

Auditoría de cumplimiento

Manual de implementación de ISSAI



Versión 1, enero de 2022

Auditoría de cumplimiento

Manual de implementación de ISSAI

Versión 1, diciembre de 2021

Índice de contenido

Acerca del manual	9
--------------------------	---

PARTE A Fundamentos de la auditoría de cumplimiento

Capítulo 1: Valor y beneficios de las auditorías de cumplimiento

1.1 ¿Qué valor y qué beneficios aportan las auditorías de cumplimiento?	14
1.2 ¿Cuáles son los factores clave de aportación de valor de las auditorías de cumplimiento?	17
1.3 Auditorías de cumplimiento de alta calidad e IFPP	18

Capítulo 2: Conceptos generales de la auditoría de cumplimiento

2.1 Las tres partes de una auditoría de cumplimiento	23
2.2 Materia e información sobre la materia de la auditoría de cumplimiento	24
2.3 Autoridades y criterios de una auditoría de cumplimiento	26
2.4 La auditoría de cumplimiento como compromiso de aseguramiento	28
2.5 Diferentes formas de realizar una auditoría de cumplimiento	29
2.6 Pasos de una auditoría de cumplimiento	33

PARTE B Gestión de la auditoría de cumplimiento en el ámbito de las EFS

Capítulo 3: Requisitos organizativos de la EFS para llevar a cabo una auditoría de cumplimiento

3.1 Objetividad y ética del auditor	37
3.2 Competencias del equipo de auditoría	38
3.3 Riesgo de auditoría y materialidad	38
3.4 Juicio y escepticismo profesionales del auditor	39
3.5 Documentación del trabajo de auditoría	40
3.6 Comunicación	41
3.7 Aseguramiento de la calidad de las auditorías	42

Capítulo 4: Plan de trabajo anual de la EFS para cubrir una auditoría de cumplimiento

4.1 Establecimiento de las prioridades estratégicas de la EFS	44
4.2 Identificación y priorización de posibles tareas de auditoría	45
4.3 Plan de trabajo anual o plurianual de la EFS	47
4.4 Consideraciones previas a una auditoría de cumplimiento individual	48

PARTE C Realización de una auditoría de cumplimiento

Capítulo 5: Planificación de una auditoría de cumplimiento

5.1 Establecimiento de la estrategia de auditoría	54
5.2 Establecimiento del plan de auditoría	56
5.3 Documentación y aseguramiento de la calidad de la estrategia y del plan de auditoría	70

Capítulo 6: Realización de procedimientos de auditoría, obtención y evaluación de evidencia

6.1 Evidencia de auditoría	73
6.2 Evidencia de auditoría suficiente y adecuada	74
6.3 Técnicas de obtención de evidencia	76
6.4 Determinación del tamaño de la muestra	81
6.5 Evaluación de la evidencia de auditoría y extracción de conclusiones	83
6.6 Garantía de la calidad en la fase de trabajo de campo de la auditoría	87

Capítulo 7: Informes y seguimiento de las auditorías de cumplimiento

7.1 Principios de elaboración de informes	89
7.2 Elementos del informe de una auditoría de cumplimiento	90
7.3 Informes de EFS con competencias jurisdiccionales	96
7.4 Denuncia de presuntos fraudes y actos ilícitos	96
7.5 Garantía de la calidad del informe de auditoría	97
7.6 Comunicación del informe a las partes interesadas	98
7.7 Seguimiento de la auditoría	100

PARTE D Documentación de la auditoría de cumplimiento

Capítulo 8: Documentación de la auditoría

8.1 Requisitos de las ISSAI en materia de documentación	104
8.2 Objetivo de la documentación	105
8.3 Elementos de la documentación	106
8.4 Componentes de los papeles de trabajo	107
8.5 Organización de la documentación de los papeles de trabajo	108
8.6 Conservación de los documentos	110
8.7 Confidencialidad y transparencia	111

Lista de figuras

Figura 1.1: Valor y beneficios para todos	15
Figura 2.1: Las tres partes de una auditoría de cumplimiento	23
Figura 3.1: Principios fundamentales de la auditoría de cumplimiento	37
Figura 5.1: Proceso de planificación de la auditoría	53
Figura 5.2: Marco de control interno	58
Figura 5.3: El triángulo del fraude	63
Figura 5.4: Proceso de evaluación de riesgos para un compromiso de informe directo	64
Figura 6.1: Árbol de decisiones: cómo determinar el método de selección de muestras adecuado	82
Figura 7.1: Usuarios de los informes de auditoría de las EFS	89

Lista de ilustraciones

Ilustración 1.1: La cadena de valor de la auditoría de cumplimiento	16
Ilustración 1.2: El camino hacia una auditoría de cumplimiento de alta calidad	19
Ilustración 2.1: Caso práctico sobre la auditoría de cumplimiento	30
Ilustración 2.2: Combinación de niveles de aseguramiento y tipos de compromiso en las auditorías de cumplimiento	32
Ilustración 2.3: Pasos de una auditoría de cumplimiento	33
Ilustración 4.1: Análisis de políticas y riesgos	44
Ilustración 4.2: Identificación de posibles tareas de auditoría	46
Ilustración 4.3: Determinación de la importancia de los riesgos	46
Ilustración 4.4: Clasificación de la prioridad de una tarea	47
Ilustración 5.1: Relación entre la materia, el alcance y los criterios	55
Ilustración 5.2: Cuestionario de control interno para entidades pequeñas o materias menores	59
Ilustración 5.3: Determinación de la materialidad cuantitativa	67
Ilustración 5.4: Matriz de planificación de la auditoría	69
Ilustración 5.5: Documentación del plan de auditoría	70
Ilustración 6.1: Procedimientos sustantivos	79
Ilustración 6.2: Plantilla de la matriz de hallazgos	84
Ilustración 7.1: Principios de elaboración de informes	89

Lista de anexos

Anexos del capítulo 4	
Anexo 4.1: Documentación de una posible tarea de auditoría	114
Anexo 4.2: Establecimiento del plan de trabajo anual o plurianual	116
Anexos del capítulo 5	
Anexo 5.1: Estrategia de auditoría	122
Anexo 5.2: Conocimiento de la entidad y de su entorno	124
Anexo 5.3: Conocimiento de los controles internos y del entorno de control	127
Anexo 5.4: Evaluación de los riesgos de fraude	130

Anexo 5.5: Determinación de la materialidad en la fase de planificación	132
Anexo 5.6: Registro de riesgos	134
Anexo 5.7: Plan de auditoría	136
Anexos del capítulo 6	
Anexo 6.1: Comprobación de la eficacia de los controles	142
Anexo 6.2: Realización de procedimientos sustantivos de auditoría	144
Anexo 6.3: Matriz de hallazgos de la auditoría	147

Lista de apéndices

Capítulo 4:	
Apéndice 4-A: Clasificación de las entidades en función del valor del riesgo	118
Apéndice 4-B: Las diferentes tareas del auditor en los distintos tipos de auditoría de cumplimiento	120
Capítulo 5: Apéndice 5-A: Revisión de la calidad de la planificación de la auditoría	
Capítulo 6: Apéndice 6-A: Revisión de la calidad del trabajo de campo de la auditoría	149
Capítulo 7: Apéndice 7-A: Revisión de la calidad de los informes de auditoría	151

Referencias

1. ISSAI de www.issai.org
2. Plan de desarrollo estratégico del IFPP 2017-19

Lista de acrónimos

AC	Auditoría de cumplimiento
SAC	Subcomité para la Auditoría de Cumplimiento
COSO	Comité de organizaciones patrocinadoras
FIPP	Foro para Pronunciamientos Profesionales de la INTOSAI
INTOSAI	Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores
INCOSAI	Congreso Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores
IFPP	Marco de Pronunciamientos Profesionales de la INTOSAI
IDI	Iniciativa de Desarrollo de la INTOSAI
ISSAI	Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores
PSC	Comité de Normas Profesionales
QA	Aseguramiento de calidad
RMNC	Riesgo de incumplimiento material
EFS	Entidad Fiscalizadora Superior

Declaración de calidad para la versión 1 del manual de implementación de la ISSAI de auditoría de cumplimiento (enero de 2021)

El documento conjunto de los Presidentes de Metas de la INTOSAI y de la IDI sobre el «Aseguramiento de calidad de los bienes públicos creados y publicados al margen del debido proceso» identifica los siguientes tres niveles de aseguramiento de calidad:

ASEGURAMIENTO DE CALIDAD DE LOS BIENES PÚBLICOS DE LA INTOSAI CREADOS Y PUBLICADOS AL MARGEN DEL DEBIDO PROCESO. Niveles de aseguramiento de calidad

Nivel 1: Productos sujetos a procesos de aseguramiento de calidad equivalentes al debido proceso de la INTOSAI, lo que incluye un periodo prolongado de exposición al público en condiciones de transparencia (90 días).

