



Auditorías de transparencia, rendición de cuentas e inclusión en el uso de los fondos de emergencia para la COVID-19 (auditorías TAI)

Guía práctica para las Entidades Fiscalizadoras Superiores

Tabla de contenidos

Acerca de la guía práctica

Sección I. Auditorías TAI: Conceptos y principios

1. ¿Qué es una auditoría TAI?
2. ¿Cómo se garantiza la calidad de las auditorías TAI?
3. ¿Cómo se incorpora a las auditorías TAI consideraciones sobre su impacto?
4. ¿Cómo se aplica un enfoque ágil en las auditorías TAI?
5. ¿Por qué deben participar las partes interesadas en las auditorías TAI?

Sección II. Cómo llevar a cabo las auditorías TAI

6. ¿Cómo se planifica una auditoría TAI?
7. ¿Cómo se recopila y evalúa la evidencia para una auditoría TAI?
8. ¿Cómo se elaboran informes que generen impacto durante la COVID-19?
9. ¿Cómo se realiza el seguimiento de una auditoría TAI y se facilita su impacto?

Acerca de la guía práctica

La pandemia de la COVID-19 ha cambiado el mundo de forma significativa. Para que las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) sigan desempeñando una función relevante durante el brote de COVID-19, la Iniciativa de Desarrollo de la INTOSAI (IDI) ha puesto en marcha las *auditorías de cumplimiento cooperativas globales de transparencia, rendición de cuentas e inclusión en el uso de los fondos de emergencia para la COVID-19* (en adelante *auditorías TAI*, por sus siglas en inglés). El principal objetivo de estas auditorías es contribuir a la transparencia, la rendición de cuentas y la inclusión en el uso de los fondos de emergencia para la COVID-19 en un futuro próximo.

Esta guía práctica va dirigida, sobre todo, a los equipos de las EFS encargados de realizar auditorías TAI. Con ella se intenta proporcionar unos fundamentos comunes sobre los conceptos y principios de las auditorías TAI y ofrecer orientaciones prácticas, reflexiones y consejos a los auditores de las EFS.

La guía consta de dos secciones:

- La primera sección abarca los conceptos y principios de una auditoría TAI. Reflexiona sobre cómo las EFS pueden aplicar un enfoque ágil, garantizar la calidad de la auditoría, promover su repercusión y fomentar la participación de las partes interesadas.
- La segunda sección ofrece orientaciones prácticas para llevar a cabo auditorías TAI. Se incluyen directrices sobre la selección del tema de la auditoría, la evaluación de los riesgos, el establecimiento de un alcance viable, la formulación de las preguntas de auditoría correctas, la recopilación de evidencia suficiente y adecuada, la redacción de conclusiones y recomendaciones basadas en evidencia, y la presentación de informes oportunos y con repercusión. Los principales ámbitos en los que se enfocan las auditorías TAI son las contrataciones públicas de emergencia, la gestión e implementación de donaciones, los paquetes socioeconómicos de emergencia y la implementación de los programas nacionales de vacunación COVID-19. La guía también incluye reflexiones sobre la auditoría del despliegue de la vacunación contra la COVID-19. Dentro de estos ámbitos, la auditoría podría abarcar el examen de los marcos de cumplimiento, así como el cumplimiento en el caso de las transacciones individuales.

Sección I

Auditorías TAI: Conceptos y principios

Capítulo 1

¿Qué es una auditoría TAI?

Las auditorías TAI se han concebido como auditorías de cumplimiento basadas en las ISSAI que contribuyen a mejorar la transparencia, la rendición de cuentas y la inclusión en el uso de los fondos de emergencia para la COVID-19, así como a establecer marcos de gasto público más transparentes, con mejor rendición de cuentas y más inclusivos pensando en las emergencias del futuro.

Uno de los resultados clave de esta auditoría consiste en perfeccionar la asignación y la utilización de los fondos de emergencia para que lleguen primero a los más necesitados y para priorizar a los sectores vulnerables de la sociedad, aquellos que se ven afectados de forma desproporcionada por la pandemia, como las mujeres, los discapacitados, los pobres, los trabajadores de la economía irregular o los refugiados, entre otros.

¿Cuáles son las características de las auditorías TAI?

Auditorías *ex post facto*: Las auditorías TAI son auditorías *ex post facto*. Examinan los marcos de cumplimiento y las transacciones después de que se hayan producido. Como tales, son diferentes de las comprobaciones de auditoría *ex ante* o de las auditorías concurrentes. Por ejemplo, en una auditoría de paquetes socioeconómicos o de una adquisición pública de equipos médicos con carácter urgente, las auditorías TAI examinarán las ayudas que se hayan otorgado o las contrataciones públicas que hayan tenido lugar.

Auditorías basadas en las ISSAI. Las auditorías TAI tienen como objetivo cumplir con lo establecido en las ISSAI de auditoría de cumplimiento aplicables. Esta guía práctica ofrece consejos a las EFS sobre cómo hacer frente, al mismo tiempo, a necesidades muy distintas: ser ágiles, superar las limitaciones propias de la pandemia y observar los requisitos de calidad de las normas.

Enfoque ágil: En las auditorías TAI se promueve que las EFS adopten un enfoque ágil, dentro de sus facultades, entornos y mandatos. Las EFS pueden emplear un enfoque ágil en auditorías sobre cuestiones que en un corto tiempo emerjan como relevantes - por ejemplo, sobre la cadena de suministro de vacunas - para completar la auditoría de forma rápida y emitir un informe en poco tiempo. Las EFS también pueden utilizar técnicas y métodos ágiles al llevar a cabo la auditoría.

Auditorías centradas en los marcos de cumplimiento y en las transacciones. Las auditorías TAI pueden centrarse en examinar la transparencia, la rendición de cuentas y el carácter inclusivo de los marcos de cumplimiento; por ejemplo, de un marco de contratación pública de emergencia. También pueden analizar el cumplimiento de una serie de transacciones, como la distribución de paquetes de ayuda económica a determinados grupos desfavorecidos. Las EFS también pueden centrarse en los dos objetivos anteriores. Tendrán que definir el enfoque más adecuado en función de la evaluación de riesgos.

Auditorías con un alcance viable. Para trabajar de forma ágil y factible en la pandemia actual, es crucial que el alcance de las auditorías TAI sea viable. Las auditorías pueden definirse por ámbitos de interés; por ejemplo, pueden centrarse en un tipo de contratación pública o en un paquete socioeconómico. También pueden establecerse por series temporales; por ejemplo, se pueden fiscalizar las adquisiciones públicas por motivos de emergencia de los últimos seis meses y preparar un informe sobre ellas o bien se puede examinar la distribución de las prestaciones de un paquete socioeconómico de ayudas durante los últimos seis meses. Si las EFS no pueden trabajar sobre el terreno y comprobar los registros de las transacciones, pueden centrar sus auditorías en examinar solo el marco de cumplimiento; por ejemplo, pueden analizar el marco de la contratación pública por causas de emergencia.

Auditorías con voluntad de impacto. Se espera que las auditorías TAI incorporen consideraciones sobre su impacto en todo el proceso de auditoría. Entre las acciones que podrían mejorar el impacto de la auditoría, destaca el planificar la influencia de la fiscalización tanto a corto como a largo plazo; el involucrar a las principales partes interesadas en el proceso de auditoría; el comunicar de forma abierta los mensajes clave de la auditoría o el realizar luego un seguimiento.

Sinergias entre la auditoría TAI y la auditoría financiera anual de las EFS

La auditoría TAI es una auditoría de cumplimiento centrada en la transparencia, la rendición de cuentas y el carácter inclusivo del uso de los fondos de emergencia de la COVID-19. En cambio, el objetivo de la auditoría financiera anual de la EFS consiste en emitir un dictamen sobre la presentación de los estados financieros de los gobiernos en general, lo que comprende los ingresos y los gastos relacionados con la pandemia de la COVID-19. Pueden complementarse para utilizar de un modo más eficiente los recursos de las EFS, en función del calendario de cada auditoría.

Por lo general, se espera que los fondos de la COVID-19 se registren en los libros de contabilidad de los gobiernos y que se publiquen, por tanto, en los estados financieros anuales. Las EFS pueden tener la obligación legal de certificar los estados financieros anuales de dichos gobiernos. Al planificar y realizar una auditoría de los estados financieros anuales y al elaborar los informes correspondientes, las EFS pueden valerse de los hallazgos y las conclusiones de la auditoría TAI de la siguiente manera:

1. Los auditores financieros pueden basarse en los procedimientos de fiscalización de los auditores TAI en aquellos campos que sean relevantes para preparar y presentar los estados financieros anuales, como la precisión y la integridad de los gastos, ingresos y desembolsos de los fondos de la COVID-19, por ejemplo.
2. Los casos de incumplimiento observados en la auditoría TAI pueden influir en la presentación de los estados financieros anuales (véase la ISSAI 2250). Por ejemplo, los gastos relacionados con la COVID-19 en contravención de las normas de gasto público y la adquisición de equipos de protección personal en contravención de la normativa de contratación pública. Al comprobar la transparencia y la rendición de cuentas de los fondos de la COVID-19, los auditores TAI pueden detectar casos de apropiación indebida, malversación o desvío de fondos de la COVID-19. Estos

supuestos y causas de incumplimiento darán lugar a correcciones en los estados financieros, lo que repercutirá en el dictamen del auditor. Los auditores financieros pueden evaluar las conclusiones de la auditoría TAI, incluidas las evidencias de auditoría, y estudiar qué consecuencias tiene, respecto a los estados financieros, el dictamen del auditor.

En resumen, los auditores financieros pueden utilizar los hallazgos y las conclusiones de la auditoría TAI para formarse una opinión de auditoría sobre los estados financieros de los gobiernos.

Capítulo 2

¿Cómo se asegura la calidad de las auditorías TAI?

Para muchas EFS será un reto realizar auditorías durante la pandemia. Ante tal desafío, la credibilidad y la solvencia del trabajo de las EFS adquiere aún más relevancia. Por ello, es imprescindible que se aseguren requisitos mínimos de calidad en las auditorías TAI. Puesto que las auditorías TAI son auditorías de cumplimiento, para garantizar la calidad de las auditorías se tendrán que conocer los requisitos que establezcan las ISSAI sobre auditorías de cumplimiento aplicables a la auditoría TAI seleccionada y se deberá implementar un sistema que garantice el cumplimiento de dichos requisitos.

Marco de calidad para las auditorías de cumplimiento aplicable a las auditorías TAI

El marco de calidad para las auditorías de cumplimiento aplicable a las EFS debe observar los principios que se establecen en la ISSAI 400. Estos abarcan varios elementos:

- aquellos relacionados con la ejecución de la auditoría en las fases de planificación, de realización y de elaboración de los informes correspondientes;
- otros, más generales, como el liderazgo, la dirección y el tono de los responsables, la gestión de los recursos humanos, los requisitos éticos, las relaciones con las partes interesadas y la comunicación.

El marco de calidad de las auditorías TAI debe comprender tanto aspectos centrados en el proceso como en el producto:

- **Centralidad en el proceso** para acreditar el cumplimiento de todo el marco de los procesos de auditoría (normas de auditoría, directrices de auditoría, diseño de auditoría para el trabajo, etc.).
- **Centralidad en el producto** para acreditar que los hallazgos de la auditoría están respaldados por evidencias de auditoría suficientes y adecuadas, y que las conclusiones de la auditoría permiten a la EFS obtener garantías con respecto a la materia y el alcance del trabajo de auditoría.

El marco de calidad también requerirá una documentación suficientemente detallada, de acuerdo con las ISSAI 100 y 400, para que un auditor experimentado sin conocimientos previos de la auditoría pueda comprender lo siguiente:

- la naturaleza, la oportunidad, el alcance y los resultados de los procedimientos realizados;
- la evidencia obtenida para respaldar las conclusiones y recomendaciones de la auditoría;
- el razonamiento que hay detrás de todos los asuntos significativos que requieran el ejercicio de un juicio profesional, y
- las conclusiones resultantes.

Funciones y responsabilidades para asegurar la calidad de las auditorías TAI

- Los **miembros del equipo de auditoría** son los responsables de llevar a cabo los procedimientos de auditoría planificados de acuerdo con las normas y procedimientos especificados, de recopilar y documentar la evidencia de auditoría que surja de los procedimientos de fiscalización y de contrastarla con los criterios de cumplimiento especificados.
- El **supervisor del equipo de auditoría** es el responsable de planificar y diseñar la auditoría, de supervisar y revisar la realización de los procedimientos de auditoría por parte de los miembros del equipo de auditoría, y de preparar y completar un informe de auditoría que aporte evidencia suficiente y adecuada.
- Los **mandos directivos intermedios** encargados de los resultados de las auditorías y de la gestión del personal (por ejemplo, de recursos humanos) son los responsables operativos de la conformidad de los procesos y productos y del desarrollo y la actualización continua de las normas, orientaciones, directrices, procedimientos, etc. para cumplir los requisitos de las partes interesadas.
- El **titular de la EFS y la alta dirección** tienen la responsabilidad general de garantizar que los procesos de auditoría cumplan con las normas y directrices de auditoría de la EFS y la responsabilidad específica sobre el informe de auditoría de la EFS presentado a las partes interesadas.

Listas de control para asegurar la calidad de las auditorías TAI

Lista de control de calidad para seleccionar el tema de una auditoría TAI y para planificar la auditoría

- ¿Se seleccionó la materia de la auditoría TAI de acuerdo con el mandato de la EFS?
- ¿Se siguieron los procedimientos de evaluación de riesgos establecidos por la EFS respecto a la selección de la materia?
- ¿Realizó el equipo de la EFS un análisis de las áreas clave y de las intervenciones críticas que obtuvieron fondos de emergencia significativos para hacer frente al impacto de la pandemia de la COVID-19?
- ¿Identificó el equipo de la EFS el principal riesgo para la transparencia, la rendición de cuentas y la inclusión en el contexto nacional?
- ¿Se ha tenido en cuenta la disponibilidad de habilidades y competencias relevantes dentro de la EFS (internas) o accesibles a la EFS (externas) al seleccionar la materia?
- ¿Se comunicó el equipo con las partes interesadas pertinentes al seleccionar la materia de la auditoría TAI sobre los fondos de emergencia destinados a hacer frente a las consecuencias de la pandemia?

- ¿Se ha definido el alcance de la auditoría de forma adecuada, teniendo en cuenta plazos factibles y apropiados para satisfacer las necesidades de las partes interesadas?
- ¿El equipo de la EFS documentó la implementación de una matriz de evaluación de riesgos relativa a los controles internos sobre el tema de auditoría seleccionado (que incluya los cambios introducidos en dichos controles dado el carácter urgente de la contratación pública o financiamiento)?
- ¿Se ha tenido en cuenta debidamente el riesgo de fraude al realizar la evaluación de riesgos?
- ¿Se diseñaron los procedimientos de auditoría en función de los riesgos identificados?
- Al formular los criterios de auditoría, ¿identificó el equipo de la EFS las fuentes (normas y regulaciones) y comunicó estos criterios a las partes responsables pertinentes?
- ¿Se ha establecido cómo se realizará el muestreo (por ejemplo, para seleccionar las transacciones) y determinado los umbrales de materialidad de la auditoría?
- ¿Identificó el equipo de la EFS la evidencia de auditoría que debía obtenerse y los procedimientos que debían realizarse?
- ¿Se ha determinado el nivel de aseguramiento que debe proporcionarse?
- Dentro de la jerarquía de mandos de la EFS, ¿han revisado y aprobado los responsables apropiados, la selección de la materia, y el alcance y diseño de la auditoría TAI de acuerdo con los procedimientos establecidos?
- ¿Se ha aplicado el juicio profesional y se ha actuado con escepticismo al seleccionar la materia, definir el alcance y diseñar la auditoría TAI?
- ¿Se ha documentado debidamente el plan de auditoría respecto a la selección de la materia, al alcance y al diseño de la auditoría?

Lista de control de calidad para llevar a cabo una auditoría TAI

- ¿Se supervisó debidamente al equipo durante la realización de la auditoría TAI?
- ¿El equipo de la EFS ha definido un enfoque flexible y ágil para adaptarse a los cambios y ha obtenido las aprobaciones necesarias para las modificaciones realizadas?
- ¿Se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada que abarque todo el alcance de la auditoría TAI?
- ¿Se ha mantenido una comunicación eficaz con las partes responsables durante la realización de la auditoría?
- ¿Se llegó a las conclusiones de la auditoría tras evaluar si se había recogido evidencia suficiente y adecuada?

- ¿El equipo de la EFS disponía de suficiente documentación sobre la evidencia reunida y las conclusiones alcanzadas?
- ¿Cumplió el equipo con el código de conducta de la EFS y con los requisitos de independencia en la realización de la auditoría TAI?
- ¿Se ha aplicado el juicio profesional y ha actuado con escepticismo al realizar la auditoría TAI?

Lista de control de calidad para la presentación de informes y el seguimiento de las auditorías TAI

- ¿El informe TAI fue completo, objetivo y se realizó en el momento oportuno? ¿Incluyó las respuestas de las entidades auditadas y la contestación de las EFS a dichas respuestas?
- ¿Los responsables jerárquicos apropiados han revisado y aprobado el informe según los procedimientos de la EFS, y se ha documentado dicha revisión y aprobación?
- ¿Se ha aplicado el juicio profesional y se ha actuado con escepticismo al informar sobre los resultados de la auditoría TAI?
- Cuando corresponda, el auditor deberá establecer las medidas de seguimiento que requieran las opiniones, conclusiones o recomendaciones sobre los casos de incumplimiento que puedan constar en el informe de auditoría.

Capítulo 3

¿Cómo se incorpora a las auditorías TAI consideraciones sobre su impacto?

¿Por qué es importante el impacto en las auditorías TAI?

