

JORNADAS DE AUDITORÍA Y CONTROL EN LAS UNIVERSIDADES
PÚBLICAS 2010
TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS

AUDITORÍA DEL CUMPLIMIENTO DE LA LEGALIDAD.
UN MODELO DE INFORME

Ponente:

Ángel Luis Martínez Fuentes

Socio de ATD Auditores Sector Público.

Teléfono: 686 463 777

Correo electrónico: almartinez@atdaudidores.com

Granada, 24 de septiembre de 2010

AUDITORÍA DEL CUMPLIMIENTO DE LA LEGALIDAD. UN MODELO DE INFORME

Quiero en primer lugar, agradecer a la organización de las Jornadas de Auditoría y Control en las Universidades 2010 su invitación participar en esta mesa redonda, y a la Universidad de Granada su amable acogida.

Hablar sobre la auditoría de cumplimiento de la legalidad y sobre el tipo de informe a emitir es un tema que, sin duda, excede el marco de tiempo de una mesa redonda. Por ello solamente les expondré unas meras reflexiones personales sobre el tema, sin abarcar todos los aspectos implicados, que pueden ser tratados en otro momento.

Utilizaré preferentemente (con alguna excepción) las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) emitidas por INTOSAI (Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores) ¹.

DEFINICIÓN DE AUDITORIA DE CUMPLIMIENTO

Comenzaré tratando de definir que es la auditoría de cumplimiento, cuáles son sus objetivos y quiénes son los destinatarios del informe. Son los destinatarios del informe, en mi opinión, el aspecto principal que debe considerarse para establecer un modelo de informe de auditoría de cumplimiento de la legalidad.

Las ISSAI no diferencian la auditoría de legalidad como un tipo de auditoría específico, sino que incluyen la verificación del cumplimiento de la normativa como uno de los objetivos de la auditoría de regularidad, destacando la incidencia que los incumplimientos pueden tener en las cuentas de la entidad auditada. La ISSAI n° 100 “Postulados Básicos de la Fiscalización Pública” define en su párrafo 39 la auditoría de regularidad, que comprende:

- a) *“la certificación de las cuentas rendidas por las entidades obligadas a ello, que incluye el examen y evaluación de los asientos contables y la expresión de la opinión que merezcan las cuentas y los estados financieros*
- b) *la certificación de la Cuenta General del Estado*
- c) *la fiscalización de los sistemas y de las operaciones financieras así como la **valoración del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables***
- d) *la fiscalización de los sistemas de control y de auditoría internos*
- e) *la fiscalización de la probidad y corrección de las decisiones administrativas adoptadas en el seno de la entidad fiscalizada y*
- f) *el informe acerca de cualquier otra cuestión surgida como consecuencia de la fiscalización o relacionada con ella y que la EFS considere que deba ser puesta de manifiesto”*.

Asimismo, en la ISSAI n° 300 “Normas de Procedimiento de la Fiscalización Pública”, el apartado 0.3 d) determina: “*En la ejecución de la auditoría de la regularidad (financiera) conviene verificar la conformidad a las leyes y reglamentos vigentes. El*

¹ www.issai.org

AUDITORÍA DEL CUMPLIMIENTO DE LA LEGALIDAD. UN MODELO DE INFORME

auditor debe diseñar acciones y procedimientos de fiscalización que ofrezcan una garantía razonable de que se detecten los errores, las irregularidades y los actos ilícitos que pudieran repercutir directa y sustancialmente sobre los valores que figuran en los estados financieros, o sobre los resultados de la auditoría de regularidad. Asimismo, el auditor debe tener conocimiento de la eventual existencia de actos ilícitos que puedan afectar indirecta y sustancialmente los valores que figuran en los estados financieros o los resultados de la auditoría de regularidad

...

Cualquier indicación de la existencia de irregularidades, actos ilegales, fraude o algún error que podrían tener efectos materiales sobre la auditoría en curso deberían motivar al auditor de prolongar los procedimientos para poder verificar o disipar ese tipo de sospechas

...”.

Si embargo la ISSAI 1450 Directriz de auditoría financiera – Evaluación de equivocaciones identificadas durante la auditoría plantea en el párrafo 14 informar por separado: *“...Cuando los auditores del sector público tienen responsabilidades adicionales de información, cada responsabilidad de informar puede evaluarse por separado. Por ejemplo, si a los auditores del sector público se les exige que informen sobre los casos de incumplimiento de mandatos, su evaluación sobre si la entidad ha cumplido los mandatos puede separarse de su evaluación acerca de si los estados financieros en su conjunto están exentos de irregularidades importantes...”*.