Nivel 2: Productos que se han sometido a procesos de aseguramiento de calidad más limitados, en los que participan interesados ajenos al organismo o al grupo de trabajo encargado de la elaboración inicial de los productos. Los procesos de aseguramiento de calidad pueden incluir, por ejemplo, pruebas piloto, ensayos o presentación de comentarios por parte actores clave, pero sin llegar a la exposición pública plena de los noventa días.

Nivel 3: Los productos se han sometido a medidas de control de calidad rigurosas internas en el organismo o del grupo responsable de su elaboración.

En función del bien público global (GPG) puede ser apropiado un nivel de aseguramiento de calidad u otro. Este GPG se ha preparado de conformidad con el nivel 1 de aseguramiento de calidad.

Protocolo de Aseguramiento de Calidad (versión 2.0)

El Protocolo de Aseguramiento de Calidad de la IDI (QA) para los bienes públicos globales de la IDI define las medidas que deben adoptarse para garantizar la calidad de conformidad con los tres niveles de aseguramiento de calidad anteriores. Para el nivel 1 de aseguramiento de calidad, estas medidas incluyen: la aprobación por parte del Consejo Directivo de la IDI de la creación del GPG; la formación de un equipo de desarrollo de producto competente; una revisión por pares de expertos externos al equipo de desarrollo; modificaciones basadas en revisiones; la revisión, corrección y traducción del documento por profesionales competentes; una exposición pública durante un período de 90 días/consulta con interesados relevantes con puntos de vista representativos de la mayoría de las regiones, de la mayor parte de modelos de auditoría, de los países desarrollados, de los países en desarrollo y que incorpore la perspectiva de los organismos mundiales; modificaciones del documento basadas en los comentarios recibidos durante la exposición pública, y las aprobaciones debidas para la versión 1 del GPG.

Actualización de este GPG

Para garantizar que este GPG sigue siendo relevante, la IDI revisará de forma exhaustiva este manual de implementación de ISSAI de auditoría cumplimiento siempre que se modifiquen las ISSAI de auditoría cumplimiento. Las revisiones exhaustivas observarán el Protocolo de Aseguramiento de Calidad. Además, se pueden llevar a cabo revisiones generales en función de las necesidades. Por regla general, estas actualizaciones generales no deberán cumplir este Protocolo.

Este GPG pertenece al eje de trabajo *EFS Profesionales*, que es el encargado de mantenerlo actualizado.

Proceso de revisión del aseguramiento de calidad

Shourjo Chatterjee, de la Unidad de Apoyo Estratégico de la IDI, ha realizado una revisión de QA del proceso observado para crear este GPG, con arreglo a la versión 2.0 del Protocolo de QA. El revisor de QA está familiarizado con el protocolo de la IDI de aseguramiento de calidad de los GPG y no participó en la elaboración del GPG. Este proceso de revisión de QA ha sido diseñado para garantizar a terceros que la IDI ha puesto en práctica las medidas de control de calidad mencionadas, concebidas para cumplir el nivel 1 de aseguramiento de calidad.

Resultados de la revisión del aseguramiento de calidad

En la revisión de QA del proceso observado para elaborar este GPG se concluyó que se había seguido en todos los aspectos el Protocolo requerido para el nivel 1 de aseguramiento de calidad.

Conclusión

Sobre la base de la revisión de aseguramiento de calidad, la IDI garantiza a los usuarios de este GPG que este documento ha sido sometido a un proceso de QA equivalente al debido proceso establecido por el Marco de Pronunciamientos Profesionales de la INTOSAI (IFPP por sus siglas en inglés), incluido también el periodo prolongado de exposición al público en condiciones de transparencia.

Einar Gørrissen
Director General
Iniciativa de Desarrollo de la INTOSAI
Enero de 2022

Acerca del manual

Antecedentes

En el año 2014, la IDI elaboró el primer manual de implementación de las ISSAI¹ de auditoría de cumplimiento (AC), como parte de su iniciativa de implementación de las ISSAI (Programa 3i). En aquel momento, el manual se basaba en las antiguas ISSAI de auditoría de cumplimiento de nivel 4 (ISSAI 4100 y 4200) y en las ISSAI de nivel 3, es decir, la ISSAI 400 y la ISSAI 100. Estas normas constituyeron la base de la metodología de auditoría descrita en el primer manual de auditoría de cumplimiento.

La INTOSAI aprobó la nueva ISSAI 4000 de auditoría de cumplimiento² en el INCOSAI de 2016. En su condición de norma rectora para las auditorías de cumplimiento, la nueva ISSAI 4000 contiene cambios significativos con respecto a la versión anterior de las ISSAI de auditoría de cumplimiento. Posteriormente, para reflejar los cambios en las ISSAI, la IDI inició la revisión del manual de implementación de las ISSAI de auditoría de cumplimiento y preparó este manual como bien público global (GPG). Los GPG son productos y herramientas elaborados por la IDI para contribuir a la creación de conocimiento global, al desarrollo de capacidades y a la mejora del rendimiento de las EFS.

¹ ISSAI: Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI). El conjunto completo y actualizado de normas profesionales y directrices de buenas prácticas de los auditores del sector público.

² <http://www.issai.org/issai-framework/4-auditing-guidelines.htm>

Propósito del manual

El propósito de este manual es proporcionar una guía práctica sobre el proceso que deben observar las auditorías de cumplimiento con arreglo a la ISSAI 4000 para ayudar a las EFS y a sus auditores a llevar a cabo las auditorías de cumplimiento de conformidad con las ISSAI. El manual incorpora una metodología de auditoría que se basa en la ISSAI 4000, con explicaciones sobre el proceso de auditoría y propuestas de plantillas de papeles de trabajo de auditoría.

Proceso de elaboración del manual

Al preparar este manual, la IDI ha observado su protocolo de aseguramiento de calidad de bienes públicos globales (*Protocol for Quality Assurance of its Global Public Goods V2.0*³). En la sección 6 del protocolo —*Conversion of existing products into a Global Public Good (Conversión de productos existentes en un bien público global)*— se establece el debido proceso que debe observarse para garantizar la calidad de esta versión del manual. El proceso requiere, en primer lugar, elaborar la versión 0 del manual y someterla a consulta pública para que se remitan comentarios. A partir de los comentarios y de la información recibida, se actualiza la versión 0 y pasa a denominarse versión 1 del manual.

El primer borrador del manual lo preparó un equipo de desarrollo de productos de las EFS de diferentes regiones de la INTOSAI. Posteriormente, un grupo de expertos en auditorías de cumplimiento revisó de forma independiente el borrador de la versión 0 del manual. Una vez finalizada la versión 0, la IDI publicó el documento en su sitio web para que estuviera expuesto al público durante 90 días.

Durante el periodo de consulta pública, la IDI comunicó a las partes interesadas pertinentes que la versión 0 se había publicado en el sitio web de la IDI y las invitó a enviar opiniones y comentarios sobre el manual. Entre las partes interesadas se incluyen, por ejemplo, las EFS, los facilitadores de las ISSAI y los auditores que participan en la iniciativa de implementación de ISSAI de la IDI. Asimismo, se encuentran la Secretaría General de la INTOSAI, las regiones de la INTOSAI, el Comité de Normas Profesionales de la INTOSAI, los miembros del Subcomité para la Auditoría de Cumplimiento de la INTOSAI, el Comité de Compartir Conocimientos de la INTOSAI, los especialistas y expertos de la IDI, y la comunidad de donantes.

Al mismo tiempo, la IDI tradujo la versión 0 del manual al español, al árabe y al francés y la publicó en el sitio web de la IDI para que estuviera expuesta al público. También envió el manual a las secretarías regionales de la OLACEFS, la ARABOSAI y la CREFIAF para que lo difundieran entre las EFS de estas regiones con el objeto de que formularan comentarios.