Las auditorías de las EFS no son un fin en sí mismo. Las EFS llevan a cabo las auditorías para impulsar cambios trascendentes que generen resultados positivos para la sociedad en su conjunto. En el caso de las auditorías TAI, que las auditorías tengan el mayor impacto posible es aún más importante: las conclusiones y recomendaciones de las EFS deben implementarse en poco tiempo y de modo urgente para mejorar la transparencia, la rendición de cuentas y la inclusión en el gasto relacionado con la COVID-19. Por lo tanto, aunque las EFS se centren en sus mandatos y en las normas de calidad, también deben tener en cuenta el impacto que desean obtener con sus auditorías TAI.

¿Cuál podría ser el impacto de las auditorías TAI?

Como su propio nombre indica, el principal impacto de las auditorías TAI será su contribución a la mejora de la transparencia, la rendición de cuentas y la inclusión en el uso de los fondos de emergencia. Este impacto puede materializarse a corto y a largo plazo.

1. A corto plazo, implementar las recomendaciones sobre auditorías TAI permitirá mejorar la transparencia, la rendición de cuentas y la inclusión en el uso de los fondos de emergencia para la COVID-19 mediante la optimización de los marcos de cumplimiento y la adhesión a los marcos de cumplimiento aplicables. Estos pueden ser marcos de cumplimiento para las adquisiciones de emergencia durante COVID-19, para los paquetes socioeconómicos o bien otros marcos de cumplimiento bajo los cuales se gestionen los fondos de emergencia.
2. A largo plazo, la aplicación de las recomendaciones de la auditoría TAI permite crear marcos más transparentes, con mejor rendición de cuentas y más inclusivos para el gasto público durante emergencias.

Las EFS pueden obtener impactos positivos en relación a la transparencia, la rendición de cuentas y la inclusión, aún antes de que se publiquen formalmente las conclusiones y recomendaciones. Las entidades auditadas pueden reaccionar a las observaciones de la auditoría de la EFS mientras esta está en curso. Las observaciones de la auditoría también pueden animar a las entidades auditadas a solventar los vacíos de las transacciones en el futuro inmediato.

Las auditorías TAI pueden tener un gran impacto en cuanto a su valor disuasorio. El hecho de que la EFS vaya a realizar una auditoría también puede actuar como elemento disuasorio contra posibles actos de incumplimiento. En este sentido, es interesante la entrevista de AFROSAI-E¹ con el auditor general de Sierra Leona. Dada la naturaleza de la auditoría TAI y las características inherentes a una situación de emergencia, instamos a las EFS a que exploren mecanismos ágiles para que puedan llevarse adelante a partir de sus hallazgos.

¹ <https://www.youtube.com/watch?v=MLWr5Qtpxro&feature=youtu.be>

¿Cómo pueden aumentar las EFS el impacto de las auditorías TAI?

Como se ha mencionado más arriba, en el caso de las auditorías TAI, las EFS pueden intentar que su trabajo tenga un impacto positivo desde el momento en que se hacen cargo de la auditoría. El impacto de las auditorías TAI aumentará si se incorporan consideraciones sobre sus efectos y si se reflexiona sobre su impacto a lo largo del proceso de la auditoría TAI. En este sentido, conviene tener en cuenta los siguientes consejos.

1. **Liderazgo visible y comprometido de la EFS.** La dirección de la EFS desempeña una función fundamental para garantizar el impacto de las auditorías TAI. La dirección de la EFS marca el tono de la auditoría de la EFS tanto para las partes interesadas internas como externas. Por tanto, debe garantizarse que la EFS cuenta con sistemas para aumentar el impacto de las auditorías TAI.

2. **Comunicación proactiva y continua con las entidades auditadas.** Para comprender desde una perspectiva general el gasto y la financiación destinados a la COVID-19, es crucial que la EFS se comunique de forma sistemática con las entidades auditadas a lo largo del proceso de auditoría. Las EFS también tienen que comunicarse con las entidades auditadas y las partes interesadas para recordarles las normas y regulaciones que deben cumplirse, incluso en situaciones de emergencia. En la mayoría de los casos, las cuestiones relacionadas con el mandato, la información y la actuación sobre las conclusiones de las auditorías pueden resolverse de manera eficaz con un diálogo constructivo y detallado. Este diálogo también permitirá a las EFS conocer a fondo la situación y presentar recomendaciones realistas para que el gobierno actúe.

3. **Impulso de la cooperación entre las partes interesadas.** El impacto de la auditoría no es algo que las EFS puedan lograr por sí solas. Por ello, es crucial que las EFS identifiquen a partes interesadas clave con las que colaborar durante la auditoría TAI, así como para promover el impacto de la auditoría. Se recomienda establecer canales de comunicación sólidos con las entidades auditadas, con las organizaciones de la sociedad civil (OSC), con los socios para el desarrollo, con actores del ámbito de la rendición de cuentas y la transparencia (como los organismos anticorrupción), con actores que trabajen con los grupos vulnerables, con representantes parlamentarios, con el mundo académico y con otras entidades de fiscalización. Para crear un sentido de pertenencia y aprovechar sinergias, es importante involucrar a

La EFS de Sudáfrica colaboró con un centro de coordinación de reciente creación que se ocupa de las investigaciones contra el fraude y la corrupción relacionadas con COVID-19, con los que compartió sus hallazgos y análisis de datos. El centro incluía a la Unidad Especial de Investigación, la Dirección de Investigación de Delitos Prioritarios (Hawks) y el Centro de Inteligencia Financiera. También se contactaron con la Comisión de Defensa de la Competencia y el Defensor del Pueblo, con los que compartieron información para su posterior investigación.

los actores apropiados a lo largo del proceso de auditoría y no solo al final. También es fundamental encontrar mecanismos de participación ciudadana.

4. **Difusión del valor de su trabajo.** En cuanto las EFS se hacen cargo de las auditorías TAI, es importante informar acerca del valor de estas auditorías, comunicando los resultados que se desea obtener en los foros nacionales, regionales e internacionales. Resultará útil contar con un plan de comunicación abreviado acerca de las auditorías TAI, ya que ello ayudará al trabajo de difusión de la EFS. En el caso de las EFS que dispongan de departamentos o responsables de comunicación, conviene involucrarlos desde el

principio, sobre todo, para preparar un plan de comunicación. Para ello pueden emplearse las plataformas de las redes sociales, herramientas de comunicación en línea o celebrarse reuniones regionales e internacionales entre las partes interesadas.

5. **Reflexión sobre el impacto de la auditoría en todo el proceso.** Para centrarse en el impacto de la auditoría a lo largo de todo el proceso de fiscalización, conviene que el equipo de la EFS reflexione - durante las auditorías TAI – acerca de lo siguiente:

Determinación del conjunto de auditorías TAI

- ¿Contribuirán las auditorías seleccionadas, tanto por separado como en su conjunto, a mejorar la transparencia, la rendición de cuentas y la inclusión en el uso de los fondos de emergencia?
- ¿Incluyen las consideraciones en esta fase acerca del impacto de la auditoría, aspectos de género e inclusión?

Diseño de las auditorías TAI

- ¿Permitirá el alcance de auditoría definido alcanzar los objetivos deseados?
- ¿Permitirán estos objetivos de auditoría obtener la fiscalización deseada?
- ¿Tendrá dicha fiscalización un efecto positivo en los colectivos con más riesgo de quedarse atrás?

Realización de las auditorías TAI

- ¿Permitirán las conclusiones de la auditoría obtener el impacto deseada?
- ¿Ha existido una implicación suficiente con las partes interesadas, de modo de impulsar el impacto de la auditoría?
- ¿Las conclusiones de la auditoría reflejan adecuadamente las opiniones y la situación de los grupos vulnerables afectados por el COVID-19?

Informes sobre las auditorías TAI

- ¿Son las recomendaciones del informe realistas y útiles para adoptar medidas?
- ¿Contribuirán de forma positiva a la transparencia, la rendición de cuentas y el carácter inclusivo de los gastos destinados a la COVID-19?
- ¿Influirán de forma positiva en el gasto de la COVID-19 respecto a los grupos vulnerables?
- ¿Es el informe accesible a todas las partes interesadas, incluidos los grupos vulnerables?

Seguimiento de la auditoría y Facilitación del impacto de la auditoría

- ¿Se ha contactado con las partes interesadas idóneas para realizar el seguimiento y promover el impacto de la auditoría?
- ¿Se dispone de un mecanismo eficaz de seguimiento independiente que permita insistir con la adopción de acciones ejecutivas a partir de las conclusiones y recomendaciones de las auditorías?
- ¿Al llevar adelante el seguimiento de las recomendaciones y la facilitación del impacto de la auditoría, se ha hecho suficiente hincapié en los grupos vulnerables?

6. **Garantía de la credibilidad, la oportunidad y la relevancia de las auditorías TAI.** Por último, pero no por ello menos importante, el impacto de las auditorías TAI requiere que el trabajo de fiscalización sea de alta calidad, un trabajo de auditoría creíble que se realice dentro de plazos adecuados y que sea relevante para las prioridades nacionales. Observar las ISSAI de auditoría de cumplimiento ayudará a las EFS a garantizar la credibilidad y la calidad de su trabajo. Gracias a la adopción de un enfoque ágil, adaptado a la capacidad de la EFS, esta podrá proporcionar una respuesta rápida. Los restantes capítulos de esta guía práctica ofrecen directrices sobre cómo llevar a cabo una auditoría TAI de conformidad con las ISSAI mediante un enfoque ágil.

Capítulo 4

¿Cómo se aplica un enfoque ágil en las auditorías TAI?

El objetivo principal de un enfoque ágil es aportar valor lo antes posible sin afectar ni a la calidad ni a los resultados del proceso de auditoría.

Debe subrayarse que usar un enfoque ágil es una opción y no una obligación. Conviene que cada EFS evalúe si resulta viable aplicar este enfoque. Para ello, deben analizarse las habilidades del personal de la EFS (tanto las habilidades técnicas como las blandas) y la experiencia en la implementación de metodologías ágiles. Cada EFS también deberá determinar las auditorías específicas a las que se puede aplicar dicho enfoque.

Existen varias metodologías genéricas de agilidad, como Scrum, Extreme programming, Kanban (a modo de referencia: [Agile Alliance](#); [Scrum Alliance Certification | Transform your workplace](#)). En este capítulo se presentan los nueve principios de agilidad que las EFS de todo el mundo pueden incorporar en sus procesos de auditorías TAI.

Los nueve principios del enfoque ágil para las auditorías TAI

En función de su capacidad, mandato y entorno, las EFS podrán aplicar los siguientes principios de agilidad o solo algunos.

Entrega temprana y continua de productos de auditoría	El cambio es bienvenido	Enfoque empático
Trabajo en colaboración	Énfasis en lo simple y lo esencial	Comunicación eficaz
Personas motivadas y equipos autogestionados	Mejora continua	Atención continua a la excelencia técnica

Principio 1. Entrega temprana y continua de productos de auditoría. En un enfoque ágil es fundamental delimitar el alcance de la auditoría y basar la planificación en mini-ciclos que permitan obtener informes lo antes posible.

En lugar de programar la entrega de un informe exhaustivo sobre la COVID-19 al final del año, las EFS podrían prever la entrega de una serie

de informes a intervalos regulares. Esto podría lograrse planificando una serie de auditorías de alcance limitado en lugar de una gran auditoría. Las EFS también podrían optar por generar informes parciales con información relevante, bien respaldados con evidencia de auditoría, que muestren el progreso de los hallazgos de la auditoría de las entidades públicas, de modo que puedan adoptar las medidas de corrección oportunas para resolver las incidencias detectadas.

Principio 2. El cambio es bienvenido. Una de las enseñanzas de la pandemia es que lo único constante es el cambio. Dado que la incertidumbre y el cambio son inevitables, la EFS tendrá que ser flexible en sus planes y estar preparada para modificar el rumbo a medida que surjan nuevos acontecimientos. Esto puede ser relevante para los objetivos de la auditoría, la disponibilidad de criterios de auditoría o el acceso a la evidencia de auditoría.

Principio 3. Enfoque empático. Ahora más que nunca las EFS deben mostrar empatía con las entidades auditadas. La pandemia ha afectado a todos los ámbitos de la vida y es importante que las EFS comprendan la situación de las entidades auditadas, al tiempo que formulan recomendaciones para mejorar la transparencia, la rendición de cuentas y el carácter inclusivo. Este principio no implica en absoluto que las EFS no señalen los incumplimientos. Sólo significa que las EFS tratarán de ver la situación desde la perspectiva de las entidades auditadas para llegar a conclusiones y plantear recomendaciones.

Principio 4. Trabajo en colaboración. Las auditorías TAI pueden requerir que los equipos de auditoría se conformen con personal de distintas áreas de la EFS. Por ejemplo, si la EFS utiliza el análisis de datos en sus auditorías, resultará útil disponer de analistas de datos que trabajen junto con los auditores para llevar a cabo la auditoría TAI. Un enfoque ágil también requiere la colaboración de diversas partes interesadas y de la dirección de la EFS.

Principio 5. Énfasis en lo simple y lo esencial. En el contexto de una auditoría TAI esto podría consistir en establecer un alcance de auditoría que sea viable y centrarse en áreas de alta prioridad y alto riesgo.

Principio 6. Comunicación eficaz. Aunque la comunicación eficaz es clave en cualquier proceso de auditoría, es especialmente crítica en un proceso ágil donde todo cambia de forma constante y el equipo de la EFS debe reaccionar con agilidad para obtener resultados en poco tiempo. Por ejemplo, el equipo de auditoría podría celebrar una reunión de puesta al día durante cinco minutos diarios en la que cada miembro del equipo informe al resto sobre lo que hizo el día anterior, lo que tiene previsto hacer ese día y los problemas detectados. Pueden utilizarse herramientas como un tablero tipo Kanban, en el que se especifiquen las tareas que hay que ejecutar, las que están en proceso, las que hay que verificar y las que ya se han realizado.

Principio 7. Personas motivadas y equipos autogestionados. Un enfoque ágil solo es posible si el equipo de la EFS cuenta con auditores muy motivados, que sean proactivos y estén dispuestos a trabajar juntos para obtener un resultado de alta calidad con plazos ajustados.

Principio 8. Mejora continua. Las EFS pueden establecer procesos iterativos y crear ciclos de comunicación interna, de modo que el equipo de la EFS aprenda las lecciones de la iteración anterior y encuentre formas de abordar esas situaciones en la siguiente. Los equipos de la EFS pueden organizar sesiones de revisión o de lecciones aprendidas para reflexionar sobre todo lo que conviene mantener, lo que conviene cambiar y lo que conviene empezar a hacer.

Principio 9. Atención continua a la excelencia técnica. Apostar por la agilidad no implica que los equipos de la EFS se olviden de la calidad. Un enfoque ágil sigue haciendo hincapié en la excelencia técnica. En el contexto de las auditorías TAI, esto implica que las EFS deberán observar las ISSAI de auditoría de cumplimiento al realizar las auditorías TAI.

La EFS de Costa Rica ha aplicado con éxito un enfoque ágil a las auditorías relacionadas con la COVID-19. Para obtener más información sobre su trabajo, puede verse² su [seminario web sobre auditorías ágiles](#) de uno de los talleres de *SAI Innovations Marketplace* de la IDI. Según la EFS de Costa Rica: «Lo importante para el personal de las EFS, además de la formación sobre el enfoque ágil, es el cambio de mentalidad, de paradigmas y de esquemas mentales

² <https://youtu.be/umrsAuoLhY>

para hallar nuevos modos, formales e informales, de generar valor para las entidades auditadas y las partes interesadas».

Capítulo 5

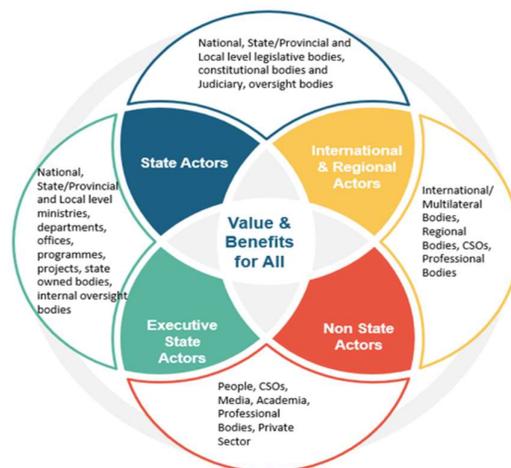
¿Por qué deben participar las partes interesadas en las auditorías TAI?

¿Por qué es importante que participen?

La participación de las partes interesadas es crucial para garantizar la transparencia, la rendición de cuentas y la inclusión en el uso de los fondos de emergencia. Cada vez es más evidente que «para que su trabajo [el de las EFS] tenga repercusión³, es necesario el apoyo y la colaboración de un “ecosistema” de actores, condiciones y procesos interconectados».⁴

La participación de las partes interesadas puede ser aún más importante cuando se trabaja en una situación de emergencia. Por ejemplo, las EFS deben tener en cuenta las prioridades cambiantes de las partes interesadas, el efecto del aumento de los riesgos en las acciones de dichas partes y los riesgos de que el trabajo de auditoría impida que adopten las medidas de emergencia requeridas. Además, la presencia continua de las partes interesadas sobre el terreno durante una emergencia, en un contexto en que la EFS tal vez ni siquiera pueda estar presente, supone que pueden contribuir de forma esencial a la selección de la auditoría, la evaluación de riesgos y la obtención de evidencia.

Value and Benefits for All



¿En qué consiste la participación y el análisis de las partes interesadas?

«La participación de las partes interesadas es el proceso por el que una organización involucra a las personas que pueden verse afectadas por las decisiones que toma o que pueden influir en la aplicación de sus decisiones».⁵ Un componente esencial de esta participación es el análisis de las partes interesadas, que consiste en la identificación de estas y la recopilación y el análisis de los puntos de vista, las actitudes y las expectativas de los diferentes grupos de partes interesadas.

¿Quién debe trabajar en la participación de las partes interesadas?