En España, el artículo 164 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre General Presupuestaria, define una de las modalidades de la auditoría pública como:

“La auditoría de cumplimiento, cuyo objeto consiste en la verificación de que los actos, operaciones y procedimientos de gestión económico-financiera se han desarrollado de conformidad con las normas que les son de aplicación”.

Se tipifica, por tanto, como una modalidad de auditoría diferenciada de la auditoría de regularidad contable y de la auditoría operativa. En un sentido similar se pronuncian las Normas de Auditoría del Sector Público aprobadas por Resolución del Interventor General de la Administración del Estado de 14 de febrero de 1997² y los Principios y Normas de Auditoría del Sector Público de la Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español.

Dada la gran significación que, en el ámbito público tiene el cumplimiento de las normas que regulan la gestión económico- financiera, gestión que afecta un porcentaje significativo de la economía de un país, y que maneja fondos procedentes de la aportación de todos los ciudadanos, en mi opinión la auditoría de cumplimiento tiene sustantividad propia. Por ello es conveniente que sea objeto de un informe individualizado, sin perjuicio de que, cuando se realiza simultáneamente con otros tipos de auditoría, pueda incorporarse a un informe conjunto.

² Que diferencia entre auditorías de regularidad (que incluyen las auditorías financieras y las auditorías de cumplimiento), y las auditoría operativas (que abarcan las auditorías de economía y eficiencia, las auditorías de programas y las auditorías de sistemas y procedimientos), siendo la auditoría de cumplimiento la que trata de *“verificar que los actos, operaciones y procedimientos de gestión se han desarrollado de conformidad con las normas, disposiciones y directrices que sean de aplicación”*.

AUDITORÍA DEL CUMPLIMIENTO DE LA LEGALIDAD. UN MODELO DE INFORME

DESTINATARIOS DE LOS INFORMES DE AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO

Los representantes de los ciudadanos, y en última instancia estos últimos, son los directos destinatarios de los informes de auditoría de cumplimiento de la legalidad.

La ISSAI 300 “*Normas de Procedimiento en la Fiscalización Pública*” establece en el párrafo 4.2:

“El examen de la conformidad a las leyes y reglamentos vigentes reviste una importancia particular en la fiscalización de los programas públicos, ya que los responsables de adoptar las decisiones deben saber si se han respetado las leyes y reglamentos, si sus resultados son conformes a los objetivos propuestos y, en su defecto, qué modificaciones se consideran necesarias. Adicionalmente, las organizaciones, programas, servicios, actividades y funciones públicas emanan de las leyes y están sujetos a reglas y disposiciones más específicas”.

Y la redacción del artículo 16 “Rendición de informes al Parlamento y al público” de la Declaración de Lima sobre las líneas básicas de la fiscalización incluye en su apartado 1 el siguiente texto: “*La Entidad Fiscalizadora Superior debe tener, según la Constitución, el derecho y la obligación de rendir informe anualmente al Parlamento o al órgano estatal correspondiente, sobre los resultados de su actividad, y publicarlo. Así se garantizan una información y discusión amplias, a la vez que se incrementa la posibilidad de ejecutar las verificaciones realizadas por la Entidad Fiscalizadora Superior*”.

Y la ISSAI 100 “Postulados Básicos de la Fiscalización Pública” insiste en su párrafo 21 “*En algunos países las disposiciones obligan a los Organismos responsables a elevar sus informes al Presidente, Monarca o Consejo de Estado, pero en la mayoría de ellos informan al poder legislativo, ya directamente, ya a través del ejecutivo*”.

La ISSAI 1320 “*Importancia relativa en la planificación y ejecución de la auditoría*”³ establece en su párrafo 6:

“El párrafo A2 de la Norma Internacional de Auditoría 320 establece que los legisladores y reguladores son habitualmente los usuarios primarios de los estados financieros de las entidades del sector público, y los estados financieros pueden ser usados para tomar decisiones que no son de carácter económico. Los legisladores representan a los ciudadanos y proveen de fondos para varios programas públicos, actividades y funciones. Los legisladores y/o otros reguladores frecuentemente evalúan o toman decisiones sobre las actividades de la entidad. Otros usuarios pueden incluir a la dirección de la entidad, poseedores de bonos y obligaciones o medios de

³ “*Materiality in Planning and Performing an Audit*”. La traducción de las normas para las que no he dispuesto de versión en castellano ha sido realizada por mí, e incluyo en nota al pie el texto original en inglés con el fin de evitar al lector los posibles errores cometidos en la versión en castellano.