La IDI agradece las valiosas observaciones que ha recibido de las partes interesadas durante el periodo de consulta de la versión 0. Estos comentarios han sido debidamente incorporados, lo que ha contribuido de forma significativa a mejorar el manual y a preparar la versión 1. Puesto que la versión 1 del manual sustituye a la versión 0, la IDI retirará la versión 0 del manual en la fecha en que la versión 1 esté disponible.

³ <http://www.idi.no/en/idi-library/global-public-goods>

Contenido del manual

El manual consta de ocho capítulos que se dividen en cuatro partes. La **parte A** cubre los aspectos básicos de la auditoría de cumplimiento y explica los conceptos fundamentales de una auditoría de cumplimiento basada en las ISSAI. La **parte B** está pensada para la dirección de la EFS y proporciona directrices sobre cómo deben gestionar las EFS las auditorías de cumplimiento.

La **parte C** trata sobre la realización de la auditoría de cumplimiento y describe la metodología de la auditoría, de modo que abarca las fases de planificación, de obtención y evaluación de evidencia, y de elaboración de informes. La parte C también incluye las plantillas de papeles de trabajo pertinentes (como anexos), que se han diseñado junto con el proceso de auditoría para facilitar la aplicación de las ISSAI en la práctica. Es posible que las EFS tengan que modificar las plantillas de los papeles de trabajo para adaptarlas al mandato de la EFS, a la documentación existente y a sus prácticas de auditoría. La **parte D** explica cómo funciona el proceso de documentación de una auditoría de cumplimiento.

¿Quién puede utilizar este manual?

Este manual será de gran utilidad para los auditores de las EFS y para las EFS que hayan adoptado la ISSAI 4000 como norma rectora de auditoría —o para aquellos que tengan previsto adoptarla— para llevar a cabo auditorías de cumplimiento. No obstante, el manual en sí no es un documento rector. Recomendamos que las EFS adapten la metodología sugerida en este manual, sin perder de vista su propio mandato y sus obligaciones de elaboración de informes. Las EFS también deberían adaptarlo a sus prácticas de auditoría en función del contexto y del entorno en el que actúe la EFS.

¿Cómo puede una EFS utilizar este manual y beneficiarse de él?

Las EFS pueden utilizar este manual en su integridad o bien solo aquellas partes que cubren diferentes aspectos prácticos de las auditorías de cumplimiento, según cuáles sean las necesidades de la EFS. En general, las EFS presentan distintos grados de desarrollo en cuanto a la práctica de las auditorías de cumplimiento, tanto respecto a los requisitos organizativos de la auditoría como a la práctica en sí misma. Las EFS pueden emplear este manual según las áreas de necesidad que determinen que deben abordar para cumplir con las ISSAI.

La parte B explica los requisitos organizativos que debe cumplir una EFS (según la ISSAI 4000) para llevar a cabo una auditoría de cumplimiento. La dirección de la EFS y el personal responsable de la metodología pueden analizar esta parte y determinar las medidas que la EFS debe adoptar para observar los requisitos organizativos de la ISSAI 4000. Los requisitos organizativos relacionados con la documentación se abordan con mayor detalle en la parte D, a fin de que las EFS puedan efectuar las auditorías de conformidad con las ISSAI.

Las EFS que dispongan de una metodología para las auditorías de cumplimiento y que pretendan llevar a cabo las auditorías con arreglo a una metodología basada en la ISSAI 4000 pueden consultar la parte C, junto con las partes B y D. La parte C ayudará a la EFS a analizar hasta qué punto la práctica de auditoría de cumplimiento que sigue la EFS se corresponde con la metodología basada en la ISSAI 4000 que se propone en este manual. Mediante este análisis, la EFS podrá determinar en qué puntos del proceso de auditoría su metodología podría desviarse respecto a los requisitos de la ISSAI 4000, según el manual.

Las EFS pueden utilizar la *Herramienta de evaluación de cumplimiento de la ISSAI de auditoría financiera (CA iCAT)*⁴ para identificar las diferencias existentes entre la práctica de las auditorías de cumplimiento que sigue la EFS y los requisitos de la ISSAI 4000. El resultado de iCAT permitirá detectar las áreas que la EFS debe abordar para que sus prácticas de auditoría cumplan con las ISSAI.

⁴ La herramienta CA iCAT (versión 1) está disponible en la página web de la IDI: [iCAT de auditorías de cumplimiento V1 \(idi.no\)](http://idi.no)



PARTE A Fundamentos de la auditoría de cumplimiento

Capítulo 1: Valor y beneficios de las auditorías de cumplimiento

Capítulo 2: Conceptos generales de la auditoría de cumplimiento

Valor y beneficios de las auditorías de cumplimiento



Capítulo 1

Valor y beneficios de las auditorías de cumplimiento

- 1.1 ¿Qué valor y qué beneficios aportan las auditorías de cumplimiento?
- 1.2 ¿Cuáles son los factores clave de aportación de valor de las auditorías de cumplimiento?
- 1.3 Auditorías de cumplimiento de alta calidad e IFPP

Este capítulo reflexiona sobre las auditorías de cumplimiento en el marco más amplio de las auditorías de las EFS, las ISSAI y el valor que se aporta por medio de las auditorías de cumplimiento. El capítulo identifica las diferentes maneras en que una EFS puede adoptar las ISSAI sobre auditorías de cumplimiento y en qué casos la EFS puede remitirse a las ISSAI en sus informes de auditoría de cumplimiento.

Además de los requisitos de las normas, el capítulo también trata sobre el impacto de las auditorías de cumplimiento, sobre la integración de las cuestiones de género y de inclusión en las auditorías de cumplimiento y sobre la agilidad que debe caracterizar a las auditorías de cumplimiento al responder a situaciones nuevas como la pandemia de COVID-19.

1.1 ¿Qué valor y qué beneficios aportan las auditorías de cumplimiento?

Las Entidades Fiscalizadoras Superiores aportan valor y beneficios para todos al ejercer una supervisión externa independiente destinada a garantizar la rendición de cuentas, la transparencia, la inclusión, el comportamiento ético y la eficacia de la gobernanza pública. Las EFS ofrecen garantías sobre los estados financieros de los gobiernos y organismos gubernamentales, examinan el cumplimiento de las leyes y reglamentos aplicables y ofrecen recomendaciones para mejorar la economía, la eficiencia y la eficacia de la prestación de servicios, la gobernanza o los resultados que afectan a las personas y al planeta.

La fiscalización de los organismos de la Administración y del sector público por parte de las EFS tiene un impacto positivo en la confianza de la sociedad, ya que centra la atención de los responsables de custodiar los recursos públicos en el buen uso de estos. Dicha conciencia impulsa valores positivos y fortalece los mecanismos de rendición de cuentas, lo que a su vez contribuye a mejorar las decisiones. Gracias a la publicación de los resultados de las auditorías de las EFS, los ciudadanos están en condiciones de exigir responsabilidades a los encargados de custodiar los recursos públicos. De este modo, las EFS promueven la eficiencia, la rendición de cuentas, la efectividad, la transparencia y la inclusión en las instituciones públicas.

La auditoría del sector público es esencial, ya que proporciona —a los órganos legislativos y de supervisión, a los responsables del gobierno de la entidad y al público en general— información y evaluaciones independientes y objetivas sobre la ejecución de las directrices, los programas o las operaciones de la Administración. La auditoría del sector público se describe como un proceso sistemático en el que de manera objetiva se obtiene y se evalúa la evidencia disponible para determinar si la información o las condiciones reales están de acuerdo con los criterios establecidos.⁵

Aunque los mandatos y los marcos jurídicos de las EFS son muy diversos en la comunidad de la INTOSAI, la ISSAI 100 define tres tipos de auditorías que suelen llevar a cabo las EFS, esto es, la auditoría financiera, la auditoría de cumplimiento y la auditoría de desempeño. Los tres tipos de auditoría son diferentes, dado que cada tipo tiene su área de interés y su planteamiento de auditoría.