Muchas de las actividades de participación de las partes interesadas tienen lugar en el propio ámbito de la EFS. Esto incluye la evaluación de los intereses y riesgos emergentes de las partes interesadas, la revisión del plan de trabajo anual de la EFS, el establecimiento del tono de los requisitos de rendición de cuentas y el compromiso de la auditoría con el gobierno, así como la comunicación de los hallazgos de la fiscalización transversal que afectan a todo el gobierno. Por este motivo, debe participar la alta dirección de toda la EFS, con el titular de la EFS asumiendo un papel destacado y visible.

³ <https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-12-the-value-and-benefits-of-supreme-audit-institutions-making-a-difference-to-the-lives-of-citizens/>

⁴ [Todos a arrimar el hombro: Aumentar la rendición de cuentas mediante auditorías externas](#), IDI e IBP, 12 de noviembre de 2020

⁵ Traducido de la Wikipedia inglesa, consultada el 26 de noviembre de 2020

En el ámbito de las auditorías individuales, la participación de las partes interesadas es una cuestión transversal a todo el proceso de auditoría. Todos los gerentes de auditoría y el personal profesional deben participar. Además, muchas EFS cuentan con departamentos o responsables de comunicación, que también deben desempeñar una función destacada.

¿Cómo se aborda la participación de las partes interesadas en esta guía?

La participación de las partes interesadas se trata a lo largo de toda la guía. En este capítulo se resumen los enfoques clave para el análisis de las partes interesadas, se proporciona una forma de clasificar y agrupar a las partes interesadas y se valoran los riesgos y las ventajas, los retos y las soluciones de involucrar a distintas partes interesadas en lo relacionado con la pandemia. Se concluye con algunas propuestas sobre cómo utilizar enfoques ágiles en la participación de las partes interesadas. En los siguientes capítulos de la guía se explica cómo colaboran las EFS con las partes interesadas en la revisión del plan de trabajo anual de la EFS y en la evaluación del riesgo en el ámbito del compromiso de auditoría (capítulo 5); en la realización de las auditorías TAI y en la presentación de informes al respecto (capítulo 6), y en la difusión de los hallazgos y las recomendaciones (capítulo 7).

Análisis de las partes interesadas

El apartado 4.2 del *Manual de Gestión Estratégica de las EFS* de la IDI ofrece un enfoque simplificado para analizar a las partes interesadas. Está redactado desde la perspectiva del análisis de las partes interesadas para informar sobre el desarrollo del plan estratégico de una EFS, pero los principios pueden aplicarse a otros temas; en este caso, a las auditorías ágiles de cumplimiento de la transparencia, la rendición de cuentas y la inclusión en el uso de los fondos de emergencia para la COVID-19.

El primer paso en el análisis de las partes interesadas es tener clara la finalidad. En relación con las auditorías TAI, entre las finalidades posibles pueden incluirse las siguientes: complementar la revisión del plan de trabajo anual o plurianual de la EFS; implementar un compromiso de auditoría específico (por ejemplo, la evaluación de riesgos, la realización y la presentación de informes, y la difusión de los hallazgos y las recomendaciones), y mejorar el seguimiento y el impacto de las auditorías anteriores.

Los pasos clave del análisis de las partes interesadas y los resultados de cada uno de ellos pueden resumirse como sigue:

Paso	Resultado
1. Identificación de las partes interesadas	Registro/lista de partes interesadas
2. Mapa de partes interesadas	Mapa de partes interesadas, por ejemplo, matriz de interés-poder
3. Consulta a las partes interesadas	Registro de las opiniones y aportaciones de las partes interesadas
4. Análisis y toma de decisiones	Cuadro resumen de análisis y acciones identificadas

En el Manual de gestión estratégica de las EFS de la IDI se incluyen directrices sobre cada paso; por ejemplo, se proponen varios métodos para consultar a las partes interesadas. Cuando sea posible, los pasos 1 y 2 se basarán en el análisis de las partes interesadas realizado de forma previa y solo requerirán un trabajo adicional menor en relación con temas específicos. Es probable que los pasos 3 y 4 deban repetirse para diferentes tareas y compromisos de auditoría. Al llevar a cabo el paso 3, la consulta a las partes interesadas,

siempre que sea posible las EFS deben tratar de coordinar el trabajo de diferentes auditorías para que se consulte a las partes interesadas que correspondan sobre varios temas a la vez, en lugar de hacerlo por separado en varias auditorías diferentes.

Se muestra un ejemplo de los resultados de un análisis de las partes interesadas en el Manual de implementación de las ISSAI de auditoría de desempeño de la IDI (apéndice 5, figura 5.1). El ejemplo hace referencia a una auditoría que examina cuestiones relacionadas con la violencia doméstica y la violencia contra la mujer.

Clasificación de las Partes Interesadas de las EFS y Grupos Comunes de Partes Interesadas

Una clasificación de las partes interesadas importante para las EFS, que a menudo se pasa por alto, es la distinción entre partes interesadas internas y externas. Con demasiada frecuencia, las partes interesadas internas de una EFS, que son cruciales para el éxito de cualquier actividad o auditoría, no se tienen en cuenta al fomentar la participación de las partes interesadas.

Para las EFS, resulta útil distinguir entre actores estatales y actores no estatales. Los **actores estatales** son aquellos con los que la EFS necesita relacionarse debido a obligaciones constitucionales, legales o reglamentarias (por ejemplo, el poder legislativo, el ejecutivo, las entidades auditadas, el poder judicial o los organismos profesionales o con competencias de regulación). Los **actores no estatales** son aquellos cuyas relaciones con la EFS se basan en buenas prácticas y no en requisitos obligatorios, pero cuyo papel es ayudar a la EFS a llegar a la sociedad y al público en general (por ejemplo, los medios de comunicación, las organizaciones de la sociedad civil o los ciudadanos).⁶

En el ámbito de los compromisos de auditoría individuales, es probable que los auditores también sigan la distinción establecida en la ISSAI 100 entre las tres partes de la auditoría: el auditor, la parte responsable⁷ y los usuarios previstos.⁸

La siguiente tabla muestra un ejemplo de las partes interesadas de las EFS divididas en diferentes categorías. Es fundamental desglosar los grupos de partes interesadas en función del objetivo del análisis de las partes interesadas. Sin embargo, hay que encontrar un equilibrio entre el grado de desglose y la necesidad de mantener la agilidad.

⁶ La distinción puede variar en función del contexto específico en el que opere la EFS.

⁷ Las personas u organizaciones que puedan tener la responsabilidad sobre la información de la materia correspondiente, de la administración del asunto en cuestión o de tomar medidas a partir de las recomendaciones, ya sea por disposición constitucional, legislativa o reglamentaria (ISSAI 100. Principios fundamentales de auditoría del sector público).

⁸ Las personas, organizaciones o clases de ellas para quienes el auditor elabore el informe de auditoría. Los usuarios previstos pueden ser los órganos legislativos o de supervisión, los encargados de la gobernanza o el público en general, entre otros (ISSAI 100, op. cit.).

Relación con la EFS	Grupo de partes interesadas	Desglose útil
Interno	Dirección de la EFS	<ul style="list-style-type: none"> Personal de auditoría y personal con otras funciones Personal calificado profesionalmente vs personal no calificado profesionalmente Género Ubicación (por ejemplo, personal de la oficina central o de las oficinas regionales)
	Administración de la EFS	
	Audidores	
	Personal de apoyo	
Externo: actores estatales	Poder legislativo	<ul style="list-style-type: none"> Partido en el poder y oposición Ministros/titulares de cargos y meros diputados Miembros de comités clave (por ejemplo, presupuestos, cuentas públicas)
	Poder ejecutivo	<ul style="list-style-type: none"> Ministros y funcionarios Unidades de auditoría interna y unidades de inspección Organismos de lucha contra la corrupción Organismos de seguridad del Estado
	Entidades auditadas	<ul style="list-style-type: none"> Gobierno central Gobierno local Sociedades estatales Organismos públicos autónomos (por ejemplo, universidades)
	Poder judicial	<ul style="list-style-type: none"> Niveles de la judicatura (por ejemplo, tribunales de distrito, superiores o federales) Tribunales de apelación/Tribunales supremos
Externo: actores no estatales	Ciudadanos	
	Organizaciones de la sociedad civil	
	Medios de comunicación	
	Socios de desarrollo	
	Organismos profesionales de contabilidad y finanzas	

Junto con estos grupos de partes interesadas, puede que haya que incluir grupos transversales y estructuras de poder relevantes, como tribus, etnias⁹ o representantes sindicales.

⁹ Sobre todo, en los casos en que la pertenencia a un partido político influye estrechamente en las funciones, los cargos y los canales de comunicación del poder ejecutivo.

Consideraciones clave para una colaboración eficaz con las partes interesadas en las auditorías TAI

Durante el proceso de una auditoría TAI, se requiere un diálogo activo entre la EFS y las partes interesadas relevantes para entender la respuesta general de la sociedad a la crisis de la COVID-19, los principales riesgos y cómo la EFS puede aportar el máximo de valor con la auditoría prevista.¹⁰ Dependiendo del contexto en el que opere la EFS, el nivel de colaboración con las diversas



Evolución de los niveles de colaboración entre las EFS y las partes

categorías de partes interesadas puede variar mucho: desde un compromiso nulo o muy limitado hasta una colaboración activa.¹¹ En las auditorías TAI, es posible que la EFS tenga que colaborar tanto con actores estatales como no estatales.¹² La EFS deberá comprender cuáles son las partes interesadas esenciales que pueden aportar valor a la auditoría y deberá tener en cuenta los posibles obstáculos que pueden presentarse para colaborar de forma eficaz y rápida con cada grupo de partes interesadas. La siguiente tabla presenta algunos riesgos y desafíos potenciales que la EFS debe valorar al colaborar con cada categoría de partes interesadas en el proceso de auditoría. También muestra las ventajas potenciales de dicha colaboración.

Parte interesada	Riesgos/desafíos relevantes	Beneficios potenciales del compromiso
<i>Poder legislativo</i>	<ul style="list-style-type: none"> El marco institucional puede no apoyar el compromiso entre la EFS y el poder legislativo. La falta de independencia política del poder legislativo con respecto al ejecutivo puede agravar los problemas que ya tiene la EFS en relación con su propia independencia. La coordinación de los plazos entre el trabajo de la EFS en la auditoría TAI y las necesidades de los ciclos o procesos del poder legislativo. El ciclo electoral y la agenda 	<ul style="list-style-type: none"> La alineación del tema de la auditoría con las inquietudes del poder legislativo o con otros asuntos de interés para el parlamento mejora el control de los hallazgos de la auditoría y aumenta el impacto potencial de la auditoría. El interés del poder legislativo puede aumentar la atención que prestan al tema otras partes interesadas y puede utilizarse para desbloquear las barreras que puedan surgir durante la realización de la auditoría.

¹⁰ [La rendición de cuentas en tiempos de crisis](#), documento conjunto de IDI, CREFIAF, y las EFS de Liberia y Sierra Leona, abril de 2020

¹¹ Adaptado de [Supreme Audit Institutions and Stakeholder Engagement Practices: A Stocktaking Report](#), Effective Institutions Platform, septiembre de 2014

¹² [Marco para la medición del desempeño de las EFS de 2016](#), indicadores 24 y 25, INTOSAI

Parte interesada	Riesgos/desafíos relevantes	Beneficios potenciales del compromiso
	<p>política afectan a las prioridades del poder legislativo y existe el riesgo de que se considere que la EFS no actúa con imparcialidad.</p> <ul style="list-style-type: none"> • La presión y la intervención políticas en la selección e implementación de las auditorías por parte de las EFS socava la independencia de las EFS y la credibilidad de los hallazgos de las auditorías. 	
<i>Poder ejecutivo (más allá de la entidad auditada)</i>	<ul style="list-style-type: none"> • La independencia de la EFS con respecto al ejecutivo puede resultar menos evidente para algunos observadores si la implicación de la EFS sobrepasa las relaciones habituales entre un organismo auditor y una entidad auditada. 	<ul style="list-style-type: none"> • Permite llamar la atención de las entidades gubernamentales sobre los riesgos críticos desde una fase temprana, reforzando los sistemas y el cumplimiento en la respuesta a la pandemia.
<i>Entidad auditada</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Falta de colaboración para compartir la información necesaria y acceder a los lugares relevantes para la auditoría. • Objetividad de la EFS con respecto a la materia auditada. 	<ul style="list-style-type: none"> • Acceso a información fiable y a tiempo. • Cooperación significativa durante el proceso de auditoría. • Aplicación de las recomendaciones de las auditorías y de la normativa.
<i>Medios de comunicación</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Distorsión del propósito y la imagen de la EFS ante la opinión pública. 	<ul style="list-style-type: none"> • Mejora de la reputación y la credibilidad de la EFS gracias a una cobertura mediática positiva. • Divulgación de los hallazgos de las auditorías TAI a todas las partes interesadas. • Promoción del papel que desempeña la EFS para contribuir a la transparencia, la rendición de cuentas y la inclusión en el uso de los fondos de emergencia.
<i>Organizaciones de la sociedad civil</i>	<ul style="list-style-type: none"> • La fiabilidad y la honestidad de algunas organizaciones de la sociedad civil que la EFS no conoce bien. • La imparcialidad de la EFS puede ser cuestionada si se considera que apoya la agenda política específica de ciertas organizaciones de la sociedad civil. 	<ul style="list-style-type: none"> • Sugerencias de temas de auditoría sobre la COVID-19 basadas en las experiencias de los usuarios finales. • Posible participación de los usuarios de los servicios como fuente de evidencia de auditoría, sobre todo cuando las restricciones de la COVID-19 puedan impedir que la EFS se ponga en contacto con los usuarios finales directamente. • Mayor conocimiento público de los hallazgos de las auditorías de las EFS y de la importancia de su independencia.

Participación ágil de las partes interesadas en las auditorías TAI

Un elemento clave de una auditoría ágil es la mejora de la participación y la transparencia en relación con una amplia gama de partes interesadas. Se fomenta y se agradece una comunicación abierta, de modo que los problemas se identifiquen y se resuelvan antes de que se conviertan en obstáculos insuperables. Todas las partes interesadas participan en todo el proceso, por lo que nadie queda al margen.¹³ La participación ágil de las partes interesadas puede incrementar los riesgos mencionados más arriba. Si se admite este hecho, ¿cómo puede la EFS mantener la calidad de auditoría deseada y preservar su independencia, al mismo tiempo que aprovecha los beneficios que la participación de las partes interesadas, con sus diversas perspectivas, aporta a la crisis de la COVID-19? ¿Cómo puede la EFS mantener un compromiso ágil con las partes interesadas y en qué se diferencia del enfoque habitual de una auditoría? Los enfoques de las EFS para la participación ágil de las partes interesadas a lo largo de la auditoría TAI podrían incluir lo siguiente:

- Solicitar el apoyo temprano de las partes interesadas pertinentes desde la fase de planificación de la auditoría, de modo que se reduzcan los riesgos de resistencia y falta de colaboración desde el principio. Esto podría hacerse con el objetivo de crear alianzas sólidas para que la auditoría sea eficaz, sin perder de vista la importancia de preservar la independencia de la EFS.
- Comenzar la auditoría destacando la importancia de los controles preventivos e internos ante las diferentes autoridades para hacer frente al aumento de los riesgos y los cambios significativos en sus operaciones, ya que dichos controles son un elemento de disuasión contra los abusos en la gestión de los fondos de emergencia COVID-19.¹⁴
- Buscar maneras innovadoras de informar sobre los posibles resultados de las auditorías ágiles a las partes interesadas relevantes mediante productos de comunicación específicos.

«Colaboramos con un centro de coordinación de reciente creación que se ocupa de las investigaciones contra el fraude y la corrupción relacionadas con la COVID-19 y compartimos con él nuestros hallazgos y análisis de datos. El centro incluye a la Unidad Especial de Investigación, la Dirección de Investigación de Delitos Prioritarios (Hawks) y el Centro de Inteligencia Financiera. También hemos estado en contacto con la Comisión de Defensa de la Competencia y el Defensor del Pueblo, con los que hemos compartido información para su investigación posterior».

Auditor General de Sudáfrica, primer informe especial sobre la gestión financiera de las iniciativas sobre la COVID-19 del gobierno, resumen ejecutivo, septiembre de 2020.

Participación de las partes interesadas en las auditorías TAI

La crisis de la COVID-19 ha agudizado aún más las desigualdades y ha afectado de manera desproporcionada a los grupos vulnerables: los pobres, las mujeres, los ancianos, los migrantes, los pueblos indígenas y los discapacitados, las víctimas de discriminación racial, etc. En las auditorías TAI, las EFS pueden mostrar el carácter inclusivo de la participación de las partes interesadas identificando a las partes clave que representen a los sectores

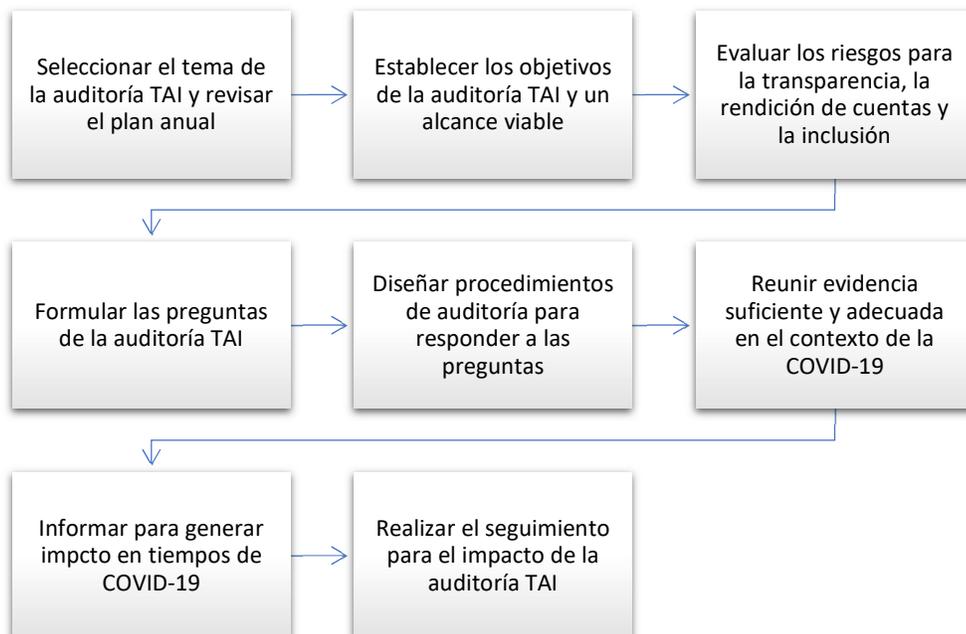
¹³ *Sprinting ahead with agile auditing*, Galvanize, 2020

¹⁴ Auditor General de Sudáfrica, primer informe especial sobre la gestión financiera de las iniciativas sobre la COVID-19 del gobierno, resumen ejecutivo, septiembre de 2020

vulnerables e incluyéndolas cuando la EFS impulse la participación de las partes interesadas para que se tenga en cuenta su voz y sus puntos de vista.

