrecciones

130. El auditor debe mantener un registro completo de las incorrecciones identificadas durante la auditoría, comunicando a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad, según corresponda y de manera oportuna, todas las incorrecciones registradas en el curso de la misma.

131. Las incorrecciones no corregidas deberán evaluarse para conocer su materialidad, individualmente o en su conjunto, a fin de determinar el efecto que pudieran tener sobre la opinión expresada en el informe de auditoría.

132. El auditor deberá instar a la dirección a que corrija, si ello es factible, las incorrecciones, y si la dirección se niega a corregir algunas o todas el auditor deberá averiguar las razones justificativas.

133. Normalmente las incorrecciones que son claramente insignificantes no necesitan comunicarse, salvo que el auditor deba por mandato informar de todas ellas. El auditor necesita determinar si las incorrecciones no corregidas son materiales individualmente o en su conjunto. A tal efecto, el auditor deberá considerar:

- la magnitud y la naturaleza de las incorrecciones, tanto en relación con determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar, como en relación con los estados financieros en su conjunto, y las circunstancias específicas en las que se han producido; y
- el efecto de las incorrecciones no corregidas relativas a periodos anteriores sobre los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar relevantes, y sobre los estados financieros en su conjunto.

Una mayor orientación sobre la evaluación de errores se encuentra en la ISSAI 1450.

Formación de una opinión y elaboración del informe sobre los estados financieros

134. El auditor debe formarse una opinión, de acuerdo con la evaluación de las conclusiones sacadas de la evidencia de auditoría obtenida, sobre si los estados financieros en su conjunto han sido preparados de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Esta opinión deberá expresarse claramente en un informe escrito en el que se describan las bases de dicha opinión.

135. Habitualmente los objetivos de una auditoría financiera del sector público son más amplios que una simple expresión de una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos importantes, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. El mandato legal de fiscalización o la solicitud del órgano legislativo correspondiente pueden incluir objetivos adicionales de igual importancia a la opinión sobre los estados financieros. Estos objetivos adicionales pueden incluir

actuaciones de fiscalización e información relativas a, por ejemplo, cualquier investigación sobre el incumplimiento de la normativa. Sin embargo, incluso donde no se han establecido objetivos adicionales, pueden existir expectativas públicas generales que exigen informar acerca del incumplimiento de la normativa o en relación a la eficacia de los controles internos.

136. Los auditores con la responsabilidad de elaborar y presentar informes de cumplimiento o incumplimiento con la normativa pueden considerar los Principios Fundamentales de las Auditorías de Cumplimiento y las directrices correspondientes.

137. Con el fin de emitir una opinión, el auditor debe en primer lugar concluir si se ha obtenido una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrecciones materiales, ya sean debidas a fraude o error. Esta conclusión debe tener en cuenta:

- Si se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada;
- Si las incorrecciones no corregidas son materiales, individualmente o en su conjunto;
- La evaluación del auditor respecto de los siguientes puntos, a tener en cuenta cuando se determina el contenido de la opinión:
 - si los estados financieros han sido preparados en todos los aspectos materiales de acuerdo con los requisitos del marco de información financiera aplicable, incluyendo cualquier consideración sobre aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, como sería un posible parcialidad en los juicios de la dirección,
 - si los estados financieros revelan adecuadamente las políticas contables significativas seleccionadas y aplicadas.
 - si las políticas contables seleccionadas y aplicadas son congruentes con el marco de información financiera aplicable y si son adecuadas,
 - si las estimaciones contables hechas por la dirección son razonables,
 - si la información presentada en los estados financieros es relevante, fiable, comparable y comprensible,
 - si los estados financieros revelan información adecuada que permita a sus usuarios entender el efecto de las transacciones y los hechos que resultan materiales, sobre la información incluida en los estados financieros,
 - si la terminología usada en los estados financieros, incluyendo el título de cada uno de ellos, es adecuada,
 - si los estados financieros contemplan o describen adecuadamente el marco de información financiera aplicable.
- Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de imagen fiel, la conclusión incluirá también la evaluación de si los mismos expresan la imagen fiel. Al evaluar si tales estados la expresan, el auditor considerará:
 - la presentación, estructura y contenido globales de los estados financieros; y
 - si los estados financieros, incluidas las notas explicativas, presentan las transacciones y los hechos subyacentes de modo que expresen la imagen fiel.