La auditoría financiera se centra en determinar si la información financiera de una entidad se presenta de conformidad con el marco normativo y de información financiera aplicable. Esto se logra obteniendo evidencia de auditoría suficiente y adecuada que permita al auditor expresar un dictamen sobre si la información financiera está libre de incorrecciones significativas debidas a fraude o error.⁶

⁵ ISSAI 100.18

⁶ ISSAI 100.22

Una auditoría de desempeño es un examen independiente, objetivo y fiable sobre si las acciones, sistemas, operaciones, programas, actividades u organizaciones de la Administración funcionan de acuerdo con los principios de economía, eficiencia y eficacia, y si existe margen de mejora.⁷

Una auditoría de cumplimiento es una evaluación independiente para determinar si un asunto cumple con las autoridades aplicables identificadas como criterios. Esto se lleva a cabo evaluando si las actividades, las transacciones financieras y la información cumplen, en todos los aspectos significativos, con las autoridades que rigen la entidad auditada.⁸

Obtener valor y beneficios a través de las auditorías de cumplimiento es un proceso complejo. Requiere que varios actores, de ámbitos funcionales diferentes, trabajen juntos de forma coherente y coordinada. Como se muestra en el diagrama, esto implica la participación de actores tanto estatales como no estatales. Para aportar valor y contribuir a los objetivos correspondientes, un auditor de cumplimiento debe analizar el ecosistema en el que opera e identificar los actores y procesos con los que debe interactuar a lo largo de la auditoría.

Las auditorías de cumplimiento pueden añadir valor de muchas maneras diferentes: a través de su cobertura, a través de los informes de auditoría de alta calidad puestos en el dominio público, a través de recomendaciones que permitan obtener marcos de cumplimiento más transparentes, con mayor rendición de cuentas y más inclusivos, a través de la toma de decisiones y a través de un mayor cumplimiento de las autoridades aplicables por parte de los responsables del gobierno de la entidad.

Valor y beneficios para todos

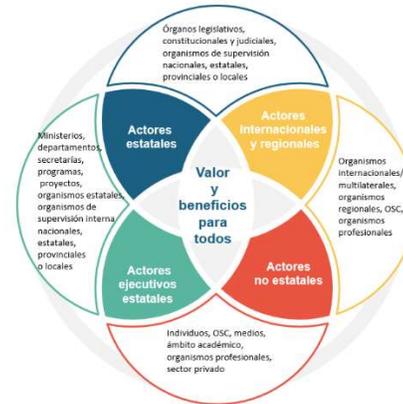


Figura 1.1: Valor y beneficios para todos

Las auditorías de cumplimiento fomentan la transparencia

La transparencia puede definirse como el principio básico y comúnmente aceptado de divulgación para poner a disposición del público las directrices administrativas, los marcos normativos e institucionales, así como la información relacionada con la toma de decisiones de una manera que sea comprensible, accesible y oportuna. A través de las auditorías de cumplimiento, las EFS pueden determinar si las entidades auditadas cumplen con los requisitos de transparencia. Mientras que la publicación de los informes de auditoría de cumplimiento de la EFS permite obtener una mayor transparencia, la aplicación de las recomendaciones de la EFS permite obtener sistemas de cumplimiento más transparentes a largo plazo.

Las auditorías de cumplimiento ayudan a los ciudadanos a exigir responsabilidades a los encargados de la gestión y a mejorar los mecanismos de rendición de cuentas en el sector público.

La rendición de cuentas es la relación entre el Estado y sus ciudadanos, y la medida en que el Estado debe responder por sus acciones. Este concepto se asocia al marco jurídico y de información, a la estructura organizativa, a la estrategia, a los procedimientos y a las acciones encaminadas a garantizar que cualquier organización que utilice dinero público y tome decisiones que afecten a la vida de las personas pueda ser considerada responsable de sus acciones. Los principios y conceptos indispensables para la rendición de cuentas del sector público son la transparencia, la equidad, la integridad y la confianza. Las auditorías de cumplimiento pueden garantizar la rendición de cuentas al

⁷ ISSAI 300.9

⁸ ISSAI 400.12

generar un efecto disuasorio mediante una supervisión adecuada y periódica del cumplimiento de las autoridades; los informes de las auditorías de cumplimiento pueden ayudar a los ciudadanos a exigir responsabilidades a los encargados del gobierno de la entidad, y la actuación sobre las conclusiones y recomendaciones de las auditorías de cumplimiento dará lugar a sistemas y acciones más responsables por parte de la Administración en el futuro.

Las auditorías de cumplimiento promueven la inclusión

Además de contribuir a la transparencia y a la rendición de cuentas, las auditorías de cumplimiento también fomentan la inclusión. Los auditores de cumplimiento pueden comprobar si los responsables del gobierno de la entidad observan las autoridades, las normas y los reglamentos que prevén la inclusión en diferentes ámbitos. Por ejemplo, los auditores de cumplimiento pueden verificar si el plan socioeconómico para los beneficiarios de los grupos vulnerables se está aplicando según los requisitos establecidos y si los beneficiarios son reales. Las auditorías de cumplimiento también pueden señalar hasta qué punto se integran cuestiones de inclusión en los marcos de cumplimiento de la Administración.

Las auditorías de cumplimiento fomentan el comportamiento ético

Comportarse de forma ética en todas las situaciones es un valor fundamental para todos, sobre todo, para los responsables del gobierno de la entidad. Las auditorías de cumplimiento contribuyen a mejorar el comportamiento ético en el sector público al supervisar el grado en que las decisiones se toman de acuerdo con los requisitos del código de ética aplicable y al realizar recomendaciones para mejorar los marcos de cumplimiento de la ética.

Las auditorías de cumplimiento refuerzan la lucha contra el fraude y la corrupción

Las auditorías de cumplimiento tienen un valor tanto preventivo como de detección sobre el fraude y la corrupción en las instituciones públicas. Las EFS pueden emitir señales de alarma, evaluar la vulnerabilidad de los sistemas de cumplimiento y verificar el cumplimiento real para detectar casos de fraude y de corrupción. En función de su mandato y de sus capacidades, las EFS pueden colaborar con los organismos de lucha contra la corrupción, comunicar sus hallazgos a otras autoridades para que realicen las investigaciones pertinentes o llevarlas a cabo ellas mismas.

Las auditorías de cumplimiento contribuyen a crear una cultura de observancia de las normas

Como se ha mencionado anteriormente, una cobertura adecuada de las auditorías de cumplimiento, unas auditorías de cumplimiento de alta calidad y el seguimiento y la aplicación de medidas ante los casos de incumplimiento crean, a largo plazo, una mayor concienciación sobre la importancia del cumplimiento, actúan como elemento disuasorio contra la infracción e impulsan una cultura de observancia más estricta en las instituciones gubernamentales.

Al examinar la transparencia, la rendición de cuentas, la inclusión y el comportamiento ético en diferentes sectores (salud pública, educación, infraestructuras, tecnología, medio ambiente, etc.), las auditorías de cumplimiento generan valor y beneficios tanto para las personas como para el planeta.

También se puede observar el valor y los beneficios de las auditorías de cumplimiento desde la perspectiva de una **cadena de valor** de productos, resultados y contribución al impacto. El siguiente diagrama muestra algunos ejemplos.

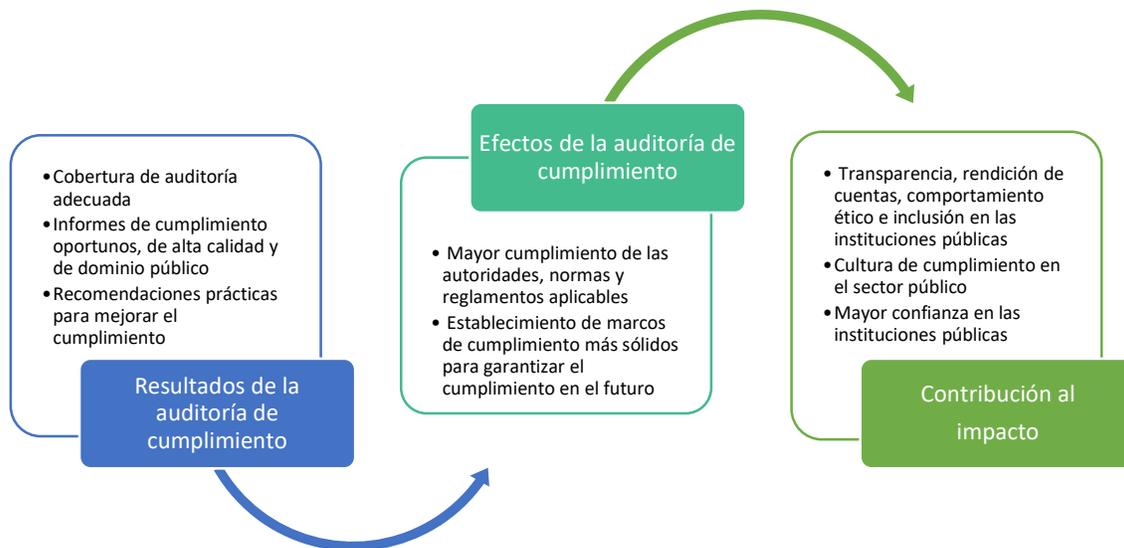


Ilustración 1.1: La cadena de valor de la auditoría de cumplimiento

Esta cadena de valor que permite obtener valor y beneficios para todos se basa en ciertas premisas: en que las EFS sean independientes y tengan un mandato suficiente, en que dispongan de facultades y recursos adecuados, en que exista una metodología de auditoría robusta, en que haya partes interesadas que colaboren, en que las EFS tengan capacidad de seguimiento y en que las entidades auditadas adopten medidas a partir de las recomendaciones de las EFS. La obtención de valor se ve amenazada si falla cualquier eslabón de la cadena o si no se cumplen las premisas. La cadena de valor también depende del entorno político, social, económico y cultural del país.