Sección II

Cómo llevar a cabo las auditorías TAI



Capítulo 6: ¿Cómo se planifica una auditoría TAI?

En este capítulo se explica el proceso de planificación de las auditorías TAI. La EFS debe seleccionar el tema de la auditoría TAI en el ámbito organizativo y, si es necesario, actualizar su plan de trabajo anual. Una vez que la EFS haya decidido los temas, el equipo de auditoría TAI planificará la auditoría individual a partir de las circunstancias de esta, la complejidad del objeto subyacente y los criterios aplicables. A continuación, se describe el proceso que se sigue para seleccionar los posibles temas de una auditoría TAI y para planificar luego una auditoría TAI individual.

Selección de los temas de una auditoría TAI

Selección de temas de auditoría según el riesgo

Se recomienda que las EFS revisen sus planes anuales de auditoría a la luz de la COVID-19. Los distintos ámbitos funcionales de la EFS deberían revisar estos planes de forma transversal para los diferentes tipos de trabajo de auditoría que la EFS deba realizar. La revisión partirá de un proceso de selección basado en el riesgo para determinar las auditorías COVID-19 que deben llevarse a cabo, teniendo en cuenta los recursos previstos de la EFS y sus tareas obligatorias.

Esta sección se centra, sobre todo, en esta revisión aplicada al conjunto de auditorías de cumplimiento de una EFS. La ISSAI 4000/64-70 exige a las EFS que seleccionen¹⁵ auditorías de cumplimiento en áreas que sean significativas para los usuarios previstos y establece directrices sobre cómo hacerlo. Entre los factores que se deben tener en cuenta en la selección, cabe destacar el interés público y legislativo, la relevancia de la financiación pública, el riesgo de incumplimiento y la adecuación del sistema de control interno.

En el capítulo 4 del manual de implementación de ISSAI de auditoría de cumplimiento de la IDI se ofrecen algunas directrices para determinar el plan de trabajo anual o plurianual de las EFS. En este apartado se tratan algunas consideraciones adicionales que son relevantes para adaptar el plan de trabajo anual o plurianual de la EFS en respuesta a la pandemia de la COVID-19.

¿Quién debe participar?

Los responsables de definir el plan original deben encargarse de seleccionar los temas de la auditoría TAI y de incluirlos en el plan de trabajo anual o plurianual de la EFS. Todos los que participen deben tener una visión general del conjunto de auditorías de la EFS, de su mandato y de sus posibles restricciones, y ser conscientes de las expectativas de las partes interesadas y del interés público. El plan revisado afectará a todos los miembros de la EFS, por lo que debe tener una legitimidad interna muy sólida. El plan también debe garantizar a las partes interesadas externas que la EFS responde adecuadamente a las expectativas de las partes interesadas y a los riesgos emergentes relacionados con la pandemia. En consecuencia, la alta dirección de todas las unidades afectadas deberá estar al frente de la adaptación del plan de la EFS. También requerirá el apoyo y la aprobación del titular de la EFS.

¹⁵ En los casos en que la EFS pueda decidir sobre la selección.

La participación del titular de la EFS también puede ser crucial cuando la EFS se enfrente a restricciones o desafíos en relación con su mandato de realizar ciertos tipos de trabajos de auditoría o de fiscalizar algún fondo en concreto.

Una vez que se haya adaptado el plan anual o plurianual de la EFS, la planificación basada en el riesgo, en el ámbito de los compromisos de auditoría, puede delegarse en el personal responsable de dichas auditorías.

Cómo identificar, evaluar y clasificar los posibles temas de auditoría

Para reaccionar a tiempo a la pandemia de COVID-19, las EFS deben ser ágiles. Se recomienda que la EFS identifique primero los temas y luego modifique el plan de trabajo anual existente.

El primer paso comienza identificando las áreas o temas de auditoría que pueden abordarse a través del plan de trabajo anual de la EFS. El equipo de la EFS puede tener en cuenta los siguientes seis aspectos críticos de este proceso.

Paquetes de emergencia de la COVID-19

En primer lugar, el equipo debe asegurarse de entender exactamente qué nuevos fondos nacionales e internacionales se han movilizado para atender la situación provocada por la COVID-19 y todas las condiciones y obligaciones relacionadas con ellos. Asimismo, debe analizarse cómo se han incorporado estas nuevas partidas a los presupuestos del Estado —y si se han incorporado—, cómo se han asignado a fondos extrapresupuestarios y cómo se han redistribuido las partidas presupuestarias previas. Por último,

deben registrarse las nuevas iniciativas de actuación que se han emprendido, debe documentarse su importancia en términos financieros y analizarse el riesgo que comportan.

Motivaciones de las partes interesadas. Los enfoques para identificar e involucrar a las partes interesadas, incluidos los riesgos y beneficios, se han tratado en el capítulo 4. Es fundamental comprender las motivaciones de las principales partes interesadas para identificar las auditorías nuevas que podrían ser necesarias. También es esencial que se perciba que la EFS realiza el esfuerzo de dirigirse directamente a las partes interesadas en lugar de intentar deducir sus intereses a partir de otras fuentes. Para no perder agilidad, la EFS puede aprovechar mecanismos existentes que permitan que las partes interesadas sugieran



Control ISSAI

- ✓ ¿Se identificó al usuario o usuarios previstos y a la parte responsable y se consideró la implicación de sus funciones para llevar a cabo la auditoría y comunicarla en consecuencia?
- ✓ Cuando la EFS pueda definir el ámbito de las auditorías de cumplimiento, ¿el equipo definió la materia que se va a medir o evaluar según los criterios?

temas de auditoría. Se recomienda que la EFS consulte a las partes interesadas; entre ellas, al poder legislativo, al poder judicial, a los principales ministros del gobierno y a los socios financieros internacionales. Puede hacerlo a través de una encuesta, de talleres en línea dirigidos o por medio de conversaciones individuales. Además, la EFS puede crear, si le parece pertinente, un foro abierto puntual, que ofrezca a los ciudadanos, las organizaciones de la sociedad civil y los medios de comunicación una oportunidad para manifestar sus intereses y preocupaciones. Esto también puede resultar útil para identificar futuros socios que ayuden a realizar las auditorías seleccionadas.

Durante las consultas, la EFS debe gestionar las expectativas de las partes interesadas y mantener su reputación de independencia e imparcialidad, manifestando de forma inequívoca que la decisión final sobre los temas de auditoría le corresponde a la EFS. Al tiempo que se trata de comprender las preocupaciones y motivaciones de las distintas partes interesadas mediante su aportación al proceso de auditoría, deben equilibrarse los intereses de dichas partes, evaluar la materialidad y el riesgo, y seleccionar las auditorías que hagan el uso más eficaz de los recursos de la EFS, que son limitados.

Mandato de la EFS. Las restricciones de los mandatos pueden limitar la naturaleza de la auditoría que se va a realizar, los asuntos que esta trata y el momento de realizar el trabajo de auditoría o de informar sobre él. El equipo debe conocer a fondo el mandato de la EFS y su flexibilidad. Muchas EFS tienen mandatos amplios que permiten auditar todos los fondos públicos y actos administrativos, lo que les permite realizar auditorías financieras, de resultados y de cumplimiento. No obstante, también hay EFS que se deben a su mandato: deben realizar las auditorías establecidas en la legislación, en la forma y el tiempo prescritos, y carecen de competencias para actuar de otro modo. Otras EFS tienen mandatos flexibles en teoría, pero están obligadas a realizar auditorías según las indicaciones del Parlamento o del Jefe de Estado.

La EFS también debe prestar atención a las partidas asignadas a fondos extrapresupuestarios y saber si tiene el mandato y el acceso a los registros necesarios para auditarlos de forma directa. En caso contrario, debe plantearse si puede auditarlos desde la perspectiva del uso de los fondos públicos por parte de la entidad que los proporciona (un enfoque de «seguir el dinero»).

La EFS debe identificar cualquier limitación del mandato que afecte a la naturaleza, el objeto o el momento en relación con posibles auditorías nuevas o supuestos en los que prevea que la entidad auditada pueda impugnar la competencia de la EFS.

En estos casos, es posible que se requiera clarificar el mandato de la EFS y tal vez deba ampliarse para que la EFS cumpla con su función de garantizar la rendición de cuentas del uso efectivo de los fondos públicos. Como es difícil que se modifique la legislación a corto plazo, un enfoque más ágil puede consistir en llegar a acuerdos temporales, con carácter excepcional, para una auditoría específica. En función del contexto del país, podrá alcanzarse un acuerdo con los ministros del gobierno relevantes o con el Jefe de Estado, con miembros clave del ejecutivo o con alguna comisión del poder legislativo, como la comisión de cuentas públicas.

En algunos países, los socios de desarrollo y las instituciones financieras internacionales pueden ser un buen apoyo para obtener el mandato necesario. Por ejemplo, la necesidad de

este mandato podría estar vinculada a los compromisos de auditoría asumidos en las cartas de intención que suscriba el país al obtener los fondos de emergencia del FMI.

Posible repercusión. En cada auditoría nueva que se plantee realizar, la EFS debe tener en cuenta su posible repercusión para toda la sociedad y lo trascendente que puede ser su impacto. En concreto, si se realiza a tiempo, ¿podría la auditoría mejorar desde ese momento la forma en que se llevan a cabo las iniciativas relacionadas con la COVID-19 o podría suponer una mejora a más largo plazo de la respuesta pública a las emergencias? La EFS también deberá considerar la probabilidad de que las recomendaciones de auditoría se implementen en función de la preocupación que muestren las partes interesadas por el tema de la auditoría.

Normas de gasto de emergencia. La EFS debe conocer la normativa en materia de gastos de emergencia aplicada o aprobada durante la pandemia. Esto supone conocer las unidades y los gastos a los que se aplican, su periodo de vigencia, su transparencia y las normas de comunicación. Es necesario prestar la debida atención a comprender las normas de gasto y los mecanismos de rendición de cuentas que se deben aplicar a los fondos asignados y gastados a través de fondos extrapresupuestarios. A partir de lo anterior y del conocimiento de los auditores sobre las entidades auditadas correspondientes, la EFS puede evaluar el riesgo de control general en relación con cada posible nueva auditoría.

Capacidad de fiscalización. La EFS debe tener en cuenta ciertos factores que influyen en la viabilidad de cada nueva auditoría. Entre las consideraciones especiales que se deben tener en cuenta respecto a la COVID-19 figuran las siguientes:

- la necesidad y la viabilidad de desplazamientos, entrevistas presenciales (en contraposición a las entrevistas a distancia) y la inspección de registros con documentos físicos;
- la existencia de registros digitales y el acceso de los auditores a estos;
- la viabilidad de obtener evidencia de auditoría (directa o indirectamente) de los usuarios de los servicios.

Posibles temas de auditoría nuevos. Con toda la información anterior, la EFS puede identificar una larga lista inicial de posibles auditorías nuevas en respuesta a la COVID-19. Se podría utilizar un cuadro de calificación sencillo para clasificar la importancia de cada tema de auditoría nuevo en función de criterios clave, como la relevancia presupuestaria, la motivación de las partes interesadas, el riesgo inherente y de control (de incumplimiento), la posible repercusión y la capacidad de fiscalización, y establecer una puntuación total. Es probable que la primera lista obtenida supere los recursos que la EFS tiene a su disposición para realizar auditorías. El proceso puede repetirse, lo que permitirá obtener una selección más reducida de posibles auditorías nuevas, clasificadas por orden de prioridad. La clasificación final de las auditorías debe basarse en el juicio profesional del equipo (incluyendo al titular de la EFS, si es posible), a partir de los datos del proceso de evaluación.

Modificación del plan de trabajo anual o plurianual de la EFS

Prioridades y recursos: Cuando la EFS haya seleccionado y clasificado las posibles auditorías nuevas, evaluará cuáles pueden incorporarse en la adaptación del plan de trabajo anual o plurianual de la EFS. Este proceso también deberá tener en cuenta los cambios que conlleve en cuanto al uso de recursos por parte de la EFS. Las nuevas auditorías se pueden integrar de tres maneras: por ajuste, por ampliación y por sustitución.

Ajuste: la solución más sencilla es incorporar algunas auditorías nuevas adaptando el alcance de las auditorías del plan original.

Ampliación: La EFS podría recabar recursos adicionales que compensaran la necesidad de realizar más auditorías de interés nacional. También podría solicitarse al personal que haga horas extraordinarias o admitir retrasos a corto plazo, o bien se puede recurrir a EFS homólogas, empresas externas y particulares para que ayuden con el trabajo de auditoría adicional, si se pueden movilizar los recursos necesarios para financiar todo ello.

Sustitución: Es inevitable que tener que realizar nuevos trabajos de auditoría comporte renunciaciones. Como consecuencia, tal vez se deba aplazar, reducir o cancelar algunas auditorías incluidas en el plan original. La EFS puede establecer qué auditorías del plan original tienen una prioridad menor dados los cambios en las expectativas de las partes interesadas y los riesgos emergentes. Las auditorías nuevas sustituirían, en ese caso, a las previstas anteriormente.

A la hora de adaptar el plan de trabajo anual o plurianual, la EFS debe informar con transparencia sobre las renunciaciones y su motivo. El plan puede indicar las auditorías que la EFS llevará a cabo, así como el calendario y el orden de estas, sin perder de vista el momento de la presentación o publicación del informe que se considere más adecuado para obtener repercusión.

Comunicación del plan anual de auditoría revisado: Cuando se apruebe la adaptación del plan, debe comunicarse a los principales interesados y hay que publicarlo. Al comunicar el plan, la EFS debe explicar con claridad cómo ha respondido a la pandemia el plan de emergencia del gobierno y los fondos, qué riesgos clave relacionados con ello ha detectado la EFS, las auditorías que tiene previsto realizar en consecuencia, y cualquier renuncia que se haya visto obligada a aceptar para poder iniciar estas nuevas auditorías.

Por último, para mantener un funcionamiento ágil, la EFS debe incorporar un proceso de revisión continua al plan revisado. Además, deberá indicar que se mantendrá atenta a las expectativas y riesgos emergentes que puedan requerir un nuevo ajuste del plan en el futuro.

Siguiente paso: inicio de las auditorías individuales

Tras adaptar el plan de trabajo anual de la EFS para integrar los nuevos temas y asignar los recursos necesarios para realizar las auditorías, el siguiente paso es iniciar las auditorías en el ámbito del compromiso. El primer paso en la auditoría en el ámbito del compromiso es la planificación de la auditoría. En los apartados siguientes se incluyen indicaciones detalladas sobre cómo realizar una auditoría TAI como compromiso de auditoría de cumplimiento de información directa.

Planificación de un compromiso de auditoría TAI individual

Para planificar una auditoría TAI es necesario, primero, formular una *estrategia de auditoría* y luego utilizar la estrategia para elaborar un *plan de auditoría*. La estrategia de auditoría establece las características que tendrá la auditoría TAI. Determina el objetivo de la auditoría en función de la materia (o el tema de auditoría), el alcance y los criterios. La estrategia también identifica el tipo de compromiso de auditoría de cumplimiento y el nivel de aseguramiento que proporcionará el auditor. Por último, establece la composición del

equipo de auditoría, los mecanismos de control de calidad y la comunicación durante la auditoría.

Determinación del objetivo de la auditoría y establecimiento de un alcance viable

La **estrategia de auditoría** TAI proporciona información esencial para el plan de auditoría, ya que define los objetivos de la auditoría y el alcance y los criterios del tema.

Los **objetivos de auditoría** son las preguntas que el auditor de la EFS pretende responder en la auditoría. Es importante acertar con el planteamiento de estas preguntas, ya que determinan la dirección de la auditoría. En el caso de las auditorías TAI, estas preguntas se centrarán en la transparencia, la rendición de cuentas y la inclusión en el uso de los fondos de emergencia para la COVID-19. Por ejemplo:

- ¿El marco de contrataciones públicas de emergencia garantiza la transparencia, la rendición de cuentas y la inclusión?
- ¿Las normas que regulan los paquetes socioeconómicos contienen requisitos adecuados de transparencia, rendición de cuentas e inclusión?
- ¿Ha celebrado el gobierno la contratación pública de emergencia de acuerdo con las normas y regulaciones aplicables?
- ¿Implementó el gobierno los planes socioeconómicos según las normas y regulaciones aplicables?

Control ISSAI

- ✓ ¿Se puede responder al objetivo de la auditoría?
- ✓ ¿Está alineado con el tema de la auditoría?