Forma de la opinión

138. El auditor deberá emitir una opinión no modificada (o favorable) cuando concluya que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Por otro lado, si el auditor concluye que, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrecciones materiales, o si no es capaz de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrecciones materiales, entonces el auditor deberá modificar la opinión que aparece en su informe, de acuerdo con la sección "Determinando el tipo de modificación a la opinión" (normas 143 a 147).

139. Si los estados financieros preparados de conformidad con los requisitos de un marco de imagen fiel no logran una presentación adecuada de dicha imagen, el auditor deberá discutir el asunto con la dirección y, dependiendo de los requisitos del marco de información financiera aplicable y del modo en que se resuelva la cuestión, determinará si es necesario expresar una opinión modificada en el informe de auditoría.

Elementos necesarios en el informe de auditoría financiera

140. El informe de auditoría será escrito y contendrá los siguientes elementos:

- Un título que indique claramente que es el informe de una ICEX.
- Un destinatario, según lo requieran las circunstancias del trabajo.
- Un párrafo introductorio en el que:
 - (1) identifique a la entidad cuyos estados financieros se han auditado,
 - (2) manifieste que los estados financieros han sido auditados,
 - (3) identifique el título de cada estado que forma parte de los estados financieros,
 - (4) remita al resumen de las políticas contables significativas y demás información explicativa, y
 - (5) especifique la fecha o periodo cubierto por cada estado financiero auditado.
- Una sección con el encabezado "Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros", señalando que la dirección es responsable de los estados financieros, de conformidad con el marco de información financiera aplicable, y de los controles internos tendientes a garantizar que la preparación de los estados financieros está libre de incorrecciones materiales, ya sea debido a fraude o error.
- Una sección con el encabezado "Responsabilidad de la ICEX", señalando que la responsabilidad de la ICEX es expresar una opinión basada en la auditoría de los estados financieros y describiendo una auditoría como aquella que incluye procedimientos que permiten obtener evidencia de auditoría acerca de los importes y la información revelada en los estados financieros, dependiendo los procedimientos seleccionados del juicio del auditor respecto a, entre otros, los riesgos de incorrección material de los estados financieros, ya sea debido a fraude o error. Al hacer la valoración de riesgos el auditor deberá considerar los controles internos que sean relevantes para la preparación de los estados financieros de la entidad y diseñar procedimientos de auditoría que sean apropiados de acuerdo con las circunstancias. Esta sección también deberá referirse a la evaluación de la pertinencia de las políticas contables utilizadas y a la racionalidad de las

estimaciones contables hechas por la dirección, así como a la presentación general de los estados financieros. Deberá señalarse asimismo si el auditor cree que la evidencia de auditoría obtenida es suficiente y adecuada para proporcionar una base que permita sustentar su opinión.

- Una sección con el encabezado "Opinión", que deberá usar una de las siguientes frases o su equivalente al expresar o emitir una opinión favorable, o no modificada, de los estados financieros, preparados de conformidad con un marco de imagen fiel y siempre que las disposiciones legales no establezcan otra cosa:
 - Los estados financieros presentan fielmente, en todos los aspectos materiales... de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]; o
 - Los estados financieros expresan la imagen fiel de... de conformidad con [el marco de información financiera aplicable].

Al expresar una opinión favorable, o no modificada, de los estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento, la opinión del auditor deberá reseñar que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con [el marco de información financiera aplicable].

La opinión del auditor deberá identificar con precisión el marco de referencia (PGC, PGCP, IMNCL2013,...).

- Si es necesario, o según lo determine el auditor, una sección con el encabezado "Informe sobre otros requisitos legales y reglamentarios", según corresponda al contenido de la sección, señalando las otras responsabilidades de información adicionales al requisito de informar sobre los estados financieros.
- La firma del responsable de la ICEX.
- La fecha del informe, que no será anterior a la fecha en la que el auditor obtuvo evidencia suficiente y adecuada en la cual sustenta su opinión de los estados financieros, incluyendo la evidencia de que:
 - todos los estados que forman parte de los estados financieros, incluyendo las notas explicativas, han sido preparados; y
 - aquellos con una autoridad reconocida han manifestado que asumen la responsabilidad de dichos estados financieros.
- El lugar de emisión, que coincidirá con la sede de la ICEX.