1.2 ¿Cuáles son los factores clave de aportación de valor de las auditorías de cumplimiento?

En esta sección se reflexiona sobre algunos de los factores clave que aportan valor o que refuerzan el impacto de las auditorías de cumplimiento.

1. **El mandato y el marco jurídico habilitante de la EFS.** La EFS necesita un mandato habilitante e independencia para definir las auditorías de cumplimiento que llevará a cabo, para establecer su metodología y tener competencias para emitir informes, publicarlos y realizar el seguimiento de las medidas adoptadas.
2. **La alta dirección de la EFS.** Los titulares de las EFS desempeñan un papel fundamental en la elaboración de estrategias para aportar valor, la movilización de recursos, la toma de decisiones y, lo que es más importante, en el establecimiento de un talante y una cultura centrada en la aportación de valor.
3. **La calidad de las auditorías.** La EFS necesita un producto creíble y de alta calidad que aporte valor. Por lo tanto, son cruciales tanto el cumplimiento de las normas aplicables como la capacidad de la EFS para justificar dicho cumplimiento a través de sistemas de calidad sólidos.
4. **La capacidad de generar impacto.** Para que las auditorías de cumplimiento generen impacto, la EFS debe disponer de procesos y prácticas que integren las consideraciones de impacto en todo el proceso de auditoría. Esto implica incluir el impacto en la planificación, prestando atención a dicho impacto cuando se lleva a cabo la auditoría y se elaboran sus informes.

También es fundamental asegurarse de que los informes lleguen a tiempo a un amplio grupo de partes interesadas.

5. **La participación de las partes interesadas en todo el proceso de auditoría.** Las EFS no pueden aportar valor por sí solas. Para que las auditorías de cumplimiento tengan impacto y aporten valor, se debe contar con una coalición de partes interesadas y con todo un ecosistema de actores que trabajen juntos. Por este motivo, es crucial que la EFS determine cuáles son las partes interesadas clave y logre que estas participen desde el principio en el proceso de auditoría. Esto se puede hacer estratégicamente, en la práctica de todas las auditorías de cumplimiento en su conjunto, o bien caso por caso, en cada una de las auditorías de cumplimiento por separado.
6. **La capacidad de seguimiento.** El papel del auditor no termina con la emisión del informe. Para que las auditorías de cumplimiento que la EFS realiza aporten valor, la EFS debe contar con un sistema de seguimiento eficaz que permita especificar las medidas correctoras que se deben llevar a cabo, impulsar el seguimiento de los responsables y supervisar y medir las medidas adoptadas en relación con las conclusiones y las recomendaciones de las auditorías de cumplimiento.
7. **La agilidad y la flexibilidad de las auditorías de cumplimiento.** Dado el ritmo con lo que todo cambia hoy en día, es importante que las EFS incorporen mecanismos ágiles en la práctica de las auditorías de cumplimiento. Consulte el capítulo 4 de la guía práctica de la IDI sobre *Auditorías de transparencia, rendición de cuentas e inclusión en el uso de los fondos de emergencia para la COVID-19 (auditorías TAI)* para obtener más información sobre el enfoque ágil en las auditorías de cumplimiento ([Guía TAI \(idi.no\)](#)).
8. **El interés por las consideraciones de género e inclusión.** Como los sectores vulnerables y marginados de la población son los más afectados por la inobservancia de las normas, por la falta de integridad y por la corrupción de las instituciones públicas, resulta fundamental que las EFS estén atentas a las cuestiones sobre género e inclusión en la práctica de las auditorías de cumplimiento. Las EFS pueden incorporar estas consideraciones en las auditorías de cumplimiento de forma transversal o bien pueden centrarse en áreas específicas de la marginación y la vulnerabilidad convirtiéndolas en la materia de determinadas auditorías de cumplimiento; por ejemplo, pueden realizarse auditorías sobre los paquetes socioeconómicos de la COVID-19 destinados a las madres solteras. Consulte los bancos de preguntas de las auditorías TAI ([Banco de preguntas de auditoría TAI \(idi.no\)](#)) donde encontrará ejemplos de preguntas sobre inclusión que pueden formularse en las auditorías de cumplimiento.

1.3 Auditorías de cumplimiento de alta calidad e IFPP

En la sección anterior hemos hablado de cómo las auditorías de cumplimiento de alta calidad eran esenciales para la obtención de valor y beneficios. En esta sección, vamos a explorar el vínculo que hay entre las auditorías de cumplimiento de alta calidad y el Marco de Pronunciamientos Profesionales de la INTOSAI. Como parte de esta exploración, también cubriremos qué implica para una EFS adoptar las normas de auditoría de cumplimiento, cuáles son las diferentes formas de referirse a las ISSAI y qué hay que hacer para aplicar prácticas de auditoría de cumplimiento que cumplan las ISSAI.

El Marco de Pronunciamientos Profesionales de la INTOSAI (IFPP) está formado por los principios de la INTOSAI (INTOSAI-P), las normas internacionales de las entidades fiscalizadoras superiores (ISSAI) y las guías de la INTOSAI (GUID):

NÚMERO DE CATEGORÍA	CATEGORÍA	CRITERIOS DE CLASIFICACIÓN
INTOSAI P1-9	Principios fundacionales de la INTOSAI	Principios fundacionales históricos que especifican el papel y las funciones a las que deben aspirar las EFS. Estos principios pueden ser informativos para los gobiernos y los parlamentos, así como para las EFS y el público en general, y pueden utilizarse como referencia para establecer los mandatos nacionales de las EFS.
INTOSAI P10-99	Principios principales de la INTOSAI	Los principios principales apoyan los principios fundacionales de una EFS, aclarando el papel de la EFS en la sociedad, así como los requisitos previos de alto nivel para el adecuado funcionamiento y la conducta profesional de una EFS.
ISSAI 100-129	Principios fundamentales de la auditoría del sector público	Establece un conjunto básico de conceptos y principios que definen la auditoría del sector público y los distintos tipos de encargos que cubren las ISSAI.
ISSAI 130-199	Requisitos organizativos de las EFS (nivel de la EFS)	Requisitos sobre las funciones organizativas de una EFS diseñados para mejorar la realización de auditorías de calidad.
ISSAI 200-299	Principios de la auditoría financiera	Definen los elementos y los principios de la auditoría financiera, con referencia a los principios fundamentales de la auditoría del sector público.
ISSAI 300-399	Principios de la auditoría de desempeño	Definen los elementos y principios de la auditoría de desempeño, con referencia a los principios fundamentales de la auditoría del sector público.
ISSAI 400-499	Principios de la auditoría de cumplimiento	Definen los elementos y los principios de la auditoría de cumplimiento, con referencia a los principios fundamentales de la auditoría del sector público.
ISSAI 2000-2899	Normas de auditoría financiera	Normas de auditoría financiera, de conformidad con los principios de auditoría financiera.
ISSAI 3000-3899	Normas de auditoría de desempeño	Normas de auditoría de desempeño, de conformidad con los principios de la auditoría de desempeño.
ISSAI 4000-4899	Normas de auditoría de cumplimiento	Normas de auditoría de cumplimiento, de conformidad con los principios de cumplimiento.
GUID 1900-1999	Guías organizativas para las EFS	Guías para que las EFS mejoren su desempeño organizativo práctico en relación con los requisitos de organización e implementación de las ISSAI.
GUID 2900-2999	Guías complementarias de auditoría financiera	Guías para ayudar a los auditores, en el proceso de una auditoría financiera, a utilizar las ISSAI en la práctica.
GUID 3900-3999	Guías complementarias de auditoría de desempeño	Guías para ayudar a los auditores, en el proceso de una auditoría financiera, a utilizar las ISSAI en la práctica.
GUID 4900-4999	Guías complementarias de auditoría de cumplimiento	Guías para ayudar a los auditores, en el proceso de una auditoría de cumplimiento, a utilizar las ISSAI en la práctica.
GUID 5000-5999	Guía específica sobre la materia	Guías para ayudar a los auditores a comprender una materia determinada y a aplicar las ISSAI correspondientes.
GUID 9000-9999	Otras guías	Otras guías de orientación para el auditor.
Reservado para futuros documentos basados en la ISSAI 100		
ISSAI 600-699	Principios para otros compromisos	Definen los elementos y los principios de otros compromisos, con referencia a los principios fundamentales de la auditoría del sector público.
ISSAI 6000-6499	Normas para otros compromisos	Normas para otros compromisos de conformidad con los principios fundamentales de la auditoría del sector público. Puede tratarse de otros tipos de auditoría de la INTOSAI o de normas desarrolladas por otros organismos normalizadores reconocidas y adoptadas por la INTOSAI.
GUID 6500-6999	Guías complementarias sobre otros compromisos	Guías para ayudar a los auditores, en otros compromisos, a utilizar las ISSAI en la práctica.
7000- 8999		Disponible para cualquier necesidad futura.