El **alcance de la auditoría** hace referencia al ámbito, la extensión y el período que cubre la auditoría TAI. El alcance implica limitar el tema de la auditoría a cuestiones relativamente significativas relacionadas con el objetivo de la auditoría que puedan ser auditadas con los recursos del equipo de auditoría. En una auditoría de cumplimiento con varias entidades o temáticas (por ejemplo, la contratación pública en la auditoría TAI), el alcance abarca la identificación de las entidades incluidas en la auditoría. Además de mantener un alcance viable, el auditor TAI debe asegurarse de que el tema de la auditoría se cubre con una exhaustividad suficiente, de modo que se pueda llevar a cabo una auditoría significativa que aporte valor a los usuarios previstos.

Control ISSAI

- ✓ ¿El ámbito de aplicación define la materia y el objeto de la auditoría?
- ✓ ¿El ámbito de aplicación responde a las necesidades de los usuarios previstos?
- ✓ ¿El equipo identificó los criterios de auditoría que son relevantes para fundamentar una conclusión o una opinión sobre el tema?

En una auditoría TAI, el auditor puede mantener un alcance viable limitando el número de entidades, el tipo de transacciones o el período cubierto. Por ejemplo, al auditar la adquisición urgente de vacunas contra la COVID-19, el auditor TAI puede optar por auditar el marco de cumplimiento establecido por el ministerio de sanidad para la contratación pública de las vacunas. La auditoría también puede examinar en qué medida la distribución de las vacunas contra la COVID-19 entre enero y abril de 2021 cumplió los requisitos de transparencia, rendición e inclusión establecidos por las leyes.

Los **criterios de auditoría** son los puntos de referencia, basados en las autoridades, que se utilizan para evaluar la materia o el tema de la auditoría. En la auditoría TAI, los criterios pueden ser específicos o más generales y pueden extraerse de diversas fuentes, como leyes,

reglamentos, normas, principios de buena gestión y buenas prácticas. La parte responsable (esto es, la entidad) debería explicar los criterios de la auditoría antes de empezar, para asegurarse de que la fiscalización logrará el efecto deseado.

Los criterios de auditoría tratan sobre los aspectos de regularidad (cumplimiento de los criterios formales, como leyes, regulaciones y convenios aplicables) o de decencia (observancia de los principios generales que rigen una buena gestión financiera y el comportamiento de los funcionarios públicos) del tema de la auditoría. En la auditoría TAI, los criterios pueden derivarse de las normas y regulaciones que rigen las contrataciones públicas de emergencia o los paquetes socioeconómicos. Los marcos de contratación pública de emergencia y los de los paquetes socioeconómicos también pueden examinarse a partir de criterios de decencia como los principios de transparencia, rendición de cuentas e inclusión.

Existen diversas fuentes de criterios de auditoría. El auditor TAI puede consultar la lista de autoridades que figura a continuación para conocer las fuentes de los criterios de regularidad.¹⁶ El auditor tendrá que consultar estas autoridades, según corresponda, para identificar los criterios del tema de auditoría TAI en cuestión.

- resoluciones del Pleno del Parlamento, incluidas las políticas;
- el derecho internacional al que el país se haya adherido o que haya incorporado, como el derecho que afecte a las organizaciones nacionales (por ejemplo, al sector sanitario);
- tratados internacionales y supranacionales;
- leyes y regulaciones, normas, otros actos legislativos;
- leyes y resoluciones presupuestarias constitucionales, leyes presupuestarias anuales;
- regulaciones con incidencia financiera en la gestión pública;
- regulaciones que rigen los sistemas administrativos y funcionales de un Estado o de un país;
- jurisprudencia elaborada por las jurisdicciones;
- contratos/convenios (por ejemplo, con proveedores), y
- normas, procedimientos y procesos internos emitidos por la entidad auditada (aplicables en función de si forman parte de las normas formales de la jurisdicción).

Además, según cuál sea el contexto nacional, el auditor TAI puede obtener las autoridades (fuentes) para los criterios de decencia de¹⁷:

- principios generales para los funcionarios públicos que realizan gastos en bienes y servicios públicos;
- principios y prácticas de protección de los fondos públicos frente a pérdidas o despilfarros;
- códigos de conducta/gobernanza que establezcan principios generales para orientar la conducta de los funcionarios públicos;
- principios éticos (incluida la divulgación de los requisitos en materia de conflictos de intereses), y
- buenas prácticas nacionales o internacionales.

¹⁶ [GUID-4900-Orientaciones-sobre-las-autoridades.pdf \(issai.org\)](#)

¹⁷ [GUID-4900-Orientaciones-sobre-las-autoridades.pdf \(issai.org\)](#)

Cuando no se hubieran previsto procedimientos sobre el gasto público ante circunstancias especiales —por ejemplo, ante una emergencia como la de la COVID-19—, deberá comprobarse, como criterio de decencia, si el funcionario público actuó con la prudencia exigible a una persona de prudencia ordinaria ante dicho gasto. Es probable que una persona de prudencia ordinaria se desvíe de los procedimientos establecidos —como la convocatoria de licitaciones para una contratación pública—, con el fin de salvar vidas ante una situación de emergencia. Por lo tanto, el auditor TAI debe aplicar su juicio profesional, basado en el comportamiento esperado de una persona de prudencia ordinaria, para llegar a una conclusión de auditoría sobre si las desviaciones de los procedimientos que debían seguirse para adquirir material sanitario o vacunas estaban justificadas en las circunstancias de emergencia.

Teniendo en cuenta la materia, en un encargo de auditoría TAI, el auditor decidirá el tema y llegará a conclusiones sobre este. Como tal, la auditoría TAI es un compromiso de auditoría de cumplimiento de **información directa**. Al determinar el alcance y la materia de la auditoría, el auditor TAI también debe valorar el **nivel de aseguramiento** que se proporcionará a los usuarios con la auditoría.

En las auditorías de cumplimiento existen dos niveles de aseguramiento que transmiten el mensaje de forma diferente a los usuarios. En un encargo de *seguridad razonable*, la auditoría expresa que, en opinión del auditor, la materia en cuestión cumple o no cumple, en todos los aspectos sustanciales, con los criterios establecidos. En un encargo de *seguridad limitada* se indica que nada ha llamado la atención del auditor hasta el punto de considerar que no se cumplen los criterios en relación con la materia.

El auditor utilizará los términos *razonable* o *limitado*. Aunque los auditores sean rigurosos en su trabajo, siempre existe la posibilidad de que no identifiquen todos los casos de incumplimiento en una auditoría TAI; por lo tanto, pueden llegar a una conclusión errónea. Es imposible ofrecer una garantía absoluta (del cien por ciento) en una auditoría.

El auditor TAI tendrá que decidir si realiza una auditoría de seguridad limitada o razonable teniendo en cuenta las necesidades del usuario previsto, la disponibilidad de la información y el acceso a esta durante la pandemia, y el alcance de los procedimientos de auditoría que deben realizarse.

Necesidades del usuario previsto: El auditor TAI tiene que evaluar las necesidades de los usuarios previstos de la auditoría para determinar qué tipo de seguridad es el más adecuado durante la pandemia. En general, el proceso de evaluación requiere comprender las decisiones de los usuarios y el tipo de información que utilizan para la toma de decisiones. Durante la COVID-19, las necesidades de los usuarios serán urgentes y evolucionarán en entornos cambiantes. El mandato de algunas EFS establecerá el nivel de aseguramiento que deben proporcionar en la auditoría. Otras, en cambio, podrán tener en cuenta estas necesidades para determinar qué nivel de aseguramiento proporcionan.

Control ISSAI

- ✓ ¿El equipo determinó si la auditoría debía proporcionar una seguridad razonable o limitada, en función del mandato de la EFS, las características de la materia y las necesidades de los usuarios previstos?

Disponibilidad de la información y acceso a ella: El auditor TAI debe tener en cuenta que proporcionar una seguridad razonable exige un trabajo de auditoría más exhaustivo. Un compromiso de seguridad razonable requiere que el auditor pueda acceder a los sistemas y procesos utilizados en la entidad que se fiscaliza (por ejemplo, a los controles internos de una entidad). Por lo tanto, se necesita más información que en una auditoría de seguridad

limitada, que se centra en un área más reducida. De este modo, las restricciones de acceso a los datos de la entidad, sobre todo durante la pandemia, pueden provocar que se opte por realizar auditorías de seguridad limitada.

La extensión de los procedimientos de auditoría: En un compromiso de seguridad razonable, el auditor TAI tendrá que realizar la prueba de controles y pruebas de detalle para llegar a una conclusión general sobre el tema. El auditor podría identificar una muestra de transacciones que represente a la población total y extrapolar los resultados del muestreo al conjunto. En un compromiso de seguridad razonable, el auditor debe evaluar los sistemas y procesos de la entidad para llegar a una conclusión global.

Debido a la urgencia de la situación durante la pandemia, es posible que el auditor TAI no realice todos estos pasos. Cuando esto suceda, el auditor tal vez deba optar por una seguridad limitada. En un compromiso de seguridad limitada, el objetivo es obtener un nivel de aseguramiento significativo para los usuarios previstos. El auditor reúne evidencia suficiente y adecuada para abordar el objetivo del compromiso; sin embargo, existen menos procedimientos en comparación con los que exige un compromiso de seguridad razonable.

Es posible que el auditor TAI tenga que modificar los objetivos, el alcance, la metodología y el calendario a medida que avanza el trabajo de auditoría.

Tras finalizar y documentar la estrategia de auditoría, el equipo preparará el plan de auditoría. El **plan de auditoría** incluye los pasos siguientes:

- una evaluación de los riesgos y de la materialidad, una evaluación de los controles internos;
- los procedimientos de auditoría diseñados como respuesta a los riesgos identificados;
- la naturaleza, el calendario y el alcance de los procedimientos de auditoría previstos y cuándo los realizará el auditor;
- la posible evidencia de auditoría que se recogerá durante la fiscalización.

Estos pasos se explican a continuación.

Evaluación de los riesgos y de la materialidad

Tras determinar los objetivos y el alcance de la auditoría TAI y acordar los criterios, el auditor evaluará los riesgos potenciales (de incumplimientos relacionados con el tema) y la materialidad. El auditor se basará en la comprensión del tema, del entorno de este y de los sistemas de control interno de la entidad. En este proceso, el auditor TAI podría recabar información nueva, que podría afectar al alcance de la auditoría. El alcance puede modificarse durante la realización de la auditoría si los auditores identifican información sustancial que requiere reconsiderar el alcance. En una auditoría TAI, el auditor deberá determinar los riesgos para la transparencia, la

Control ISSAI

- ✓ ¿El equipo identificó los criterios de auditoría relevantes antes de la auditoría para disponer de una base para llegar a una conclusión u opinión sobre la materia?

Control ISSAI

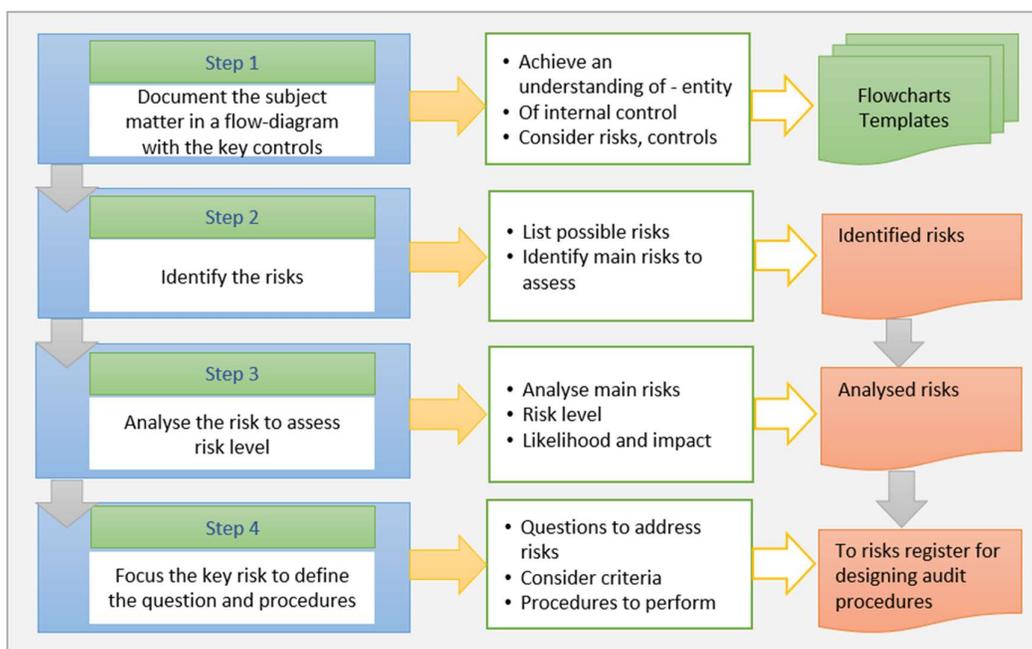
- ✓ ¿El auditor aplicó algún procedimiento para reducir el riesgo de llegar a conclusiones erróneas?
- ✓ ¿El auditor ha tenido en cuenta el riesgo de fraude a lo largo del proceso de auditoría?

rendición de cuentas y el carácter inclusivo del gasto de los fondos de emergencia para la COVID-19.

Para evaluar los riesgos debe comprenderse bien cómo funciona la entidad, sus sistemas de control internos, el tema de la auditoría y deben identificarse los riesgos inherentes, los riesgos de control y los riesgos relacionados con el fraude. A continuación, el auditor debe aplicar el criterio de materialidad a los riesgos identificados —es decir, establecer su importancia relativa— y diseñar los procedimientos de auditoría para dichos riesgos.

En el caso de la auditoría TAI, teniendo en cuenta los efectos de la COVID-19 y el sufrimiento humano que está causando en todas partes, el auditor podría definir como áreas de interés potencial el gasto en adquisiciones de emergencia y el suministro de paquetes socioeconómicos a los ciudadanos. La evaluación de los riesgos en estos ámbitos (como tema de la auditoría) requeriría que se identificaran los riesgos de cumplimiento del proceso de contratación o la distribución de los paquetes socioeconómicos. En la auditoría TAI, el auditor también determinará los riesgos para la transparencia, la rendición de cuentas y la inclusión en la contratación pública o en los paquetes socioeconómicos.

Por ejemplo, en la distribución de paquetes socioeconómicos, algunos estudios¹⁸ muestran que los grupos marginados tienen más probabilidades de verse afectados por la COVID-19. Además, el acceso de las mujeres a los servicios de asistencia sanitaria en materia de procreación se ve limitado durante este periodo. En general, las mujeres situadas en la primera línea se ven más afectadas por la COVID-19. Respecto a la concesión de los paquetes socioeconómicos, el auditor TAI podría considerar el riesgo de no ser inclusivo al determinar quiénes son los beneficiarios; es decir, si se excluye a las mujeres o a los grupos marginados.



Evaluación de riesgos en el compromiso de auditoría TAI

El auditor TAI puede aplicar el siguiente proceso paso a paso¹⁹ para evaluar los riesgos y definir las preguntas de auditoría a fin de abordar los riesgos identificados.

¹⁸ *From insight to action: Gender equality in the wake of COVID-19*, publicación de ONU Mujeres

¹⁹ https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/GUIDELINE_RISK_102013/GUIDELINE_RISK_102013_EN.pdf

Comprensión de la entidad y de su entorno

El proceso permite al auditor comenzar con los conocimientos adquiridos sobre el tema, recopilar la información pertinente sobre este en el periodo de la COVID-19 y centrarse en los riesgos críticos que determinarán las preguntas de auditoría correspondientes. El auditor puede aplicar a las auditorías TAI sobre contratación pública o paquetes socioeconómicos el proceso de identificación de riesgos inherentes y de control del paso 1 mediante la comprensión de la entidad y el

control interno. El auditor tendrá que analizar las entidades o departamentos relevantes que participen en la contratación pública (por ejemplo, el departamento de sanidad en el caso de las adquisiciones de productos médicos) o que distribuyan los paquetes socioeconómicos (por ejemplo, el ministerio de asuntos sociales, el ministerio de economía, las autoridades gubernamentales locales, etc.). La clave será centrar la auditoría en las áreas con más riesgo para los objetivos de auditoría establecidos.

Control ISSAI

- ✓ ¿El equipo conoce la entidad auditada y su entorno, incluido el control interno de la entidad, para poder planificar y llevar a cabo la auditoría de manera eficaz?

Comprensión de los controles internos durante el periodo de la COVID-19

El auditor TAI debe evaluar los controles internos en el área elegida para la auditoría TAI, como la contratación pública o los paquetes socioeconómicos, teniendo en cuenta las condiciones de emergencia en las que operan las entidades. Es probable que el sistema de control interno ordinario entre en conflicto con la necesidad de rapidez, lo que podría dar lugar a un mayor incumplimiento de los criterios. Los auditores TAI deben tener en cuenta que los mecanismos de control ordinarios, como las aprobaciones, las autorizaciones, las verificaciones, las revisiones y la división de funciones, pueden verse comprometidos en beneficio de la premura.

Para obtener una impresión general sobre los controles, si las condiciones lo permiten durante la COVID-19, el auditor TAI puede realizar una prueba de recorrido rápida de las áreas seleccionadas para verificar si los controles existen y si funcionan eficazmente en las entidades correspondientes, respecto a los temas de contratación pública o los paquetes socioeconómicos. Cuando las circunstancias no permitan al auditor realizar esta evaluación, tendrá que basarse en una evaluación anterior de la entidad realizada por otros equipos de auditoría o bien en la información del auditor interno, si lo hubiera.

Determinación de los riesgos

Además de la probabilidad de encontrarse, por la situación de emergencia, con controles ineficaces o inexistentes, es previsible que el riesgo inherente sea mayor de lo habitual.

Por ejemplo, en el caso de la adquisición de artículos sanitarios, esto puede deberse a la compra de equipos especializados (ventiladores, equipos de protección personal, vacunas, servicios médicos y otros servicios de emergencia). En los paquetes socioeconómicos para particulares y empresas, habrá riesgo en las elevadas transferencias de efectivo que se realizarán durante la emergencia y también en las operaciones llevadas a cabo en lugares remotos del país.