141. Además de la opinión, es posible que el auditor deba por ley u otra norma aplicable informar sobre las observaciones y los hallazgos que no hayan afectado a la opinión ni a ninguna de las recomendaciones efectuadas. Estos aspectos deberán diferenciarse de la opinión.

Modificaciones a la opinión en el informe de auditoría

142. El auditor deberá modificar la opinión contenida en su informe si concluye que, basándose en la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material o si el auditor no fue capaz de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrecciones materiales. Los auditores pueden emitir tres tipos

de opiniones modificadas: una opinión con salvedades, una opinión adversa (o desfavorable) y una abstención (o denegación) de opinión.

Determinando el tipo de modificación a la opinión

143. La decisión respecto al tipo de opinión modificada que resulta adecuada depende de:

- la naturaleza del hecho que origina la opinión modificada, es decir, si los estados financieros contienen incorrecciones materiales, o si pueden contener incorrecciones materiales en el caso de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada; y
- el juicio del auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos del hecho en los estados financieros.

144. El auditor deberá expresar una opinión con salvedades si:

- (1) habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluye que las incorrecciones, individualmente o en su conjunto, son materiales pero no generalizadas en relación a los estados financieros; o
- (2) el auditor no fue capaz de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la cual basar una opinión, pero concluye que los posibles efectos en los estados financieros de cualquier error no detectado, si los hubiera, podrían ser materiales aunque no generalizados.

145. El auditor deberá expresar una opinión adversa (o desfavorable) si, habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluye que las incorrecciones, individualmente o en conjunto, son materiales y generalizadas en los estados financieros.

146. El auditor deberá abstenerse de emitir (o denegar) una opinión si, habiendo sido incapaz de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión, concluye que los efectos sobre los estados financieros de cualquier incorrección no detectada pudieran ser materiales y generalizados. Si después de iniciar el trabajo llega a conocimiento del auditor el hecho de que la dirección ha impuesto una limitación al alcance de la auditoría que, a juicio del auditor, pudiera derivar en la necesidad de expresar una opinión con salvedades o abstenerse de dar una opinión sobre los estados financieros, el auditor deberá solicitar a la administración que elimine dicha limitación.

147. Si emite una opinión de auditoría modificada, el auditor también deberá modificar el encabezado para que corresponda con el tipo de opinión emitida. La ISSAI 1705 proporciona una guía adicional sobre el lenguaje específico que se debe usar al emitir una opinión modificada y describir la responsabilidad del auditor. También incluye ejemplos ilustrativos de informes.

Párrafos de énfasis y de otras cuestiones en el informe de auditoría

148. Si el auditor considera necesario llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión o cuestiones presentadas o reveladas en los estados financieros que sea de tal importancia que resulte fundamental para entenderlos, pero hay evidencia suficiente y adecuada de que la cuestión no tiene incorrecciones materiales, entonces se deberá incluir un párrafo de énfasis en el informe de auditoría. Los párrafos de énfasis únicamente deberán referirse a información presentada o divulgada en los estados financieros.

149. El párrafo de énfasis deberá:

- incluirse inmediatamente después del párrafo de opinión;

- llevar el encabezado "Párrafo de énfasis";
- incluir una clara referencia a la cuestión que se está enfatizando e indicar dónde se puede encontrar la información relevante que describe plenamente el asunto en cuestión en los estados financieros; e
- indicar que el auditor no expresa una opinión modificada en relación con la cuestión que se resalta.

150. Si el auditor considera necesario comunicar un asunto diferente de los presentados o revelados en los estados financieros que, a su juicio, sea relevante para que los usuarios entiendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría, y a condición de que no esté prohibido legalmente, se podrá introducir un párrafo que lleve el encabezado " Párrafo sobre otras cuestiones". Este párrafo deberá aparecer inmediatamente después de la opinión y de cualquier párrafo de énfasis.

151. Si el auditor desea incluir uno o ambos párrafos en el informe de auditoría, deberá comunicarlo a los responsables del gobierno de la entidad, así como la redacción propuesta de los mismos.