AUDITORÍA DEL CUMPLIMIENTO DE LA LEGALIDAD. UN MODELO DE INFORME

comunicación. Los estados financieros que cubren las necesidades de legisladores y reguladores también deberán cubrir muchas de las necesidades de otros usuarios”⁴.

¿PUEDE EMITIRSE UNA OPINIÓN DE AUDITORÍA SOBRE CUMPLIMIENTO DE LA LEGALIDAD?

Las normas de auditoría no establecen un modelo de informe de auditoría de cumplimiento de la legalidad ni si puede emitirse una opinión de auditoría sobre el cumplimiento de la legalidad. Considero por ello que, tal y como hacen algunos órganos de control externo en España⁵, sí es posible emitir una opinión sobre el cumplimiento de la legalidad.

Los destinatarios del informe deben tomar decisiones en función del resultado del informe de auditoría. Sus decisiones son de carácter político y se referirán a aspectos generales sobre a la entidad auditada, tales como: cambios normativos, pérdida de confianza, imposición de sanciones, otorgamiento de subvenciones o financiación, cambio del voto, etc.

En los países democráticos los destinatarios del informe son elegidos por los ciudadanos y no tienen porque tener necesariamente formación jurídica ni disponer de los conocimientos adecuados para evaluar las consecuencias de todos los incumplimientos de legalidad que puedan detectarse en una auditoría, ni para diferenciar aquellos incumplimientos que son muy significativos de otros que son meramente formales o son de poca importancia. Una enumeración de todos los incumplimientos de legalidad detectados sin que el auditor segregue aquellos importantes de los menos significativos puede inducir a confusión a los lectores del informe.

Por ello considero necesario que el lector del informe disponga de la opinión de un experto (el auditor) sobre si, de forma generalizada, éste evalúa si la entidad auditada cumple con la normativa aplicable a la gestión de fondos públicos; al igual que en un informe de auditoría de cuentas se opina sobre si las cuentas conjuntamente reflejan la imagen fiel.

Al emitir una opinión sobre el cumplimiento de la legalidad el auditor debe ser consciente de que asume una responsabilidad importante, dado que emite un juicio sobre si los incumplimientos detectados son significativos; destacándolos como salvedades o reparos en su informe sobre el cumplimiento de la legalidad. Y los lectores del informe tomarán decisiones teniendo en cuenta dicha opinión Ni más ni menos ocurre con los informes de auditoría de cuentas anuales, donde el auditor asume una responsabilidad porque emite una opinión sobre la imagen fiel de dichas cuentas, y su informe influye sobre las decisiones que terceros, sin necesidad de que el auditor

⁴ Paragraph A2 of ISA 320 states that the legislators and regulators are often the primary users of the public sector entities' financial statements, and that the financial statements may be used to make decisions other than economic ones. Legislators represent the citizens and provide funding for various government programs, activities, and functions. Legislators and/or regulators frequently evaluate or make decisions about an entity's activities. Other users may include entity management, bondholders or the media. Financial statements that meet the needs of legislators and regulators will also meet most of the needs of other users.

⁵ Por ejemplo la Cámara de Comptos de Navarra, o el Tribunal Vasco de Cuentas Públicas.

AUDITORÍA DEL CUMPLIMIENTO DE LA LEGALIDAD. UN MODELO DE INFORME

incluya en su informe todos los errores (ajustes y reclasificaciones) que ha encontrado en el desarrollo del trabajo.

Emitir una opinión sobre el cumplimiento de la legalidad proporciona por tanto un elevado grado de utilidad a los lectores del informe, y simultáneamente requiere al auditor un importante compromiso en la emisión de su juicio profesional, exigiéndole disponer de conocimientos y experiencia especializados. Implica que el auditor determine hasta qué punto los incumplimientos detectados pueden afectar a las decisiones de un tercero interesado en evaluar el cumplimiento de la legalidad por parte de la entidad auditada (así como en la auditoría de cuentas el auditor emite un juicio profesional considerando hasta qué punto los errores detectados en las cuentas afectan a lector de éstas).