El camino hacia las auditorías de cumplimiento de alta calidad mediante el cumplimiento pleno de las ISSAI

El camino de una EFS hacia la práctica de auditorías de cumplimiento de alta calidad consta de los siguientes elementos clave:

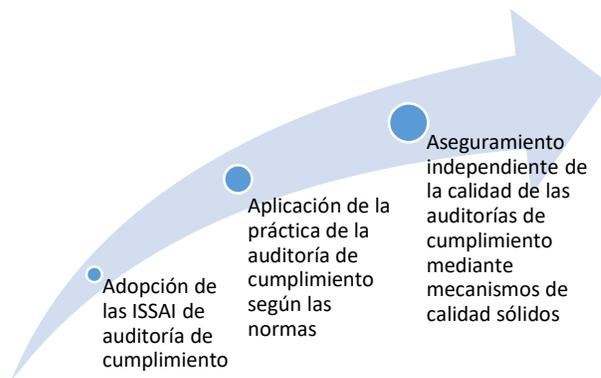


Ilustración 1.2: El camino hacia una auditoría de cumplimiento de alta calidad

Adopción de las ISSAI de auditoría de cumplimiento

La adopción de las ISSAI de auditoría de cumplimiento es el proceso de toma de decisiones en la EFS mediante el cual esta decide cómo se remitirá a las ISSAI al poner en práctica las auditorías de cumplimiento. Como se establece en la ISSAI 100.8, las EFS pueden adoptar las ISSAI de diferentes maneras.

Los principios fundamentales de la auditoría de cumplimiento (ISSAI 400) proporcionan a las EFS una base para adoptar o crear normas y directrices para las auditorías de cumplimiento.

Los principios de la ISSAI 400 pueden utilizarse de tres formas:

- Como base para adoptar las normas de auditoría de cumplimiento (ISSAI 4000) como normas rectoras.
- Como base sobre la que las EFS pueden crear sus propias normas de auditoría.
- Como base para adoptar normas nacionales que sean compatibles.

Como base para adoptar la ISSAI 4000 como norma de auditoría de cumplimiento rectora

Las EFS podrían plantearse la adopción directa de la ISSAI 4000, la norma para las auditorías de cumplimiento, como norma rectora propia para las auditorías de cumplimiento. Dado que la ISSAI 4000 se ha creado para reflejar las mejores prácticas, es aconsejable que las EFS traten de adoptarla en su totalidad como norma rectora.⁹

En algunos ambientes, esto puede no ser posible debido a la ausencia de estructuras administrativas básicas o porque las leyes o las regulaciones no establecen las premisas para realizar auditorías en conformidad con las Normas de la Auditoría de Cumplimiento [la ISSAI 4000]. En estos casos, las EFS tienen la opción de desarrollar normas basándose en normas nacionales o adoptando aquellas que sean consistentes con los Principios de la Auditoría de Cumplimiento (ISSAI 400).¹⁰

Como base sobre la que las EFS pueden crear sus propias normas

Algunas EFS pueden llevar a cabo auditorías de cumplimiento de acuerdo con su mandato, pero es posible que no dispongan de un marco normativo de auditoría que apoye su trabajo. Estas EFS pueden desarrollar sus normas de auditoría de cumplimiento de acuerdo con los principios fundamentales de la auditoría de cumplimiento de la ISSAI 400. Las ISSAI hacen hincapié en la necesidad de que las EFS analicen el mandato, las leyes y los reglamentos que les son aplicables al adoptar las ISSAI. Por lo

⁹ ISSAI 400.7

¹⁰ ISSAI 400.7

tanto, estos principios no anulan los mandatos, normas y reglamentos vigentes que regulan las prácticas de auditoría de la EFS.

Como base para adoptar normas nacionales compatibles

Es posible que algunas EFS cuenten con normas nacionales sobre las auditorías de cumplimiento. En la ISSAI 400, se proporciona un marco de referencia a modo de principio fundamental para estas EFS. Las EFS pueden analizar sus prácticas y normas existentes con respecto a las ISSAI, identificar posibles carencias y modificar sus normas de auditoría vigentes para garantizar que se ajusten a los principios de la ISSAI 400.

Aplicación de la práctica de la auditoría de cumplimiento según las normas

Cuando se decida cómo adoptar la norma, la EFS tendrá que establecer mecanismos para implementar prácticas de auditoría de cumplimiento que observen los requisitos de las normas adoptadas. Para ello, la EFS necesitará:

- a. Una metodología para las auditorías de cumplimiento que sea compatible con las normas: la metodología definirá el proceso de las auditorías de cumplimiento y los mecanismos de calidad.
- b. Auditores competentes para las auditorías de cumplimiento: una cantidad adecuada de auditores de cumplimiento que acrediten tener los conocimientos necesarios para llevar a cabo auditorías de cumplimiento y aplicar su juicio profesional. Consulte el marco de competencias para los profesionales de la auditoría del sector público para obtener más información sobre los conocimientos que debe tener un auditor de cumplimiento profesional.
- c. Recursos y procesos de apoyo para llevar a cabo las auditorías de cumplimiento: esto incluye recursos financieros, infraestructura, servicios auxiliares, etc.

Aseguramiento de la calidad de las auditorías de cumplimiento

Para garantizar la alta calidad de las auditorías de cumplimiento, una EFS debe establecer mecanismos de control y de aseguramiento de la calidad. Aunque los controles de calidad están integrados en el proceso de auditoría de cumplimiento, los mecanismos de aseguramiento de la calidad proporcionan una garantía independiente sobre la eficacia de los controles de calidad.

Las EFS pueden declarar que cumplen con las normas de AC solo si su mecanismo de aseguramiento de la calidad proporciona una garantía independiente de que la práctica de la auditoría de cumplimiento observa de forma plena todos los requisitos de las normas de AC que sean aplicables.

Cómo hacer referencia a las ISSAI en el informe de auditoría de cumplimiento de una EFS

Las EFS deben declarar las normas que van a aplicar en las auditorías y esta declaración debe estar disponible para los usuarios de los informes de las EFS. Se recomienda a las EFS que incluyan estas declaraciones en sus informes de auditoría.¹¹

Los usuarios del informe de auditoría deben saber cómo han realizado la auditoría las EFS y qué metodología han seguido. Gracias a esta declaración, los usuarios podrán depositar su confianza en la información que consta en el informe de auditoría. Estos son conscientes de que, con arreglo a las ISSAI, las EFS deben planificar y realizar la auditoría de modo que se obtenga un aseguramiento

¹¹ ISSAI 100.8

razonable sobre si la materia en cuestión cumple o no con las autoridades aplicables. El usuario también entiende, a través de esta declaración, que la auditoría incluye el examen, sobre la base de pruebas, de la evidencia que respalda los hallazgos y las conclusiones de la auditoría. Si la EFS no incluye esta declaración en su informe de auditoría, los usuarios no sabrán qué proceso se ha seguido. Además, no podrán determinar la calidad de las auditorías realizadas, lo que puede afectar a la credibilidad que tendrán los informes de auditoría para las partes interesadas.