152. Las expectativas o mandatos de auditoría del sector público pueden ampliar las circunstancias bajo las cuales sería relevante incluir un párrafo de énfasis (concerniente a un asunto divulgado de manera apropiada en los estados financieros) o un párrafo sobre otras cuestiones (concerniente a información no divulgada en los estados financieros).

Información comparativa - cifras correspondientes a periodos anteriores y estados financieros comparativos

153. La "información comparativa" se refiere a los importes e información a revelar incluidos en los estados financieros y relativos a uno o más periodos anteriores. El auditor deberá determinar si los estados financieros incluyen la información comparativa requerida por el marco de información financiera aplicable y si dicha información está clasificada correctamente. Para lograr esto, el auditor deberá evaluar si:

- la información comparativa concuerda con los importes y otra información presentada en el periodo anterior o, cuando proceda, si ha sido reexpresada; y
- las políticas contables reflejadas en la información comparativa son consistentes con las aplicadas en el periodo actual o, en caso de que haya habido modificaciones en las políticas contables, si dichos cambios han sido debidamente contabilizados y se han presentado y revelado adecuadamente.

154. Si el auditor detecta, durante el periodo actual, una posible incorrección material en la información comparativa, deberá llevar a cabo los procedimientos de auditoría adicionales que sean necesarios, dependiendo de las circunstancias para obtener evidencia suficiente y adecuada sobre la existencia de una incorrección material.

155. La información comparativa puede tomar la forma de cifras correspondientes a periodos anteriores que se incluyen como parte integral de los estados financieros del periodo actual y cuyo objetivo es ser tenidas en cuenta únicamente en relación con los importes y demás información divulgada en el periodo actual. Cuando se presentan cifras correspondientes a periodos anteriores, la opinión del auditor no deberá hacer referencia a las mismas salvo en las siguientes circunstancias:

- Si el informe de auditoría del periodo anterior, tal como se emitió, incluye una con salvedades, una abstención de opinión, o una opinión adversa y si la cuestión que dio origen a la opinión modificada permanece sin resolver, entonces el auditor

deberá expresar una opinión con salvedades o una opinión adversa en el informe de auditoría de los estados financieros del periodo actual, modificado con respecto a las cifras correspondientes incluidas en los mismos.

- Si el auditor obtiene evidencia de auditoría de que existe una incorrección material en los estados financieros del periodo anterior sobre los cuales se emitió una opinión favorable o no modificada y las cifras correspondientes no han sido correctamente reexpresadas o no se ha revelado la información adecuada, el auditor deberá expresar una opinión con salvedades o una opinión adversa en el informe de auditoría de los estados financieros del periodo actual.
- Si los estados financieros del periodo anterior no fueron auditados, el auditor deberá declarar en un párrafo sobre otras cuestiones que las cifras correspondientes a periodos anteriores no han sido auditadas.

El auditor debe considerar estas circunstancias usando el año en curso con fines de comparación y las consideraciones de materialidad para el año actual. Si se presentan estados financieros comparativos, la opinión del auditor deberá referirse a cada periodo para el cual se presentan y sobre el que se expresa una opinión de auditoría.

156. Cuando se informe sobre los estados financieros del periodo anterior en conexión con la auditoría del periodo actual, el auditor, en el caso de que su opinión sobre los estados financieros del periodo anterior difiera de la que, previamente, se expresó, revelará los motivos fundamentales de la diferencia en la opinión en un párrafo sobre otras cuestiones.

157. Si los estados financieros del periodo anterior no fueron auditados, el auditor deberá señalar en un párrafo sobre otras cuestiones que los estados financieros comparativos no están auditados. Ello no exime al auditor de la necesidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que los saldos iniciales no contienen incorrecciones que afecten de forma material a los estados financieros del periodo actual. Una mayor orientación sobre la información comparativa se encuentra en ISSAI 1710.