Control ISSAI

- ✓ ¿El plan de auditoría incluyó una evaluación del riesgo y de los controles internos relevantes para la auditoría?

En estas circunstancias, el auditor TAI deberá centrarse en cuestiones de transparencia, rendición de cuentas e inclusión. Cuando comprenda la entidad, los criterios aplicables y las operaciones, el auditor deberá prestar atención a los riesgos relacionados con estos tres aspectos en el ámbito del marco y de las transacciones y deberá actuar con escepticismo y aplicar su juicio profesional para determinar los riesgos. Además, puede que el auditor TAI desee celebrar una lluvia de ideas con los profesionales relevantes de la entidad para identificar los posibles riesgos inherentes al tema de la auditoría, así como con las partes interesadas que conozcan bien el área del tema de la auditoría o el ámbito de la evaluación de riesgos en general.

El auditor TAI también debe determinar los posibles riesgos de fraude y corrupción que pueden surgir en relación con los gastos de emergencia en que se incurrirá para hacer frente a la COVID-19.

El riesgo de fraude y de errores puede haber aumentado significativamente debido a la respuesta del gobierno a la pandemia de la COVID-19. Esto se debe a que el gobierno:

- gastará más en partidas que son propensas al fraude y a los errores, como el otorgamiento de paquetes socioeconómicos, el apoyo al empresariado en su conjunto y a las empresas individuales;
- deberá dar prioridad a la rapidez a la hora de atender la emergencia;
- habrá tenido que introducir nuevas cadenas de suministro en poco tiempo para adquirir bienes y servicios de emergencia;
- habrá flexibilizado o modificado los controles habituales para permitir el trabajo a distancia y el acceso remoto a los servicios por parte de los ciudadanos.

Por ejemplo, al auditar las adquisiciones del departamento de sanidad, el auditor TAI puede encontrar un alto riesgo de fraude en la adquisición de equipos de protección personal. También en el gasto de los fondos aprobados para responder a la emergencia de la COVID-19; por ejemplo, en la adquisición de equipos médicos, vacunas y otros servicios sanitarios.

Ejemplo de evaluación de riesgos en la auditoría TAI de paquetes socioeconómicos

Un paquete socioeconómico puede definirse como el conjunto de medidas que las autoridades gubernamentales aprueban para aliviar la carga y el dolor causados por una catástrofe o por situaciones como la pandemia de COVID-19. Los paquetes socioeconómicos de la COVID-19 incluyen lo siguiente:

- incentivos a las personas y los hogares, como transferencias directas de efectivo, ayuda alimentaria, aplazamiento del pago de impuestos, ayuda para pagar las facturas de los servicios públicos y
- ayudas como el aplazamiento de los impuestos para las empresas o aportaciones financieras para evitar despidos.

En la auditoría TAI, el auditor deberá evaluar los riesgos relacionados con la transparencia, la rendición de cuentas y la inclusión en el otorgamiento de paquetes socioeconómicos. El auditor TAI identificará las entidades relevantes, los programas iniciados por el gobierno y evaluará los mecanismos y procesos de distribución de los paquetes. El auditor también evaluará los controles del proceso y determinará las áreas de riesgo en las que se centrará la auditoría. El equipo de auditoría TAI también podría centrarse en los pagos a empresas de determinados sectores o regiones, en las transferencias de efectivo a particulares y en las zonas más remotas. El auditor comprobará las normas y regulaciones relacionadas con el desembolso de los paquetes socioeconómicos e identificará los ámbitos críticos.

Entre los riesgos relacionados con el suministro de paquetes socioeconómicos figuran los siguientes:

- la urgencia de la prestación, el volumen de las transacciones, la necesidad de limitar las comprobaciones previas;
- una planificación y supervisión inadecuadas puede aumentar de forma considerable la posibilidad de error y fraude;
- los riesgos relacionados con las transferencias de efectivo, que implican la concesión directa de efectivo a los individuos y los hogares;
- personas que no cumplen los requisitos podrían obtener dinero en efectivo, también podría haber malversación de fondos por parte de los funcionarios;
- algunas personas podrían recibir más dinero del que les corresponde, determinados cargos públicos podrían hacer un mal uso del programa de ayudas para obtener influencia política;
- aunque los métodos de pago electrónico (como las transferencias bancarias y el pago a través de teléfonos móviles) pueden reducir algunos de estos riesgos, pueden surgir otros relacionados con los controles informáticos.

Ejemplo de evaluación de riesgos en la auditoría TAI para contrataciones públicas de emergencia

El fraude y la corrupción son, por lo general, los principales puntos de interés en las contrataciones públicas relacionadas con la COVID-19. Sobre todo, en el caso de la adquisición y el despliegue de las vacunas contra la COVID-19, el auditor TAI debe comprobar la transparencia, la rendición de cuentas y el carácter inclusivo de los contratos públicos como parte de las respuestas de los gobiernos contra la pandemia.

La guía de la INTOSAI sobre las auditorías de la contratación pública (GUID 5280, borrador de exposición) presenta algunos factores clave de los riesgos asociados a la contratación pública:

- el gran volumen de los importantes fondos públicos asignados;
- la variedad de productos que son objeto de contratación pública, muchos de los cuales se adquieren en masa, como las vacunas, o los equipos de protección personal;
- la compleja especificación de las propiedades técnicas y de las características cualitativas de los diversos productos adquiridos, lo que dificulta evaluar y justificar su contratación pública;
- la complejidad de los sistemas, las reglas, los reglamentos, las normas, los requisitos y los mecanismos de gestión del proceso de contratación pública;
- la complejidad del diseño de los sistemas de control;
- el posible conflicto de intereses de las partes;
- condiciones previas de conductas indebidas, abusos, fraude y corrupción.

Dado que los países se están preparando para vacunar a toda la población, la administración de las vacunas contra la COVID-19 presenta varias dificultades²⁰ relacionadas con la magnitud de la tarea, con la rapidez con que debe realizarse y con determinadas especificidades existentes en la mayoría de los países. Los auditores TAI tendrán que evaluar

²⁰ <https://www.bancomundial.org/es/topic/health/publication/assessing-country-readiness-for-covid19-vaccines-first-insights-from-the-assessment-rollout>

los riesgos en la adquisición, asignación y distribución de vacunas, así como el grado de preparación de sus respectivos países. El auditor puede tener en cuenta lo siguiente:

- cómo se está preparando el país para esta empresa ingente de vacunación de la población;
- cómo son los mecanismos existentes en el país para otros programas de vacunas;
- que, al determinar el grado de preparación del país para suministrar las vacunas de la COVID-19, el hecho de que existan sistemas de inmunización infantil que funcionen bien podría no ser un factor de predicción importante para el despliegue de la vacuna contra la COVID-19;
- si el país se centra en reforzar aspectos esenciales de la cadena de suministro de vacunas;
- si el país podría aprovechar la oportunidad que ofrece el despliegue de las vacunas contra la COVID-19 para identificar problemas, reforzar los sistemas sanitarios y encontrar soluciones duraderas para otros retos similares en el futuro;
- si faltan datos centralizados sobre la información de inmunización y vacunas. Las campañas de vacunación contra la COVID-19 son una excelente oportunidad para que los países digitalicen los sistemas de datos empleados para el seguimiento de las vacunas y la supervisión de las vacunaciones.

Gavi, la alianza para las vacunas (www.gavi.org), ha desarrollado una matriz de riesgo y control para la COVID-19 pensada para países con rentas reducidas. La matriz de riesgo se basa en el manual de despliegue y logística de vacunas de la Organización Mundial de la Salud (febrero de 2021).²¹

Consideración de la materialidad en la planificación de la auditoría TAI

La evaluación de la materialidad —esto es, de la importancia relativa— en la fase de planificación ayuda al auditor a identificar las cuestiones de auditoría que son importantes para el usuario o los usuarios previstos, a evaluar los riesgos sustanciales y a determinar la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos de auditoría.

Control ISSAI

- ✓ ¿Ha tenido en cuenta el auditor la materialidad a lo largo del proceso de auditoría?

En el caso de la auditoría TAI, la determinación de la materialidad es una cuestión de juicio profesional y depende de cómo interprete el auditor las necesidades de los usuarios. Un usuario previsto puede considerar que un asunto es material para él si la información sobre este puede influir en su proceso de toma de decisiones.

La materialidad puede centrarse en factores cuantitativos o cualitativos. La materialidad **cuantitativa** se determina aplicando un porcentaje a una referencia elegida como punto de partida. Esta elección depende del criterio de los auditores, que se basará en la evaluación del control interno, la evaluación del riesgo y la sensibilidad de la materia. El importe de la contratación pública o de la distribución de paquetes socioeconómicos podría ser una cuestión material, siempre que el auditor TAI lo considere pertinente.

Dado que tanto las expectativas como el interés público son muy elevados durante la pandemia, el auditor TAI también puede considerar factores **cualitativos** junto con los

²¹ [COVID-19 vaccination: supply and logistics guidance \(who.int\)](https://www.who.int/publications/m/item/covid-19-vaccination-supply-and-logistics-guidance)

cuantitativos. Los factores cualitativos que pueden influir en la determinación de la materialidad por parte del auditor son, entre otros, los siguientes:

- si el incumplimiento es resultado de un acto intencionado o no intencionado;
- cuando el tema sea un programa gubernamental o una entidad, si un aspecto concreto del programa o la entidad es significativo en cuanto a su naturaleza, visibilidad y sensibilidad;
- cuando el tema esté relacionado con el cumplimiento de leyes o regulaciones, la gravedad de las consecuencias o el impacto del incumplimiento.

¿Cómo abordará el auditor TAI los riesgos identificados?

Como se ilustra en la figura anterior, en el paso 4, el auditor se ocupará de los riesgos identificados. Los riesgos clave identificados se convierten entonces en preguntas de auditoría a partir de las cuales el auditor llevará a cabo los procedimientos de auditoría. El auditor tendrá en cuenta los criterios aplicables y comprobará su cumplimiento. Los riesgos y las preguntas de auditoría se organizan sistemáticamente en una matriz de planificación de la auditoría, como se explica a continuación.

Formulación de las preguntas de la auditoría TAI

Una formulación adecuada de las preguntas de auditoría resulta fundamental para dar respuesta a los objetivos de la auditoría y para mantener el enfoque establecido. Las preguntas de la auditoría deben ser claras, fáciles de entender y estar adaptadas a la materia o al tema.

En el caso de la auditoría TAI, las preguntas de auditoría dependerán del tema de la auditoría, de su alcance y de los aspectos de transparencia, rendición de cuentas e inclusión. El tema de la auditoría podría tratar sobre las contrataciones públicas de emergencia relacionadas con la COVID-19, como la adquisición de equipos de protección personal (EPP), de vacunas y otras compras de productos sanitarios. Cuando la EFS seleccione los paquetes socioeconómicos como tema, el auditor TAI también podrá formular preguntas sobre estos. Para centrarse en el carácter inclusivo, el auditor podrá comprobar si las prestaciones en efectivo se reparten, por ejemplo, entre las mujeres y los niños o entre otros sectores vulnerables de la sociedad, según el contexto del país correspondiente.

Es posible que, al delimitar el alcance de la auditoría, el auditor TAI opte por plantear preguntas sobre el marco de cumplimiento (esto es, el marco de cumplimiento de las contrataciones, como el examen de los marcos relacionados con las contrataciones de emergencia), por compararlos con las normas generales del país (como la constitución, y descubrir las lagunas), y que quiera luego examinar las transacciones individuales relacionadas con las contrataciones o la distribución de paquetes socioeconómicos. En todos los casos, recomendamos que las preguntas de la auditoría verifiquen, de forma general, que las autoridades cumplen las normas y luego que cubran los tres aspectos propios de las auditorías TAI: la transparencia, la rendición de cuentas y el carácter inclusivo de la contratación pública.

Al formular estas preguntas, el auditor deberá tener en cuenta la evaluación de riesgos (mencionada más arriba) y las autoridades y criterios que sean aplicables.

Los criterios se derivan de las autoridades (de fuentes como las leyes y los reglamentos, otras normas, directrices, etc.). Por ejemplo, para la contratación pública durante la

pandemia, los criterios se basarán en las disposiciones que correspondan de las leyes o directrices de contratación pública de un país concreto.

En la auditoría TAI, el auditor puede tener en cuenta la normativa aplicable a la contratación pública o a los paquetes socioeconómicos que correspondan (según el tema seleccionado) de su respectivo país.

Dependiendo del tema de la auditoría y del alcance que se haya establecido, el auditor TAI podrá formular preguntas de auditoría en las siguientes categorías:

Para contrataciones públicas de emergencia, gestión e implementación de donaciones:

1. *En qué medida el marco de contratación pública de emergencia aplicable prevé la transparencia, la rendición de cuentas y la inclusión.*
2. *En qué medida las contrataciones públicas de emergencia se han llevado a cabo de conformidad con las normas y regulaciones aplicables en materia de transparencia, rendición de cuentas e inclusión.*

Para los paquetes socioeconómicos:

1. *En qué medida el marco de cumplimiento aplicable a los paquetes socioeconómicos prevé la transparencia, la rendición de cuentas y la inclusión.*
2. *En qué medida el paquete socioeconómico observa las normas y regulaciones aplicables en materia de transparencia, rendición de cuentas e inclusión.*

Para los programas nacionales de vacunación COVID-19

Las EFS también pueden optar por auditar los programas nacionales de vacunación COVID-19. Las EFS pueden adaptar los objetivos de la auditoría para la contratación pública de emergencia, la gestión de donaciones y el suministro en caso de que deseen auditar esos aspectos relacionados con las vacunas. Si las EFS planean centrarse en la priorización y la asignación dentro del programa nacional de vacunación, entonces pueden considerar objetivos de auditoría tales como

1. *El grado en el que el marco de cumplimiento aplicable para la priorización y asignación de vacunas considera la transparencia, la rendición de cuentas y la inclusión.*
2. *El grado en el que la distribución y asignaron de las vacunas, se realizó de acuerdo con las disposiciones aplicables del marco de cumplimiento, relativas a la transparencia, la rendición de cuentas y la inclusión.*

Entendamos como puede desarrollarse el trabajo de un auditor TAI, en el marco de las preguntas de auditoría. Por ejemplo, al auditar una transferencia de efectivo relacionada con los paquetes socioeconómicos, el auditor TAI deberá comprobar primero el marco de cumplimiento existente (es decir, las leyes o regulaciones aplicables en materia de programas de transferencia de efectivo). El auditor revisará los aspectos de transparencia, rendición de cuentas e inclusión establecidos en el marco de cumplimiento de la entidad respecto a las transferencias de efectivo. El auditor comprobará hasta qué punto se incluyen parámetros de transparencia y rendición de cuentas en el marco para garantizar que las entidades los aplican en la práctica. Del mismo modo, el auditor verificará si los aspectos relacionados con la inclusión están cubiertos en el marco que debe observarse (esto es, en las leyes y regulaciones). Por ejemplo, el auditor puede evaluar si el marco de cumplimiento

identifica los grupos vulnerables y si establece acciones específicas para atender a sus necesidades.

Una vez completado el examen en el ámbito del marco, el auditor comprobará su aplicación, es decir, el cumplimiento de las normas y regulaciones en la transferencia real de efectivo a los beneficiarios. Por ejemplo, en la distribución de paquetes socioeconómicos, sobre la base de la muestra seleccionada y teniendo en cuenta la materialidad, el auditor podría comprobar si se han otorgado prestaciones en efectivo a beneficiarios que no cumplen los requisitos aplicables. El auditor comprobará a continuación si la vulneración se debe a un fraude o al establecimiento de criterios ambiguos. Del mismo modo, el auditor podría comprobar cómo se ponen en práctica los aspectos de transparencia y rendición de cuentas del programa de transferencias de efectivo basándose en preguntas de auditoría específicas sobre ellos.

Es posible consultar un conjunto ilustrativo de preguntas de auditoría (preguntas a nivel de marco y a nivel de transacción sobre la contratación pública de emergencia, la gestión e implementación de donaciones, los paquetes socio-económicos y la implementación de los programas nacionales de vacunación COVID-19) en [\[enlace a ser provisto próximamente\]](#). El auditor TAI puede utilizar estas preguntas como referencia para planificar y llevar a cabo la auditoría TAI. De acuerdo con su contexto nacional, es posible que los auditores deban adaptar estas preguntas de auditoría al compromiso de auditoría de la EFS específica.

Diseño de procedimientos para responder a las preguntas de auditoría

Responder a las preguntas de auditoría basadas en la evaluación de riesgos implica diseñar una serie de procedimientos de auditoría que aborden dichos riesgos.

En una auditoría TAI, los procedimientos de auditoría consistirán en establecer los criterios pertinentes, es decir, en definir las autoridades que rigen la entidad y, a continuación, medir las cuestiones relacionadas con el tema (por ejemplo, la contratación pública o los paquetes socioeconómicos) con respecto a dichas autoridades.

El auditor puede utilizar una matriz de planificación de auditoría (como la que se muestra a continuación) para documentar las respuestas a los riesgos evaluados. En ella se describen los requisitos y procedimientos que son necesarios para poner en práctica el objetivo de la auditoría y realizar evaluaciones con respecto a los criterios de auditoría para cada riesgo o cuestión de auditoría identificados.

La matriz es flexible y el equipo puede actualizar o modificar su contenido conforme avanza el trabajo de auditoría. Establece una relación entre los objetivos de la auditoría, los procedimientos de auditoría y el trabajo de campo. También facilita la supervisión y revisión de la auditoría para el control de calidad.

Control ISSAI

- ✓ ¿El plan incluye...
 - procedimientos de auditoría para responder a los riesgos?
 - consideraciones sobre la naturaleza, la oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría previstos y sobre cuándo se llevarán a cabo?
 - la evidencia de auditoría potencial que debe obtenerse durante la fiscalización?