Detectar y enumerar los incumplimientos de legalidad sin incluir una opinión de auditoría puede ser muy laborioso, pero implica sin duda un menor grado de responsabilidad para el auditor.

APLICACIÓN DE LA IMPORTANCIA RELATIVA A LAS AUDITORÍAS DE CUMPLIMIENTO

Emitir una opinión de auditoría necesariamente supone aplicar el concepto de importancia relativa o materialidad.

La ISSAI 100 “Postulados Básicos de la Fiscalización Pública” regula en su párrafo 9 *“En términos generales, una cuestión debe considerarse esencial o de importancia relativa si su conocimiento puede tener consecuencias para el destinatario de las cuentas o de los informes de auditoría operacional de gestión”*.

La ISSAI 1450 Directriz de auditoría financiera – Evaluación de equivocaciones identificadas durante la auditoría establece en el párrafo 6: *“...Por lo general los auditores del sector público no definen casos de incumplimiento de mandatos o desviaciones de control que son claramente de escasa importancia, ya que todos estos casos o desviaciones normalmente se acumulan y se evalúan”*.

La materialidad en la auditoría de cumplimiento de la legalidad es diferente de la utilizada en la auditoría de cuentas anuales (que fundamentalmente se base en aspectos cuantitativos): La ISSAI 1320 “Importancia relativa en la planificación y ejecución de la auditoría” determina en su párrafo 9: *“Cuando los auditores del sector público también proporcionan opiniones sobre la eficacia de los controles o sobre el cumplimiento con las leyes y regulaciones consideran la necesidad de establecer una materialidad para estos objetivos adicionalmente a la materialidad de los estados financieros. Por ejemplo, en el caso de la eficacia de los controles el auditor puede utilizar una referencia basada en un porcentaje de transacciones o cantidades monetarias para determinar la materialidad para evaluar las desviaciones del control”*⁶.

⁶ Where public sector auditors also provide opinions on the effectiveness of controls or compliance with laws and regulations they consider the need to establish materiality for these objectives in addition to materiality for the financial statements. For example, when reporting on the effectiveness of controls, the

AUDITORÍA DEL CUMPLIMIENTO DE LA LEGALIDAD. UN MODELO DE INFORME

¿Cómo aplicar la importancia relativa a la auditoría de cumplimiento? ¿Cómo establecer el nivel de incumplimiento a partir del cual debe ponerse de manifiesto un reparo o salvedad en el informe de auditoría?

Claramente, a diferencia de la auditoría financiera o de cuentas, el importe de las operaciones afectadas por el incumplimiento, no puede ser el elemento fundamental para determinar una salvedad en el informe, aún cuando debe tenerse en cuenta junto con otros. En el caso de la auditoría de cumplimiento, por su naturaleza, adquieren gran importancia los aspectos cualitativos de los hechos detectados. Así, para determinar si un incumplimiento afecta a la opinión de auditoría, además del importe de las actuaciones afectadas (por ejemplo importe de un contrato o de una subvención) deberán tenerse en consideración aspectos como:

- Factores que incrementan la importancia relativa:
 - La frecuencia del incumplimiento.
 - Si afecta los principios de la normativa aplicable.
 - Si afecta a áreas o actividades clave de la entidad.
 - Si implica la existencia de irregularidades o fraudes.
 - Si el efecto del incumplimiento de acuerdo con la regulación aplicable puede ser significativo.
 - Si puede afectar de forma importante a la eficiencia, eficacia o economía de las actuaciones de la entidad auditada.
 - Si puede implicar consecuencias futuras significativas para la entidad auditada, tales como sanciones, demandas judiciales, etc.

- Factores que disminuyen la importancia relativa:
 - Si el incumplimiento es meramente formal y no tiene otras consecuencias.
 - Si el incumplimiento se refiere a procedimientos de obligado cumplimiento, que, si se hubieran realizado, no afectarían de manera sustancial a la actuación realizada, a su resultado y a los principios de la normativa aplicable.