Las responsabilidades del auditor en relación con otra información en documentos que contienen estados financieros auditados

158. El auditor debe leer la otra información con el fin de identificar cualquier inconsistencia o error de hecho que sean significativos en los estados financieros auditados. Si al leer dicha información, el auditor identifica tal inconsistencia o error de hecho, deberá determinar si los estados financieros auditados o la otra información necesitan ser revisados. La acción que el auditor deba tomar puede incluir modificar la opinión del auditor, notificar a los responsables del gobierno de la entidad o incluir un párrafo de "Otro asunto" en el informe de auditoría.

159. Si el auditor identifica una inconsistencia o un error de hecho que sea material y que la dirección se niegue a corregir, el auditor deberá notificarlo a los responsables del gobierno de la entidad. Es posible que los auditores también deban o decidan notificar a otras partes, como el órgano legislativo. Una mayor orientación sobre las responsabilidades del auditor en relación con otros documentos se encuentra en la ISSAI 1720.

Consideraciones especiales - auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos

160. El auditor debe pronunciarse sobre la aceptabilidad del marco de información financiera aplicado al preparar los estados financieros. En una auditoría de estados financieros con fines específicos el auditor debe conocer:

- la finalidad para la cual fueron preparados dichos estados financieros;
- los usuarios a quienes se destina el informe ; y
- las medidas tomadas por la dirección para determinar que el marco de información financiera aplicable es aceptable dadas las circunstancias y finalidades perseguidas.

161. En la planificación y realización de una auditoría de estados financieros con fines específicos el auditor deberá determinar si la aplicación de las ISSAIs requiere alguna consideración especial, dadas las circunstancias del trabajo.

162. Al elaborar informes sobre estados financieros con fines específicos, el auditor debe cumplir los mismos requisitos que para los estados financieros con fines generales. El informe de auditoría sobre estados financieros con fines específicos deberá:

- describir la finalidad para la cual fueron preparados los estados financieros; y
- hacer referencia a la responsabilidad de la dirección al determinar qué marco de información financiera es aplicable en presencia de varios marcos susceptibles de ser utilizados.

163. El auditor debe incluir un párrafo de énfasis advirtiendo a los usuarios sobre el hecho de que los estados financieros han sido preparados de conformidad con un marco con fines específicos y que, como resultado, es posible que no sean adecuados para otros fines.

164. Una mayor orientación sobre las consideraciones especiales relacionadas con las auditorías de estados financieros preparados de conformidad con marcos con fines específicos se encuentra en la ISSAI 1800.

Consideraciones especiales - auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero

165. En el caso de la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero, el auditor debe determinar primero si la auditoría es factible. Los principios fundamentales son aplicables a auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero, sin importar que el auditor también deba auditar el conjunto completo de estados financieros de la entidad. Si el auditor no audita el conjunto completo de estados financieros, entonces deberá determinar si la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero es conforme con los principios fundamentales establecidos en las ISSAIs-ES.

166. El auditor también debe determinar si la aplicación del marco de información financiera dará como resultado una presentación que proporcione una exposición adecuada de la información que permita, a los usuarios a quienes se destina el informe, entender la información que proporciona el estado financiero o el elemento del mismo, así como el efecto de las transacciones y de los hechos materiales sobre dicha información.

167. El auditor debe considerar si la forma esperada de opinión es adecuada teniendo en cuentas las circunstancias del trabajo y deberá adaptar su informe si fuese necesario.

168. Si el auditor debe emitir un informe sobre un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero, y además al mismo tiempo audita el conjunto completo de estados financieros de la entidad, el auditor deberá emitir una opinión separada para cada trabajo.

169. Si la opinión contenida en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros de una entidad se modifica, o si el informe incluye un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones, el auditor deberá determinar el efecto que pudiera tener en el informe de auditoría sobre un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero. Cuando se considere adecuado, el auditor deberá modificar la opinión o incluir un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones en el informe sobre un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero.

170. Si el auditor concluye que es necesario expresar una opinión con salvedades o abstenerse de dar una opinión sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad, el auditor no podrá emitir una opinión no modificada o sin salvedades sobre un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero. Ello se justifica en que una opinión sin modificaciones o sin salvedades estaría en contradicción con la opinión adversa o la abstención de opinión de los estados financieros en su conjunto. La ISSAI 1805 ofrece orientación y requisitos adicionales para la publicación de estos informes en combinación con la opinión sobre el conjunto completo de estados financieros.