Cuando la EFS cumple con las ISSAI y hace referencia a estas normas en su informe de auditoría de cumplimiento, tiene dos opciones:

- 1) Una EFS puede cumplir plenamente con sus normas nacionales, lo que es compatible con los principios fundamentales de auditoría (ISSAI 400 para las auditorías de cumplimiento). En tal caso, la EFS puede hacer referencia en el informe de auditoría de cumplimiento indicando lo siguiente (ISSAI 400.8):

Realizamos nuestra auditoría de conformidad con [las normas nacionales del Estado] basadas en [o congruentes con] la ISSAI 400: Principios de la Auditoría de Cumplimiento de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores.

- 2) En una auditoría de cumplimiento, una EFS puede observar de forma plena las disposiciones de la ISSAI 4000: Norma para la auditoría de cumplimiento. En tal caso, la EFS puede hacer referencia a ello del siguiente modo (ISSAI 400.9):

Realizamos nuestra[s] auditoría[s] [de cumplimiento] de conformidad con las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores [sobre auditoría de cumplimiento].

Según la ISSAI 4000.14, si no se cumplen todas las exigencias pertinentes de la ISSAI 4000, no se podrá hacer referencia a dicha norma a menos que se mencione este hecho y se explique con detalle las consecuencias que se derivan de ello.¹² Para observar la ISSAI 4000, la EFS debe cumplir con todos los requisitos relevantes de la ISSAI 4000, ya sea en un compromiso de auditoría concreto o en la práctica general de las auditorías de cumplimiento de la EFS.¹³ Esto significa que, para hacer referencia a las ISSAI en un informe de auditoría, la EFS debe implementar unas prácticas de auditoría que observen las ISSAI o bien debe llevar a cabo una auditoría específica con arreglo a las ISSAI. Para cumplir las ISSAI en la auditoría y para hacer referencia a ellas, la EFS debe disponer de un mecanismo de aseguramiento de la calidad.

¹² La EFS puede cumplir la norma tanto en una auditoría de cumplimiento concreta como en su práctica general para las auditorías de cumplimiento.

¹³ Se entiende por práctica de auditoría aquel conjunto de auditorías realizadas bajo el mismo sistema organizativo que sigue unas normas, metodología, requisitos de competencia para los equipos de auditoría y disposiciones de control y aseguramiento de calidad comunes.

Conceptos generales de la auditoría de cumplimiento



Capítulo 2

Conceptos generales de la auditoría de cumplimiento

- 2.1 Las tres partes de una auditoría de cumplimiento
- 2.2 Materia e información sobre la materia de la auditoría de cumplimiento
- 2.3 Autoridades y criterios de una auditoría de cumplimiento
- 2.4 La auditoría de cumplimiento como compromiso de aseguramiento
- 2.5 Diferentes formas de realizar una auditoría de cumplimiento
- 2.6 Pasos de una auditoría de cumplimiento

En este capítulo se comienza describiendo las tres partes, la materia y los criterios de una auditoría de cumplimiento. Luego se presentan los diferentes planteamientos de la realización de auditorías de cumplimiento y se destacan los dos tipos de compromiso: el de informe directo y el de atestiguamiento. Además, en el capítulo se trata sobre los niveles de aseguramiento que pueden ofrecerse en el informe de auditoría: razonable o limitado. También se exploran las opciones que tiene un auditor al decidir qué tipo de auditoría de cumplimiento debe realizar. El capítulo se concluye con una ilustración del proceso de auditoría de cumplimiento.

2.1 Las tres partes de una auditoría de cumplimiento

Para llevar a cabo una auditoría de cumplimiento debe evaluarse si las actividades, las transacciones y la información cumplen, en todos los aspectos significativos, con las autoridades que rigen la entidad auditada.¹⁴ Las ISSAI sobre las auditorías de cumplimiento identifican las tres partes relacionadas que intervienen en una auditoría y tratan sobre las relaciones que se establecen entre ellas. De conformidad con la ISSAI 400.35, «[l]a auditoría de cumplimiento se basa en una relación tripartita en la cual el objetivo del *auditor* es obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada a fin de poder expresar una conclusión que tenga como fin mejorar el grado de confianza de los *usuarios previstos*, diferentes de la *parte responsable*, sobre la medición o evaluación de la materia en cuestión ante a [sic] los criterios».

En una auditoría de cumplimiento:

- El *auditor* se remite a la EFS.
- Los *usuarios previstos* son los individuos, las organizaciones o grupos de estos para los que el auditor elabora el informe de auditoría. En la auditoría de cumplimiento, el poder legislativo, como representante del pueblo, es el usuario final de los informes de auditoría. Sin embargo, según las normas, también pueden serlo los organismos de supervisión, los responsables del gobierno de la entidad o el público en general.¹⁵
- La *parte responsable* es el poder ejecutivo del Estado o la estructura subyacente de funcionarios públicos y organismos responsables de la gestión de los fondos públicos y del ejercicio de la autoridad bajo el control del poder legislativo. El responsable de la auditoría de cumplimiento es el responsable de la materia de la auditoría.¹⁶

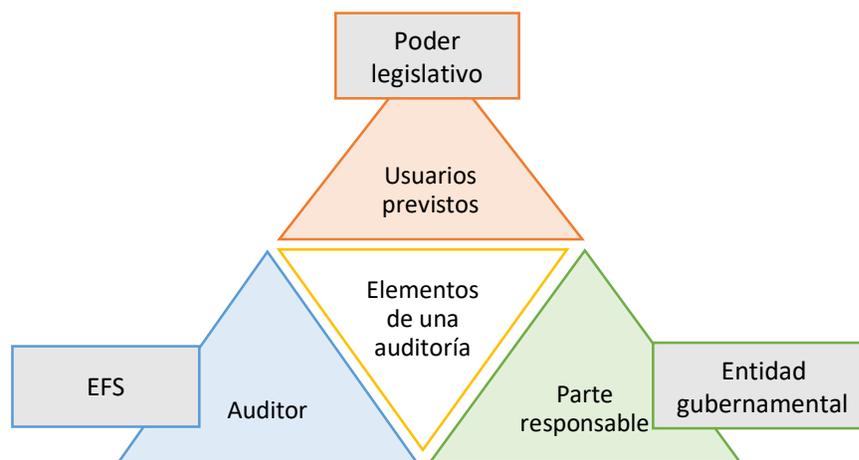


Figura 2.1: Las tres partes de una auditoría de cumplimiento

¹⁴ ISSAI 400.12

¹⁵ ISSAI 100.25

¹⁶ ISSAI 400.37

Es esencial tener en cuenta la relación entre las tres partes, las responsabilidades de cada una de ellas, las expectativas del resto y cómo cumplir con dichas expectativas. Aunque existen diferentes modelos, por regla general, el poder legislativo delega facultades a las entidades gubernamentales para que puedan realizar tareas específicas dotándolas de un presupuesto y estableciendo un marco legal que regule el gasto de los fondos presupuestados en diferentes actividades y servicios. El poder ejecutivo del Estado (por ejemplo, los organismos o los funcionarios públicos) es responsable de la gestión de los fondos públicos. El ejercicio de las facultades delegadas en los funcionarios públicos está bajo el *control* del poder legislativo. Sin embargo, que se pueda aplicar este *control* depende de que se obtenga información oportuna y precisa sobre el cumplimiento de las obligaciones de las entidades. El poder legislativo necesita *información* sobre las entidades y sus actividades para tomar decisiones de política pública. La EFS es responsable de proporcionar esta *información* al poder legislativo. Por tanto, la EFS debe conocer bien las necesidades y expectativas de sus usuarios previstos. La EFS debe ser consciente de la evolución del entorno de la Administración Pública, de la necesidad cambiante de información de los usuarios y de cómo puede proporcionar información adecuada a los usuarios a través de su informe de auditoría.

2.2 Materia e información sobre la materia de la auditoría de cumplimiento

La responsabilidad del auditor en la auditoría de cumplimiento incluye determinar si la información relacionada con una *materia* concreta cumple, en todos los aspectos significativos, con los criterios pertinentes, como las leyes, los reglamentos, las directrices, las cláusulas de los contratos y los acuerdos aplicables, entre otros.