Así, el mismo incumplimiento puede en algunos casos considerarse material y en otros no en función de sus consecuencias. Por ejemplo, en el caso de la contratación, un error en los cálculos que se utilizan en la aplicación de los criterios de adjudicación sujetos a fórmula será más importante si el cálculo correcto hubiera dado como resultado la adjudicación a un licitador diferente que en caso contrario.

Debe prestarse especial atención a actuaciones o hechos que si bien pueden no suponer un incumplimiento concreto de ningún artículo de la norma aplicable, si implican un incumplimiento de los principios que la informan.

auditor may use a benchmark based on the percentage of transactions or monetary amounts sampled to determine materiality for evaluating control deviations.

AUDITORÍA DEL CUMPLIMIENTO DE LA LEGALIDAD. UN MODELO DE INFORME

CONTENIDO DEL INFORME DE AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO

La ISSAI 400 “Normas para la Elaboración de los Informes en la Fiscalización Pública” regula en su párrafo 8. “*La forma y el contenido de las opiniones y de los informes de auditoría se fundamentan en los siguientes principios generales:*”

- a) *Título. La opinión o el informe deben ir precedidos de un título o encabezamiento adecuado, que facilite al lector distinguirlos de las declaraciones e informaciones emitidas por otros.*
- b) *Firma y fecha. La opinión o el informe deben estar debidamente firmados. La inclusión de la fecha pone de manifiesto que el auditor ha tenido en cuenta los acontecimientos y las operaciones ocurridos hasta la misma. La fecha, en el caso de las auditorías de regularidad y financieras, puede ir más allá del periodo de las propias cuentas.*
- c) *Objetivos y alcance. La opinión o el informe deben incluir una referencia a los objetivos y al alcance de la auditoría. Esta información establece la finalidad y los límites de la auditoría.*
- d) *Integridad. Las opiniones deben adjuntarse y publicarse con las cuentas a que hacen referencia, pero los informes de las auditorías operativas pueden publicarse independientemente de las cuentas. Las opiniones o los informes del auditor deben publicarse tal como han sido presentadas por el auditor. En el ejercicio de su independencia las EFS deben tener la posibilidad de manifestar lo que juzguen conveniente, pero en determinadas ocasiones pueden poseer información que, por razones de interés nacional, no deba ser libremente publicable. Esto puede afectar a la integridad del informe. En este caso el auditor tiene la obligación de decidir acerca de la necesidad de realizar un informe por separado y no sujeto a publicación, que incluya la información confidencial o las materias reservadas.*
- e) *Destinatario. Tanto en la opinión como en el informe debe señalarse con claridad, de acuerdo con las circunstancias en que se desarrolle la fiscalización y con las costumbres y las normas locales, a quiénes van dirigidos. Esto puede ser innecesario cuando existan procedimientos formales para su distribución.*
- f) *Señalamiento de la materia a que se refieren. Tanto en la opinión como en el informe deben señalarse las cuentas (en el caso de auditorías financieras y de regularidad) o el ámbito (en el caso de auditorías operacionales de gestión) a las que hacen referencia, y datos tales como el nombre de la entidad fiscalizada, la fecha y el periodo a que las cuentas se refieren y la materia objeto de fiscalización.*
- g) *Fundamento legal. Las opiniones y los informes deben hacer referencia a la legislación o autorización en que se base la fiscalización.*
- h) *Cumplimiento de las normas. Las opiniones y los informes deben indicar qué normas o costumbres se han seguido en la realización de la fiscalización, garantizando, de este modo, que la auditoría se ha llevado a cabo con arreglo a procedimientos generalmente aceptados.*
- i) *Oportunidad. Las opiniones y los informes deben presentarse lo más pronto posible para ser así de mayor utilidad a los destinatarios, en especial a aquéllos que tengan que adoptar alguna medida”.*

AUDITORÍA DEL CUMPLIMIENTO DE LA LEGALIDAD. UN MODELO DE INFORME

Mi propuesta es que el informe de auditoría de cumplimiento deberá constar al menos del siguiente contenido:

- Título del informe e identificación de las personas, entidades u órganos auditados y la de aquellos a los que va dirigido el informe.
- Competencia o mandato y razones de la auditoría.
- Breve descripción de la entidad auditada y de su naturaleza, incluyendo si hubiera normativa especial aplicable. En el caso de auditorías de áreas concretas, datos sobre dichas áreas (por ejemplo, en el caso de la auditoría de la contratación pública puede ser adecuado incluir datos sobre los contratos efectuados en el ejercicio, si fuera necesario en un anexo) ⁷.
- Objetivos, limitaciones y alcance de la auditoría. Puede referirse con carácter general a la normativa aplicable a la gestión económica o específicamente a áreas o departamentos de la entidad auditada (por ej. auditoría de la contratación, de la concesión de subvenciones, etc.). También debe identificarse el periodo auditado.
- Declaración de que el trabajo ha sido realizado de acuerdo con las normas técnicas de auditoría establecidas.
- Párrafo de opinión de auditoría.
- Salvedades encontradas.
- En su caso, párrafo de énfasis. Un párrafo de énfasis se utiliza cuando el auditor considera que el lector no obtendrá un adecuado conocimiento de la situación a menos que se ponga de relieve alguna cuestión extraordinaria o importante (cuestión que no es un reparo). Generalmente será excepcional, especialmente en el caso de auditorías de cumplimiento, pero podría ser necesario, por ejemplo ante cambios normativos importantes o cambios de la naturaleza jurídica de la entidad auditada.
- La fecha de emisión del informe y la firma del auditor. La fecha debe referirse a la fecha de terminación del trabajo por parte del auditor, que es la fecha hasta la que asume la responsabilidad sobre el trabajo de auditoría ⁸.

El auditor puede encontrar:

- Incumplimientos de la normativa aplicable.
- Licitaciones al alcance (limitaciones a la aplicación de las normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptados). Dichas limitaciones pueden ser debidas a causas ajenas a la entidad auditada u originadas por ella. Debe valorarse si la limitación implica determinados incumplimientos (por ej. falta de la obligada colaboración de la entidad auditada con el auditor, o inadecuada custodia de la documentación).

Asimismo, la opinión de auditoría puede ser:

⁷ En la auditoría de cumplimiento no es aplicable adjuntar cuentas anuales, pero deberían darse unos datos mínimos para que el lector del informe cuente con información adecuada sobre el objeto de la auditoría.

⁸ Si el informe se fecha en el momento de su redacción, debería también mencionarse cual es la fecha hasta la que el auditor aplicó los procedimientos de auditoría.

AUDITORÍA DEL CUMPLIMIENTO DE LA LEGALIDAD. UN MODELO DE INFORME

- Favorable o sin reparos: cuando el auditor no ha detectado incumplimientos materiales de la normativa aplicable.
- Desfavorable o adversa: el auditor observa que se producen incumplimientos de la normativa tan significativos (en cuantía, frecuencia, diversidad, importancia, etc.) que concluye que de forma generalizada, la entidad incumple la normativa aplicable.
- Denegada (abstención de opinión): el auditor encuentra limitaciones al alcance tan significativas que no puede opinar sobre si la entidad auditada cumple o incumple la normativa.
- Favorable con reparos: el auditor observa que hay limitaciones al alcance, o incumplimientos de la normativa suficientemente significativos como para ponerlos de manifiesto como salvedades pero no tanto como para emitir una opinión desfavorable (incumplimiento generalizado de la normativa) o denegar la opinión.

ENUMERACIÓN DE LOS INCUMPLIMIENTOS

Algunos lectores del informe que tienen un elevado interés en conocer con precisión la totalidad de los incumplimientos de la normativa que ha detectado el auditor, debido a sus responsabilidades en la entidad auditada. Por ejemplo:

- Los gestores de la entidad auditada.
- Los responsables del control interno de la entidad auditada.

Por ello es conveniente que el auditor externo emita un documento con la enumeración detallada de la totalidad de los incumplimientos detectados, incluyendo todos aquellos que, dada su menor importancia, no han influido en la opinión del informe de auditoría. Deberá incluir aquellos datos que, respetando la normativa de confidencialidad y de protección de datos, permitan a los gestores de la entidad y a los responsables de control interno identificar con precisión las actuaciones que han inculcado la normativa aplicable y promover las medidas adecuadas para solventar las incidencias detectadas.

El auditor puede, además, realizar recomendaciones para la mejora de la gestión de los fondos públicos y el cumplimiento de la legalidad.

Así, la ISSAI 1450 Directriz de auditoría financiera – Evaluación de equivocaciones identificadas durante la auditoría establece en el párrafo 9: “*Muchos auditores del sector público comunican todos los casos identificados de incumplimiento de mandatos...*”.