N.º	Pregunta de auditoría/riesgo	Criterios	Evidencia/información necesaria	Fuente de la evidencia/información	Procedimientos de auditoría requeridos
-----	------------------------------	-----------	---------------------------------	------------------------------------	--

	identificado				
1.	Pregunta de auditoría/riesgo				
2.	Pregunta de auditoría/riesgo				
3.	...				

Matriz de planificación de la auditoría

Los auditores realizarán las auditorías (según se explica en el capítulo 7) basándose en los procedimientos de auditoría diseñados para los riesgos previstos y en las posibles evidencias de auditoría que se obtengan durante la fiscalización.

Finalización del plan de auditoría

En esta fase, el equipo completará el plan de auditoría TAI. La finalización del plan de auditoría implica recopilar todos los documentos e informes de trabajo relevantes que puedan resultar útiles en los siguientes pasos de la auditoría. Estos comprenderán, entre otros, el objetivo y las preguntas de la auditoría, los criterios de auditoría y el alcance; la metodología, incluidas las técnicas que se utilizarán para recopilar evidencia y llevar a cabo el análisis de datos; la matriz de diseño de la auditoría; un plan de actividades general en el que figure la composición del equipo, los recursos y la posible experiencia requerida para la auditoría, y el coste estimado de la auditoría, los plazos e hitos clave del proyecto y los principales puntos de control de calidad de la auditoría.

Control ISSAI

- ✓ ¿El equipo ha creado y documentado una estrategia de auditoría y un plan de auditoría que, en conjunto, describan cómo se llevará a cabo la auditoría con el objeto de emitir informes adecuados a las circunstancias?

En un enfoque ágil de la auditoría, el auditor TAI podría considerar que varios de los pasos que son necesarios para finalizar el plan se pueden realizar al mismo tiempo. A menudo, el auditor tendrá que planificar la auditoría en un entorno en evolución, y deberá tener en cuenta el carácter dinámico del tema. En el manual sobre las auditorías de cumplimiento se encontrará más información sobre este proceso junto con las plantillas de los documentos de trabajo.

Consejo para el auditor TAI: Debe tenerse en cuenta el impacto de la auditoría en la fase de planificación.

Siguiente paso:

Una vez que el equipo de auditoría haya identificado y evaluado todos los riesgos y, basándose en ellos, haya formulado las preguntas de auditoría, tendrá en cuenta esas preguntas para la evidencia de auditoría a partir de la matriz de planificación de la auditoría.

El siguiente paso consiste en realizar los procedimientos de auditoría, y reunir y evaluar evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Capítulo 7: ¿Cómo se recopila y evalúa la evidencia para una auditoría TAI?

En la fase de trabajo de campo de la auditoría, los auditores llevan a cabo los procedimientos de auditoría a partir de las preguntas para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Según se determinó en la matriz de planificación de la auditoría, las preguntas se centran en los gastos de emergencia de los fondos contra la COVID-19 destinados a la contratación pública o a los paquetes socioeconómicos y tienen en cuenta la transparencia, la rendición de cuentas y el carácter inclusivo de dichos gastos.

El auditor TAI puede utilizar **muestras** de auditoría, cuando proceda, para obtener un número suficiente de individuos —los elementos objeto de interés— que permitan llegar a una conclusión acerca de la población sobre la que se ha seleccionado la muestra. El muestreo de auditoría consiste en aplicar procedimientos de auditoría a menos del 100 % de los individuos de la población de la auditoría. Una muestra de auditoría puede ser cuantitativa o cualitativa, dependiendo del alcance de la auditoría y de la información que se requiera para analizar la materia desde varios ángulos.

Cuando se diseña una muestra de auditoría, el auditor TAI debe tener en cuenta el objetivo del procedimiento de auditoría y las características de la población de la que se extraerá la muestra. A la hora de decidir qué individuos de la muestra se van a analizar, el auditor puede seleccionar todos los individuos (examen del 100 %), seleccionar individuos específicos o utilizar métodos de muestreo de auditoría como el muestreo dirigido, el muestreo aleatorio simple o el muestreo de unidad monetaria.²²

Los auditores TAI diseñan e implementan los procedimientos de auditoría necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con el objeto de extraer conclusiones sobre si una materia cumple, en todos sus aspectos sustanciales, con los criterios establecidos (por ejemplo, sobre la contratación pública o los paquetes de socioeconómicos en el caso de la auditoría TAI). El auditor TAI tiene que decidir si la evidencia de auditoría es suficiente y adecuada para fundamentar una conclusión. La obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada es un proceso sistemático e iterativo, ya que implica:



²² Manual de implementación de ISSAI de auditoría de cumplimiento de la IDI (*Compliance Audit Handbook*, versión 1), páginas 84-86.

Suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría

La suficiencia es una medida de la cantidad de evidencia que se necesita para respaldar los hallazgos y las conclusiones de la auditoría. No existe una fórmula para expresar cuánta evidencia resulta suficiente en términos absolutos. Al evaluar si la evidencia es suficiente, el auditor TAI debe determinar si se ha obtenido bastante evidencia para convencer a una persona calificada de que los hallazgos son razonables.

La cantidad de evidencia de auditoría que se necesita tiene mucha relación con la naturaleza de la tarea de auditoría. Por ejemplo, para llegar a una conclusión con un compromiso de seguridad razonable sobre los paquetes socioeconómicos, el auditor TAI necesitará obtener más evidencia que con un compromiso de seguridad limitada. Un alcance de auditoría más amplio, por norma general, requerirá más evidencia que uno más reducido. La cantidad de evidencia también depende del riesgo de auditoría. Cuanto mayor sea el riesgo, más evidencia se necesitará.

La adecuación es una medida de la calidad de la evidencia de auditoría. Tiene en cuenta la relevancia, la validez y la fiabilidad. La relevancia permite conocer hasta qué punto la evidencia tiene una relación lógica con el tema que se aborda. La evidencia relevante ayuda al auditor TAI a responder al objetivo de la auditoría.

La validez es el grado en que la evidencia es significativa o proporciona una base razonable para medir lo que se está evaluando. La fiabilidad indica hasta qué punto se ha reunido y producido la evidencia de auditoría siguiendo un método transparente. Una evidencia fiable cumple los requisitos para ser digna de crédito.

Técnicas de obtención de evidencia

El auditor TAI puede obtener evidencia utilizando diversas técnicas. Debe valorar qué método (o qué combinación de métodos) es el más adecuado para obtener evidencia de auditoría con un grado de fiabilidad suficiente y contrastar la importancia de la evidencia con el coste de obtenerla. Las técnicas de recopilación de evidencia más utilizadas son la prueba de controles (observación, inspección, indagación, re-ejecución) y los procedimientos sustantivos (pruebas de detalle y procedimientos analíticos). Durante la COVID-19, el auditor TAI no podrá aplicar siempre todas estas técnicas; por ejemplo, las inspecciones, las observaciones o la prueba de detalle, como se explica a continuación.

Las EFS con competencias jurisdiccionales observan procedimientos para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada respecto a las obligaciones de los funcionarios públicos que podrían considerarse responsables de las posibles infracciones o actos ilícitos. Además, en estas EFS, la investigación se realizará por escrito cuando así lo exija la legislación nacional.

Limitaciones en la obtención de evidencia durante la COVID-19

Durante la COVID-19, el auditor se enfrentará a dificultades para reunir evidencia en comparación con un periodo normal. Algunas de estas dificultades serán las siguientes:

- imposibilidad de realizar las auditorías previstas en los plazos establecidos;

Control ISSAI

- ✓ ¿Se planificaron y observaron procedimientos de auditoría para obtener evidencia suficiente y adecuada?
- ✓ ¿Se seleccionó una combinación de técnicas de auditoría?
- ✓ ¿El equipo usó algún tipo de muestreo de auditoría, en caso de que fuera necesario, para obtener conclusiones sobre la población?

- lugares geográficos inaccesibles debido a confinamientos, puntos críticos de la pandemia y zonas de contención;
- brotes de COVID-19 en el personal de la EFS;
- imposibilidad de auditar sobre el terreno debido a restricciones de viaje, riesgos del transporte público, ausencia de alojamiento adecuado (tanto para vivir como para trabajar, los locales de la entidad auditada pueden estar cerrados) o a que los empleados de la entidad teletrabajen;
- imposibilidad de entrevistar a la dirección de la entidad de forma presencial o de evaluar los controles internos de la entidad sobre el terreno;
- falta de colaboración de los funcionarios de la entidad con los auditores, ya sea por falta de voluntad o por imposibilidad.

Ante situaciones de este tipo, el auditor tendrá que evaluar varias opciones para reunir evidencia suficiente y adecuada.

Opciones de obtención de evidencias durante la COVID-19 para auditores TAI

- Evaluar las consecuencias de las intervenciones gubernamentales en términos financieros, presupuestarios o de otro tipo. A partir de ahí, reevaluar rápidamente los riesgos de auditoría y reelaborar el plan de auditoría de forma ágil, si es necesario.
- Identificar los sistemas informáticos significativos del sector público que se empleen para implementar las intervenciones gubernamentales, si es posible, y que contengan los datos financieros (presupuestos y transferencias de fondos) y de los beneficiarios (por ejemplo, de los paquetes socioeconómicos).
- Cuando la integridad de los datos de la entidad esté garantizada, considerar la posibilidad de realizar auditorías informáticas.
- Seguir un enfoque de auditoría en dos fases: primero las auditorías a distancia y luego las presenciales.

Auditorías a distancia:

- Revisiones documentales o auditorías provisionales empleando procedimientos de auditoría analítica o de auditorías de sistemas de información para obtener garantías sobre la adecuación y la eficacia de los controles de los sistemas y datos informáticos de la entidad.
- Uso de herramientas informáticas para facilitar las auditorías a distancia.
- Comunicación telefónica o por correo electrónico y encuestas a los beneficiarios y a las partes interesadas.

Auditorías presenciales (cuando la situación relacionada con la pandemia mejore):

- Llevar a cabo la prueba de detalle, el examen de los registros manuales.
 - Realizar encuestas a los beneficiarios e inspeccionar físicamente las obras o los proyectos, en la medida de lo posible.
- Colaborar con la parte o las entidades responsables y con las partes interesadas a través de plataformas virtuales.

Obtención de evidencia a través de plataformas virtuales

Cuando los métodos presenciales no sean posibles o convenientes, los auditores TAI podrán utilizar las tecnologías de la información y la comunicación (TIC) para recoger evidencia. Sin embargo, esto requiere que la entidad disponga de un sistema de información que registre las operaciones, que los datos de la entidad y la información se almacenen en él y que el auditor pueda acceder a esos datos de forma remota. Cuando se den estas circunstancias, el auditor de la TAI podrá acceder al sistema de la entidad para obtener evidencia de auditoría.

El auditor podrá comunicarse con la entidad a través de correo electrónico, teléfono, videoconferencia o cualquier otro medio similar.

Asimismo, el auditor TAI debería plantearse, en la fase de planificación de la auditoría, si es viable realizar la auditoría a distancia. La dirección de la EFS también podría aprobar un acuerdo sobre los métodos que deben emplearse, respecto a las herramientas TIC, para llevar a cabo una auditoría a distancia y obtener evidencia de auditoría. Dado que el uso de las TIC para llevar a cabo la auditoría sería nuevo tanto para el auditor como para la entidad auditada, resultará muy beneficioso mantener una comunicación continua durante la auditoría para resolver las dificultades a medida que vayan surgiendo.²³

Para gestionar los desafíos durante la COVID-19, el equipo de auditoría TAI puede abordar limitaciones con las que podría encontrarse la auditoría y establecer que se realizarán visitas presenciales cuando sea necesario y posible. El auditor también tendrá que informarse sobre las restricciones que puedan existir en la entidad auditada (acceso limitado, no disponibilidad de datos) y determinar cómo puede afectar esto a la auditoría (si puede provocar retrasos involuntarios).

Acceso a los documentos de la entidad y al sistema de información

En ocasiones, los auditores pueden acceder al sistema de información en línea de la entidad auditada. En tal caso, el equipo debe asegurarse de cumplir la legislación en materia de protección de datos. Si esa opción no está a su alcance, la entidad auditada puede crear un sistema de archivo digital y enviárselo a los auditores o facilitarles el acceso.

Cuando el equipo de auditoría disponga de los archivos digitales, estos podrán subirse a una plataforma de intercambio como SharePoint, OneDrive, Google Docs, etc. El equipo de auditoría también podrá utilizar dicha plataforma para efectuar el trabajo de auditoría, lo que incluye la revisión de los documentos de trabajo. Las entrevistas y el resto de la documentación de la auditoría se puede almacenar en esta plataforma para que el equipo de auditores pueda utilizarla.

Los auditores TAI deben prestar atención a la seguridad y la confidencialidad de los datos. Deben establecerse y aplicarse los sistemas de protección pertinentes. Existirá legislación y otras normas que regularán la transmisión de datos y su uso en el país y en relación con la entidad, por lo que el auditor deberá asegurarse de que se observan. El equipo de auditoría también podría contemplar la posibilidad de incluir a miembros con conocimientos de seguridad informática que puedan incorporar el uso del cifrado de datos, la autenticación multifactor y otros mecanismos de seguridad.

Celebración de reuniones y entrevistas en línea

En caso de que el auditor TAI tenga que realizar reuniones o entrevistas en línea, deberá notificárselo a los interesados y hacer los preparativos necesarios con la debida antelación y teniendo en cuenta la disponibilidad de los cargos públicos durante la emergencia. El auditor podría utilizar cuestionarios para obtener evidencia de auditoría, si es factible y práctico, o herramientas en línea para realizar entrevistas (servicios gratuitos y de terceros como Zoom, Skype o Microsoft Teams, entre otros). Es fundamental tener en cuenta la accesibilidad y la seguridad de los datos al utilizar estas herramientas.

²³ INTOSAI GUID 5280: *Guidance for audits of Public Procurement* (borrador de exposición), párrafo 122-124.

Cuando no sea posible realizar una auditoría a distancia

En algunos casos, no podrá accederse a los datos de la entidad ni reunirse evidencia de auditoría suficiente y adecuada en formato digital. Las entidades auditadas tendrán solo registros físicos o manuales a los que el auditor no podrá acceder de forma electrónica. Cuando esto suceda, el auditor TAI podría contemplar la opción de convertir los registros de la entidad en formatos digitales por medio de un escáner o de fotografías, conseguir que los documentos se le envíen a un lugar seguro o viajar a la entidad auditada con las debidas medidas de seguridad.

Esto requerirá una estrecha colaboración entre el auditor y la entidad auditada. En estas circunstancias, los auditores deben ser flexibles e innovadores. Por ejemplo, los auditores TAI podrían ser ágiles y plantearse la posibilidad de limitar la muestra de documentos que se revisará a aquellos con un riesgo muy alto. Además, el equipo podría digitalizar los documentos y, más adelante, visitar el lugar para confirmar su autenticidad.

Además de digitalizar los documentos y de remitírselos al equipo de auditoría, los propios auditores TAI podrían grabar vídeos como evidencia de auditoría o requerir a la entidad auditada que los grabe y se los envíe. Para reducir el contacto físico durante la pandemia, el equipo de auditoría TAI podría dedicar un día específico a visitar la entidad auditada para registrar un vídeo de la muestra seleccionada. Una buena coordinación es esencial para que la entidad auditada disponga de antemano de todos los datos o de toda la información de auditoría que corresponda.

El jefe del equipo de auditoría puede revisar y recopilar las fotos y los vídeos en una sola carpeta y compartirlos con los miembros del equipo. Los auditores deben tomar nota de las dudas que puedan tener al examinar la evidencia y pedir aclaraciones durante las reuniones celebradas a distancia con la entidad auditada.

El equipo de auditoría debe mantener una comunicación regular con la entidad auditada. El equipo de auditoría TAI también puede coordinarse con la entidad auditada y asegurarse de que esta no se vea sobrecargada con las peticiones de los distintos miembros del equipo de auditoría. Los auditores TAI podrían informar del contenido de las preguntas en una fase temprana del proceso de auditoría. Convendría aprovechar para ello las reuniones periódicas que se celebren con la entidad auditada.

Evaluación de la evidencia obtenida

El auditor contrastará la evidencia de auditoría obtenida con los criterios de auditoría establecidos y definirá cuáles son los hallazgos de la auditoría, en los que se basará luego la conclusión de la auditoría. Para obtener una visión imparcial y objetiva, el proceso de evaluación debe tener en cuenta toda la evidencia aportada sobre los hallazgos de la auditoría.

Al evaluar el alcance del trabajo realizado, el auditor determina si es capaz de llegar a alguna conclusión. Si el alcance del trabajo es insuficiente, el auditor podría plantearse si conviene realizar procedimientos adicionales o modificar la opinión o la conclusión.

Para obtener una visión imparcial y objetiva, la evaluación de la evidencia debe tener en cuenta todas las pruebas relacionadas con los hallazgos de la auditoría. Al evaluar el alcance del trabajo realizado, el auditor determinará si puede darlo por concluido. El proceso de obtención de evidencia continúa hasta que el auditor tenga la certeza de que existe

evidencia suficiente y adecuada para respaldar el nivel de aseguramiento establecido para la conclusión u opinión del auditor.

Formulación de los hallazgos de la auditoría

Un hallazgo de auditoría describe la desviación sobre el cumplimiento, a partir de la información obtenida durante el trabajo de campo, entre la situación existente y los criterios. Los hallazgos, la información obtenida durante la auditoría y las conclusiones pueden registrarse en una matriz de hallazgos. La matriz de hallazgos es una herramienta útil para facilitar la evaluación de los hallazgos, para saber si se basan en evidencia suficiente y adecuada, y para preparar un informe de auditoría coherente. El siguiente cuadro muestra los elementos de una matriz de hallazgos de auditoría.

Control ISSAI

- ✓ ¿El equipo comparó la evidencia de auditoría obtenida con los criterios de auditoría establecidos para determinar los hallazgos de la auditoría?