Consideraciones relevantes para las auditorías de estados financieros de grupos (incluyendo los estados financieros de la totalidad del gobierno)

171. Los auditores que deban auditar estados financieros de grupos deben obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada relativa a la información financiera de todos los componentes del grupo y del proceso de consolidación para poder emitir una opinión sobre si los estados financieros de la totalidad del grupo han sido preparados, en todos los aspectos importantes, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

172. Los principios de la ISSAI-ES 200 son aplicables a todas las auditorías de estados financieros del sector público, ya se trate de componentes individuales del gobierno o del gobierno en su totalidad. En situaciones en las que el auditor debe auditar los estados financieros de un grupo, como por ejemplo las cuentas de todo un gobierno, se aplican consideraciones y requisitos especiales. El auditor que lleva a cabo la auditoría se conoce como auditor de grupo. El auditor de grupo debe establecer una estrategia de auditoría y desarrollar un plan de auditoría para todo el grupo. Los principios para conocer y entender a la entidad incluyen un conocimiento cabal del grupo, sus componentes y sus entornos, incluyendo los controles dentro de todo el grupo, así como el proceso de consolidación. El conocimiento que se obtiene de esta manera debe ser suficiente para confirmar o revisar la identificación inicial de los componentes que pueden ser significativos para los estados financieros del grupo y para valorar los riesgos de incorrección material, ya se deban a fraude o error, en los estados financieros del grupo.

173. Los componentes de los estados financieros del grupo pueden incluir, entre otros, agencias, departamentos, corporaciones, fondos, unidades, sociedades públicas, asociaciones y fundaciones. Los componentes se consideran significativos:

- debido a su importancia financiera individual;
- si, debido a su naturaleza o circunstancias específicas, es posible que aporten riesgos considerables de incorrección material a los estados financieros del grupo;
- si involucran asuntos que son de interés público, como la seguridad nacional, los proyectos sociales o los informes de los ingresos fiscales.

174. En el sector público puede ser difícil determinar qué componentes incluir en los estados financieros del grupo. La aplicación del marco de información financiera puede dar por resultado la exclusión de un tipo específico de agencia, departamento, corporación, fondo, sociedad pública o fundación. En tales casos, si el auditor de grupo cree que esta situación podría dar por resultado una presentación engañosa de los estados financieros del grupo, puede considerar, además de su impacto en el informe de auditoría, la necesidad de comunicar el asunto al órgano legislativo.

175. En ciertas situaciones el marco de información financiera puede no proporcionar una guía específica para la inclusión o exclusión de un tipo específico de agencia, departamento, corporación, fondo, sociedad pública o fundación en los estados financieros del grupo. En tales casos, el auditor de grupo puede participar en las discusiones entre la dirección del grupo y los componentes para determinar si el tratamiento de un componente en los estados financieros del grupo dará como resultado una imagen fiel. Esta dificultad puede repercutir en el uso del trabajo de los auditores de los distintos componentes. También es posible que la dirección del grupo no esté de acuerdo en incluir a un componente en los estados financieros del grupo, lo que, a su vez, limitaría la capacidad del auditor de grupo para comunicarse con el auditor de dicho componente y usar su trabajo.

176. En el caso de un componente que sea significativo debido a su importancia financiera individual dentro del grupo, el equipo de auditoría del grupo, o un auditor del componente en su nombre, deberá auditar la información financiera del componente usando como valor de la materialidad del componente el establecido por el auditor de grupo. En cuanto a un componente que sea significativo debido a su naturaleza o circunstancias específicas y debido a la posibilidad de que represente riesgos considerables de incorrección material en los estados financieros del grupo, es posible que el equipo de auditoría del grupo, o un auditor del componente en su nombre, no necesiten auditar la información financiera, sino aplicar procedimientos específicos de auditoría relativos a los riesgos significativos identificados. En el caso de los componentes que no son significativos, el equipo de auditoría del grupo deberá llevar a cabo los procedimientos analíticos a nivel de grupo.

177. Al desarrollar o adoptar normas de auditoría basadas en, o consistentes con los Principios Fundamentales de Auditoría Financiera, puede resultar útil la guía detallada sobre auditorías de grupo que se encuentra en la ISSAI 1600.