Y en el párrafo 12: “*...Además, los auditores del sector público pueden comunicar casos de incumplimiento de mandatos y deficiencias de control a los encargados de la gobernanza. Los auditores del sector público también pueden comunicar equivocaciones, casos de incumplimiento de mandatos y deficiencias de control a terceras partes, por ejemplo a funcionarios de la Administración pública.*”.

Caben diferentes posibilidades sobre la publicación de dicho documento. Por ejemplo:

AUDITORÍA DEL CUMPLIMIENTO DE LA LEGALIDAD. UN MODELO DE INFORME

- puede emitirse como un anexo al informe de auditoría de cuentas, alcanzando el mismo nivel de difusión;
- puede ponerse a disposición de los interesados que los soliciten;
- o puede emitirse como un documento restringido destinado a la entidad auditada (a la dirección de la entidad y a los responsables de control interno).

Si bien esto deberá evaluarse en función de las circunstancias de la auditoría y del objetivo de ésta, la pretensión de alcanzar la máxima transparencia en la gestión pública hace aconsejable su publicación junto con el informe de auditoría de cumplimiento. Dadas las dificultades de evaluar los incumplimientos de legalidad este anexo facilitará la toma de decisiones por los lectores del informe que desean profundizar en los aspectos detectados, y contribuirá a hacer más transparente la labor de auditor.

A continuación, a modo de ejemplo, propongo un modelo de informe de auditoría de cumplimiento de la legalidad.

MODELO DE INFORME DE CUMPLIMIENTO CON OPINIÓN FAVORABLE

Informe de auditoría de cumplimiento de la legalidad

A (*órgano o persona al que se dirige el informe*), por encargo de (*órgano o persona que encarga el informe*)

ó

A (*órgano o persona al que se dirige el informe*), en uso de las competencias atribuidas por (*normativa que atribuye al auditor la competencia de realizar la auditoría*)

- 1) (*Nombre de la entidad auditada y breve descripción de la entidad auditada, de su actividad, y del marco legal en el que opera*).
- 2) Hemos realizado una auditoría del cumplimiento de la legalidad en la gestión de fondos públicos de (*denominación de la entidad*), durante el ejercicio terminado el 31 de diciembre de 20XX, (ó durante el periodo de XX de xxxxxx de 20XX a XX de xxxxxx de 20XX), y nuestro trabajo sido efectuado de acuerdo con las normas de auditoría del sector público y, en consecuencia, ha incluido la realización de pruebas selectivas sobre muestras que se han considerado necesarias para alcanzar los objetivos establecidos en relación a la verificación del cumplimiento de los aspectos relevantes de la normativa aplicable.

ó, en caso de que la auditoría se limite a un área, por ej. la contratación

- 2) Hemos realizado una auditoría del cumplimiento de la legalidad en la contratación de obras, suministros, y servicios de (*denominación de la entidad*), durante el ejercicio terminado el 31 de diciembre de 20XX, (ó durante el periodo de XX de xxxxxx de 20XX a XX de xxxxxx de 20XX), y nuestro

AUDITORÍA DEL CUMPLIMIENTO DE LA LEGALIDAD. UN MODELO DE INFORME

trabajo sido efectuado de acuerdo con las normas de auditoría del sector público y, en consecuencia, ha incluido la realización de pruebas selectivas sobre muestras que se han considerado necesarias para alcanzar los objetivos establecidos en relación a la verificación del cumplimiento de los aspectos relevantes de la normativa aplicable.

- 3) *(En su caso, párrafo de énfasis)*
- 4) En nuestra opinión, la gestión de fondos públicos (ó la contratación de obras, suministros, y servicios) por *(denominación de la entidad)*, durante el ejercicio terminado el 31 de diciembre de 20XX, (ó durante el periodo de XX de xxxxxx de 20XX a XX de xxxxxx de 20XX) se ha realizado de forma generalizada de conformidad con la normativa aplicable.
- 5) *(Solo si el Anexo con la enumeración de incumplimientos se pública con el informe y tiene la misma difusión que éste)* En el documento adjunto se ponen de manifiesto incidencias detectadas en el cumplimiento de la legalidad en la gestión de fondos públicos (ó en la contratación de obras, suministros, y servicios) por *(denominación de la entidad)*, durante el ejercicio terminado el 31 de diciembre de 20XX, (ó durante el periodo de XX de xxxxxx de 20XX a XX de xxxxxx de 20XX) que se considera que no tienen la significación suficiente como para afectar a la opinión expresada en este informe.