Pregunta de auditoría	Criterios de auditoría	Condición/evidencia	Causa y efecto

Consejo para el auditor TAI: Debe tenerse en cuenta el impacto de la auditoría en la fase de ejecución o conducción.

Siguiente paso:

A partir de los hallazgos de la auditoría y de la materialidad, el auditor determinará si el objeto de la auditoría cumple los criterios aplicables en todos los aspectos sustanciales. El auditor formulará recomendaciones y lo documentará todo en el informe de auditoría, como se explica a continuación.

Capítulo 8: ¿Cómo se elaboran informes que generen impacto durante la COVID-19?

Para preparar informes con repercusión durante la COVID-19, las conclusiones deben redactarse de forma eficaz, deben basarse en la evidencia, se deben formular recomendaciones trascendentes para el futuro y deben emitirse de forma oportuna informes de gran calidad que sean accesibles para todos.

Redacción de conclusiones de auditoría eficaces en las auditorías TAI

El principal objetivo de las conclusiones de un informe de auditoría es ofrecer respuestas claras a las preguntas de la auditoría. Por lo tanto, las conclusiones deben responder a las preguntas de la auditoría y no limitarse solo a resumir los hallazgos.²⁴ A partir de la materialidad, el auditor deberá llegar a una conclusión sobre si la materia controlada es, en todos sus aspectos significativos, conforme con los criterios aplicables. El auditor tendrá en cuenta tanto el valor como la naturaleza y el contexto. Esto significa que los actos de incumplimiento que el usuario o los usuarios previstos considerarían de importancia relativa por su naturaleza o su contexto también pueden conducir a una conclusión sobre el incumplimiento.²⁵ Según las normas, el auditor puede tener en cuenta lo siguiente:

- a) la visibilidad y el carácter sensible de la materia auditada (por ejemplo, si es objeto de un interés público significativo, si afecta a ciudadanos vulnerables, etc.) y
- b) las necesidades y expectativas del poder legislativo, de la sociedad y del resto de destinatarios del informe de auditoría.²⁶

En la auditoría TAI, a la hora de redactar las conclusiones, convendrá centrarse en el efecto de los incumplimientos, las deficiencias a la hora de dar las respuestas esperadas a la COVID-19, la incapacidad de las entidades para responder a las necesidades de la sociedad o de las partes interesadas y sus dificultades para lograr los efectos deseados en la vida de las personas. Las conclusiones deben ser lo suficientemente claras como para eliminar el riesgo de que se puedan malinterpretar.²⁷ El auditor debe asegurarse de lo siguiente:

- Cada conclusión de la auditoría debe ser clara y concisa: no es necesario repetir todos los hallazgos en los apartados de conclusiones.
- La conclusión debe estar cuantificada cuando sea posible y debe expresarse en un tono imparcial.

Control ISSAI

- ✓ ¿El equipo, basándose en los hallazgos de la auditoría y en la materialidad, ha llegado a la conclusión de que el objeto en cuestión cumple, en todos los aspectos sustanciales, los criterios aplicables?

Control ISSAI

- ✓ ¿Ha comunicado el auditor una conclusión en el informe de la auditoría TAI, que puede expresarse como una opinión, una conclusión o una respuesta a preguntas o recomendaciones específicas de la auditoría?

²⁴ Manual de auditoría de gestión del Tribunal de Cuentas Europeo

²⁵ ISSAI 4000-185

²⁶ ISSAI 4000-187

²⁷ ISSAI 4000-203

- La conclusión debe reflejar de forma fiel los hallazgos de la auditoría y establecer un vínculo claro con la recomendación del informe.

Consejos para elaborar conclusiones de auditoría eficaces

- Vincular las conclusiones con el objetivo de la auditoría y explicar por qué son relevantes.
- Asegurarse de que las conclusiones sean imparciales, destacando la relevancia (positiva y negativa) de los hallazgos de la auditoría y los progresos de la entidad auditada (en su caso) para resolver los problemas planteados.
- Cerciorarse de que las conclusiones se derivan de los hallazgos de forma lógica.
- No limitarse solo a resumir o reafirmar los hallazgos, sino explicar su relevancia y por qué son necesarias las recomendaciones.

Formulación de recomendaciones con impacto

El auditor TAI formulará recomendaciones, al mismo tiempo que informa sobre las desviaciones significativas del cumplimiento y sobre aspectos en los que se podrían introducir mejoras notables. Las recomendaciones son propuestas para abordar los problemas principales o la causa última del incumplimiento, y deben partir del problema que se haya determinado como dicha causa última.

Al sugerir una recomendación, es una buena práctica discutir su lógica y lo probable que es que se implemente. Esto aumentará las posibilidades de que se aplique la recomendación. También puede ser útil para el usuario o usuarios previstos que el auditor haga hincapié en las medidas de corrección que se están adoptando para solucionar el problema. Para redactar recomendaciones con impacto, realistas y oportunas, el auditor debe:

- pensar en las posibles recomendaciones en una fase temprana del proceso de auditoría (por ejemplo, al comprender el control interno en la planificación de la auditoría);
- centrarse en las causas últimas; la consideración de las causas de los errores puede facilitar la redacción en los informes de auditoría de recomendaciones claras y con una buena relación entre su coste y su eficacia;
- tratar sobre las recomendaciones con la entidad auditada para identificar los cambios necesarios y las formas en que se pueden aplicar las recomendaciones en la práctica.

Las recomendaciones pueden formularse de manera independiente del informe. En tal caso, se pueden expresar en una carta dirigida a la administración.²⁸ Para que el informe de auditoría TAI aporte valor añadido, el auditor puede clasificar las recomendaciones de la auditoría en función de los plazos de implementación (para ser aplicadas de forma inmediata, a corto plazo o a largo plazo). Las recomendaciones que podrían llevarse a cabo de forma inmediata son recomendaciones que no requieren una asignación presupuestaria adicional o más reformas.

Control ISSAI

- ✓ ¿Comunicó el equipo el nivel de aseguramiento que se proporciona de forma transparente en el informe?
- ✓ ¿Comunicó el equipo la conclusión en un informe de auditoría?

²⁸ ISSAI 4000-217

Consejos prácticos para redactar recomendaciones²⁹

- Consultar a las partes interesadas y a las entidades auditadas
- Considerar la prioridad y los recursos necesarios para llevar a cabo la acción
- Considerar el contexto nacional
- Evitar las recomendaciones genéricas
- Clasificar las recomendaciones en categorías
- Centrarse en el impacto de la auditoría

Estructura de un informe de auditoría TAI

El informe de auditoría TAI, que es un compromiso de auditoría de cumplimiento de información directa, incluye los siguientes elementos³⁰ (no necesariamente en este orden):

- título,
- identificación de las normas de auditoría,
- resumen (cuando corresponda),
- descripción de la materia y el alcance (extensión y límites de la auditoría),
- criterios de auditoría,
- explicación y razonamiento de los métodos usados,
- hallazgos,
- conclusión o conclusiones basadas en respuestas a preguntas de auditoría específicas o dictamen,
- respuestas de la entidad auditada (cuando corresponda),
- recomendaciones (cuando corresponda).

Características de un informe de alta calidad

Para garantizar que el informe se elabora de acuerdo con las normas de calidad y que es relevante para todos sus usuarios, debe ajustarse a los cinco principios de la formulación de informes.

El principio de *objetividad* requiere que el auditor aplique el juicio y el escepticismo profesionales para garantizar que el informe sea correcto desde el punto de vista fáctico. Los hallazgos y las conclusiones deben presentarse de manera significativa, justa y equilibrada.

El principio de *integridad* consiste en que el auditor examine todos los hallazgos relevantes de la auditoría antes de emitir su informe. La relación entre los objetivos de la auditoría, los hallazgos y las conclusiones debe exponerse de forma completa e inequívoca.

El principio de *oportunidad* exige que el auditor elabore el informe en el tiempo debido, cuando los hallazgos sean aplicables y relevantes para los usuarios previstos.

El principio de *precisión y consulta* obliga al auditor a verificar la exactitud de los hechos con la entidad auditada y a que se asegure de que los hallazgos reflejan una imagen fiel y lógica.

Control ISSAI

- ✓ ¿Preparó el equipo un informe de auditoría basado en los principios de objetividad, integridad, oportunidad, precisión y consulta, y contradicción?

²⁹ Modelo de auditoría de ODS de la IDI (ISAM)

³⁰ ISSAI 4000/210

El principio de *contradicción* significa que el auditor debe incorporar las respuestas de la entidad responsable, cuando proceda, y ofrecer réplicas a estas respuestas, además de evaluarlas.

Consideraciones para emitir un informe de forma oportuna en tiempos de COVID-19

Apostar por informes ágiles

Una auditoría oportuna, basada en hechos y de alta calidad sobre un tema específico como el gasto de la COVID-19 tiene como objetivo mejorar la transparencia, la rendición de cuentas y el carácter inclusivo del proceso del gasto. En una situación de pandemia, el auditor TAI debe ser ágil y aplicar un enfoque ágil para mejorar el compromiso y seguir siendo transparente con las partes interesadas.

No perder de vista el objetivo de la auditoría

Los objetivos de la auditoría y los resultados previstos se definen en la fase de planificación o se adaptan a lo largo de la auditoría. Las conclusiones proporcionadas en un compromiso de seguridad razonable con informe directo, como una auditoría TAI, deben estar estrechamente relacionadas con la materia y con la evidencia obtenida.

Centrarse en los destinatarios de la auditoría

Una auditoría del sector público afecta, al menos, a tres partes diferentes: el auditor, la parte responsable y los usuarios previstos. Las partes responsables son las personas u organizaciones que se encargan de la información sobre la materia, de la gestión de esta o de aplicar las recomendaciones, ya sea en virtud de disposiciones constitucionales, legislativas o reglamentarias. Los usuarios previstos son los individuos, las organizaciones o categorías de estos para los que el auditor elabora el informe de auditoría; pueden ser los órganos legislativos o de supervisión, los encargados de la gobernanza o el público en general.³¹

Algunas consideraciones clave a la hora de informar sobre las auditorías TAI

- ¿Quiénes son los lectores del informe?
- ¿Cuál es la mejor forma de poner el informe a disposición de todos los tipos de partes interesadas, sobre todo de los vulnerables y marginados?
- ¿Cuál es el medio de comunicación más apropiado (la radio, la prensa impresa o digital, etc.)?
- ¿Cómo afectarán a los lectores las cuestiones planteadas en la auditoría?
 - Rendición de cuentas
 - Transparencia
 - Inclusión

Reunión final a distancia

Normalmente, la dirección de la entidad auditada y el equipo de auditoría celebran reuniones rutinarias para tratar sobre los resultados de la auditoría. La reunión se centrará en el esquema del informe y servirá para completar los datos que en que se basará el mensaje principal de este. Aunque las reuniones finales son habituales en circunstancias normales, durante la COVID-19 puede que el equipo tenga que celebrar estas reuniones a distancia. El equipo de auditoría TAI puede hacer lo siguiente:

³¹ ISSAI 100. Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público, 25.

- Avisar con suficiente antelación y tener en cuenta la disponibilidad del personal de la entidad auditada durante la respuesta a la emergencia.
- Compartir las actas de la reunión con la entidad auditada e invitarla a que las comente para garantizar que ambas partes partan de los mismos conocimientos.
- Informar a la entidad auditada de los pasos que se seguirán.

El equipo de auditoría TAI debe asegurarse de que todos los hallazgos se aborden en profundidad con la entidad auditada. Debe evitarse que haya sorpresas para la entidad auditada durante la fase del informe. Conviene asegurarse de que se plantearon las preguntas de fiscalización a la entidad auditada en una fase temprana de la auditoría. Deben conservarse las pruebas documentales de dicha comunicación.

Asimismo, es necesario documentar las lecciones aprendidas a lo largo de la auditoría, debatirlas en equipo y utilizarlas como referencia en el organismo auditor.

Consejo para el auditor TAI: Debe tenerse en cuenta el impacto de la auditoría en la fase de elaboración del informe.

Capítulo 9: ¿Cómo se realiza el seguimiento de una auditoría TAI y se promueve su impacto?

En el capítulo 3 de esta guía se recomendó integrar las consideraciones acerca del impacto de la auditoría en todo el proceso de fiscalización. Una vez emitido el informe de auditoría TAI, la EFS puede tomar las siguientes medidas para realizar un seguimiento y promover el impacto de la auditoría.

- Aprovechar la coalición de partes interesadas que se creó durante la auditoría y seguir colaborando con las partes interesadas clave para realizar el seguimiento y promover el impacto de la auditoría.
- Crear y aplicar un plan de acción para realizar un seguimiento periódico de las medidas que se adoptan sobre las conclusiones y recomendaciones de la auditoría TAI.
- Además de las recomendaciones sobre la mejora de la transparencia y la rendición de cuentas, hay que centrarse en el seguimiento de las recomendaciones sobre la inclusión en el gasto de la emergencia.

El seguimiento de la auditoría hace referencia al escrutinio por parte de los auditores de la EFS de las medidas de corrección que puedan adoptar las partes responsables a partir de los resultados de la auditoría. El seguimiento de la auditoría refuerza su repercusión y sienta las bases para mejorar los trabajos de auditoría en el futuro.

Control ISSAI

- ✓ ¿Decidió el auditor, si procedía, hacer un seguimiento de las opiniones, conclusiones o recomendaciones de los casos de incumplimiento que figuran en el informe de auditoría?

La EFS puede utilizar varios métodos de seguimiento, según el mandato, las prácticas de auditoría y su capacidad. Estos métodos pueden consistir en la celebración de reuniones con la dirección de las entidades auditadas, solicitudes de información escrita sobre los avances de forma periódica, llamadas telefónicas o visitas limitadas sobre el terreno, recogida de datos a través de otros equipos de auditoría o de auditorías de seguimiento.

Cuando la EFS haya dividido el examen TAI en una serie de auditorías de alcance restringido distribuidas a lo largo del tiempo, podrá realizar un seguimiento sobre la aplicación de sus recomendaciones en la siguiente auditoría de la serie. Esto es especialmente importante en el caso de las recomendaciones relacionadas con medidas de corrección inmediatas de las contrataciones públicas o los paquetes socioeconómicos de emergencia.

Más información sobre las auditorías TAI

Se espera que esta guía práctica resulte de ayuda en las auditorías de transparencia, rendición de cuentas e inclusión en el uso de los fondos de emergencia para la COVID-19. En la siguiente sección se ha incluido una lista de documentos adicionales. La IDI apoyará a las

EFS en la realización de auditorías TAI a través de su plataforma integrada de educación y apoyo a la auditoría. Está previsto que se publiquen enlaces actualizados a otras fuentes de información sobre las auditorías TAI en la página web de la IDI.

Más información:

1. [La rendición de cuentas en tiempos de crisis](#), documento conjunto de IDI, CREFIAF, y las EFS de Liberia y Sierra Leona, abril de 2020
2. [Todos a arrimar el hombro: Aumentar la rendición de cuentas mediante auditorías externas](#), IDI e International Budget Partnership, 12 de noviembre de 2020
3. [Las incidencias del COVID-19 en la gestión estratégica de las EFS](#), IDI, mayo de 2020
4. [First special report on the financial management of Government's COVID-19 initiatives](#), Auditor General de Sudáfrica, septiembre de 2020
5. [Sprinting ahead with agile auditing](#), Galvanize, 2020
6. [Supreme Audit Institutions and Stakeholder Engagement Practices: A Stocktaking Report](#), Effective Institutions Platform (EIP), septiembre de 2014
7. [Corrupción en tiempos de COVID-19: Una doble amenaza para países de bajo ingreso](#), U4 Anti-Corruption Centre, consultado el 16 de abril de 2020
8. [“Do Whatever It Takes but Keep the Receipts”—the Public Financial Management Challenges](#), Public Financial Management Blog (blog de finanzas públicas del FMI), 22 de abril de 2020, consultado el 23 de noviembre de 2020
9. [Los sistemas de gestión de las finanzas públicas deben prepararse para la COVID-19 \(coronavirus\)](#), Voces, Banco Mundial Blogs, consultado el 16 de abril de 2020
10. [Cómo promueve el FMI la transparencia y la rendición de cuentas en el uso de asistencia financiera para la COVID-19](#), FMI, 30 de junio de 2020, consultado el 18 de noviembre de 2020
11. Open Budget Survey: COVID Response Module, International Budget Partnership, borrador, octubre de 2020
12. [Manual de Implementación de las ISSAI. Auditoría de desempeño](#), versión 0, IDI, julio de 2020
13. [Marco para la medición del desempeño de las EFS de 2016](#), indicadores 24 y 25, Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores
14. Compliance Audit Handbook, IDI, versión 1, junio de 2020
15. [Manual de gestión estratégica de las EFS](#), versión 0, IDI, marzo de 2020
16. Compliance Audit Manual, AFROSAI-E, 1.ª edición, noviembre de 2017
17. [INTOSAI-P12. El valor y beneficio de las Entidades Fiscalizadoras Superiores: marcando la diferencia en la vida de los ciudadanos](#)
18. [ISSAI 100. Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público](#), Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores
19. ISSAI 400. Principios de la Auditoría de Cumplimiento, Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores
20. ISSAI 4000. Norma para la auditoría de cumplimiento, Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores

Vínculos a informes de auditoría:

Jamaica

<https://auditorgeneral.gov.jm/wp-content/uploads/2020/05/Audit-of-COVID-19-resource-allocation.pdf>

Sierra Leona

<https://www.auditservice.gov.sl/wp-content/uploads/2018/12/assl-report-on-ebola-funds-management-may-oct-2014.pdf>

<https://www.auditservice.gov.sl/wp-content/uploads/2018/12/assl-auditor-general-report-ebola-phase-2.pdf>

Sudáfrica

https://www.agsa.co.za/Portals/0/Reports/Special%20Reports/Covid-19%20Special%20report/Special%20report%20interactive%20_final.pdf