MODELO DE INFORME DE CUMPLIMIENTO CON LIMITACIÓN AL ALCANCE Y CON REPARO POR INCUMPLIMIENTO DE LEGALIDAD

Informe de auditoría de cumplimiento de la legalidad

A *(órgano o persona al que se dirige el informe)*, por encargo de *(órgano o persona que encarga el informe)*

ó

A *(órgano o persona al que se dirige el informe)*, en uso de las competencias atribuidas por *(normativa que atribuye al auditor la competencia de realizar la auditoría)*

- 1) *(Nombre de la entidad auditada y breve descripción de la entidad auditada, de su actividad, y del marco legal en el que opera).*
- 2) Hemos realizado una auditoría del cumplimiento de la legalidad en la gestión de fondos públicos de *(denominación de la entidad)*, durante el ejercicio terminado el 31 de diciembre de 20XX, (ó durante el periodo de XX de xxxxxx de 20XX a XX de xxxxxx de 20XX), y, excepto por la salvedad mencionada en el párrafo 4, nuestro trabajo sido efectuado de acuerdo con las normas de auditoría del sector público y, en consecuencia, ha incluido la realización de pruebas

AUDITORÍA DEL CUMPLIMIENTO DE LA LEGALIDAD. UN MODELO DE INFORME

selectivas sobre muestras que se han considerado necesarias para alcanzar los objetivos establecidos en relación a la verificación del cumplimiento de los aspectos relevantes de la normativa aplicable.

ó, en caso de que la auditoría se limite a un área, por ej. la contratación

- 2) Hemos realizado una auditoría del cumplimiento de la legalidad en la contratación de obras, suministros, y servicios de *(denominación de la entidad)*, durante el ejercicio terminado el 31 de diciembre de 20XX, (ó durante el periodo de XX de xxxxxx de 20XX a XX de xxxxxx de 20XX), y, excepto por la salvedad mencionada en el párrafo 5, nuestro trabajo sido efectuado de acuerdo con las normas de auditoría del sector público y, en consecuencia, ha incluido la realización de pruebas selectivas sobre muestras que se han considerado necesarias para alcanzar los objetivos establecidos en relación a la verificación del cumplimiento de los aspectos relevantes de la normativa aplicable.
- 3) *(En su caso, párrafo de énfasis)*
- 4) *(Párrafo describiendo claramente la limitación al alcance, mencionando los procedimientos de auditoría que no ha sido posible aplicar, y en su caso si la limitación implica algún tipo de incumplimiento).*
- 5) *(Párrafo describiendo claramente el incumplimiento de la normativa detectado, informando en la medida de lo posible el alcance del incumplimiento: frecuencia, importe afectado, porcentaje que supone sobre la muestra, etc.)* ⁹.
- 6) En nuestra opinión, la gestión de fondos públicos (ó la contratación de obras, suministros, y servicios) por *(denominación de la entidad)*, durante el ejercicio terminado el 31 de diciembre de 20XX, (ó durante el periodo de XX de xxxxxx de 20XX a XX de xxxxxx de 20XX), excepto por la salvedad descrita en el párrafo 5, se ha realizado de forma generalizada de conformidad con la normativa aplicable.
- 7) *(Solo si el Anexo con la enumeración de incumplimientos se publica con el informe y tiene la misma difusión que éste)* En el documento adjunto se ponen de manifiesto incidencias detectadas en el cumplimiento de la legalidad en la gestión de fondos públicos (ó en la contratación de obras, suministros, y servicios) por *(denominación de la entidad)*, durante el ejercicio terminado el 31 de diciembre de 20XX, (ó durante el periodo de XX de xxxxxx de 20XX a XX de xxxxxx de 20XX) que se considera que no tienen la significación suficiente como para afectar a la opinión expresada en este informe.

⁹ La ISSAI 400 "Normas para la Elaboración de los Informes en la Fiscalización Pública" establece en su párrafo 19: "Al informar sobre los casos de irregularidades o incumplimiento de las leyes y reglamentos, los auditores deben procurar que los resultados se reflejen adecuadamente. El alcance del incumplimiento puede ser referido al número de los casos examinados o cuantificado en términos monetarios".