La materia de la auditoría se determina en función del mandato de la EFS, de las autoridades competentes y del alcance de la auditoría. El contenido y el alcance de la materia pueden variar mucho en una auditoría de cumplimiento.¹⁷ Cuando el mandato de una EFS establezca obligaciones sobre las auditorías de cumplimiento, la selección de la materia deberá basarse en las tareas que esta tenga delegadas. Cuando la EFS tenga competencias para seleccionar la cobertura de las auditorías de cumplimiento, deberá observar los procedimientos necesarios para identificar las áreas significativas y relevantes o aquellas áreas que presenten un riesgo potencial de incumplimiento. A partir del área identificada, el auditor deberá definir la materia de la auditoría. La materia de una auditoría de cumplimiento puede ser una entidad, actividades, operaciones, transacciones financieras o información.

Tras determinar la materia, los auditores podrán identificar las *autoridades* y los *criterios* relacionados con esta para llevar a cabo la auditoría de cumplimiento. El objetivo de una auditoría es proporcionar al usuario o a los usuarios previstos información sobre si las entidades públicas o las materias auditadas cumplen las leyes, los actos legislativos o las resoluciones, los reglamentos, las directrices, los códigos establecidos y las estipulaciones otorgadas. Estos constituyen las *autoridades* pertinentes que rigen la materia o la entidad.¹⁸

La *información sobre la materia* es el resultado de la evaluación o medición de la materia con respecto a los criterios. La materia y la información sobre la materia de una auditoría de cumplimiento están asociadas a los conceptos de compromiso de informe directo y de compromiso de atestiguamiento (definidos en la sección 2.5).

¹⁷ ISSAI 100.28, ISSAI 400.33

¹⁸ ISSAI 4000.23

Identificación de la materia de una auditoría de cumplimiento

En el caso de algunas EFS, la materia de la auditoría se establece en su mandato o en la normativa que las regula. En otros casos, la selección de la materia es una decisión estratégica que se establece en el plan anual de la EFS a partir de la evaluación de riesgos y el juicio profesional. La materia debe ser de tal naturaleza que permita al auditor reunir evidencia de auditoría suficiente y adecuada para fundamentar una conclusión u opinión sobre la auditoría con el nivel de aseguramiento necesario. La forma de seleccionar la materia tiene repercusiones en el planteamiento de la auditoría en lo referente a la evidencia y los recursos.¹⁹

Por ejemplo, si la materia de una auditoría de cumplimiento es «una entidad», la información sobre la materia podría ser las «cuentas de la entidad», sin definir un alcance más específico. No obstante, si nos fijamos en la definición, también se podría tomar como materia la «entidad» y como información sobre la materia las actividades o transacciones de la entidad y todas las autoridades que las regulan. Llegar a una conclusión con un alcance de auditoría tan amplio requeriría más tiempo y recursos para la EFS.

Por esta razón, las ISSAI reconocen la relación entre la materia y el alcance de las auditorías de cumplimiento para acotar el objeto, que debería ser viable a fin de que se pueda auditar. Cuando los auditores planifican una auditoría de cumplimiento, suelen empezar por una materia amplia, como la entidad. Sin embargo, a medida que adquieren más conocimientos durante el proceso de auditoría, pueden modificar la materia y delimitar su alcance, lo que hará que los resultados sean más significativos para los usuarios.

El alcance de la auditoría define la materia de esta y lo que se va a auditar. El *alcance* depende de las necesidades de los usuarios previstos, del nivel de aseguramiento elegido, del riesgo determinado y de la competencia y los recursos (tanto humanos como económicos) disponibles en la EFS.²⁰

En algunos países, la materia de la auditoría de cumplimiento estará regulada en la legislación aplicable, mientras que en otros podrá establecerse mediante la evaluación de riesgos y el juicio profesional. En algunas EFS, las entidades fiscalizables pueden haber sido clasificadas en entidades de riesgo alto, medio o bajo. Estas EFS pueden optar por realizar auditorías de cumplimiento de las entidades de riesgo alto cada año, mientras que las entidades de riesgo medio o bajo podrían auditarse una vez cada dos o tres años.

En algunas materias, puede ser pertinente incluir más de una parte responsable, sobre todo en aquellas materias en las que más de una entidad participe en la gestión o la ejecución del presupuesto. En esos casos, el número de usuarios previstos también puede aumentar.²¹ Las EFS deben definir un proceso para determinar de forma sistemática la materia, en función de sus circunstancias y su mandato, para llevar a cabo la auditoría de cumplimiento de conformidad con las ISSAI.

El auditor puede utilizar la siguiente lista de posibles materias como referencia:

- Desempeño financiero:
 - uso de los fondos asignados (ejecución presupuestaria)
 - uso de subvenciones y préstamos
- Contratación pública
- Recaudación de ingresos (por ejemplo, impuestos, aranceles, impuestos especiales)
- Gastos

¹⁹ISSAI 4000.43

²⁰ISSAI 4000.44

²¹ISSAI 4000.106

- Prestación de servicios (sanitarios, educativos, etc.)
- Reclamaciones públicas
- Protección del patrimonio
- Decencia de los funcionarios auditados/de la toma de decisiones
- Salud y seguridad
- Protección del medio ambiente
- Marco de control interno
- Pagos de prestaciones sociales, pensiones
- Características físicas, densidad de la zonificación, acceso a los edificios de la Administración

2.3 Autoridades y criterios de una auditoría de cumplimiento

Definición de las autoridades

Las autoridades son el elemento más relevante de la auditoría de cumplimiento. La estructura y el contenido de las autoridades proporcionan los criterios de auditoría y, por lo tanto, son la base para saber cómo debe proceder la auditoría de conformidad con un acuerdo constitucional específico. En general, las autoridades pueden ser las normas, las leyes y los reglamentos, las resoluciones presupuestarias, las directrices, los códigos establecidos, las estipulaciones o los principios generales que rigen la buena gestión financiera del sector público, y la conducta de los funcionarios públicos.²²

La magnitud del trabajo que deberá llevar a cabo el auditor para obtener un conocimiento suficiente del marco legal y reglamentario dependerá de la naturaleza y de la complejidad de las leyes y reglamentos. Sin embargo, el auditor debe comprender las disposiciones de la legislación que son relevantes para la tarea de auditoría. En todos los casos, la entidad auditada seguirá siendo la responsable de garantizar el cumplimiento de los criterios aplicables.

Jerarquía de autoridades

Debido a la diversidad de autoridades posibles, puede haber disposiciones contradictorias entre sí y que admitan interpretaciones diferentes. Además, las autoridades de rango jerárquico inferior pueden ser incompatibles con los requerimientos o límites de la legislación que desarrollan y pueden existir vacíos legislativos. Para evaluar el cumplimiento de las autoridades, el auditor debe tener un conocimiento suficiente de la estructura y el contenido de dichas autoridades.²³

Cuando el auditor identifica autoridades incompatibles entre sí, debe remitirse a la jerarquía de las disposiciones. Las de mayor rango prevalecerán sobre aquellas de rangos inferiores. Por ejemplo, si un procedimiento o actividad operativos de una materia o entidad se ha establecido por medio de la ley, el reglamento interno de esa materia o entidad deberá observar dicha ley. En caso contrario, los auditores deben señalar la incompatibilidad y, si el mandato lo permite, recomendarán que se modifique la disposición de rango inferior. Esto también podrá constituir una evidencia de auditoría cuando el cumplimiento de la normativa interna haya provocado que se infrinja la disposición de rango superior.

Del mismo modo, cuando los auditores tengan dudas sobre la interpretación correcta de una autoridad, deberán revisar los antecedentes y el contexto de la ley para comprender la intención y las premisas en que se basa esta antes de utilizar la autoridad como punto de referencia. Cuando se

²² ISSAI 400.28 y 29

²³ ISSAI 400.30

encuentren en una situación de este tipo, los auditores podrán ponerla en conocimiento de sus superiores para que estos puedan adoptar las medidas que correspondan durante la auditoría.

Criterios

Los criterios son los puntos de referencia, basados en las autoridades, que se utilizan para evaluar la materia de la auditoría. 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.

En las auditorías de cumplimiento, los criterios pueden diferir significativamente de una auditoría a otra. Los criterios deben constar en el propio informe, pero se pueden incluir por remisión cuando se puedan consultar en una declaración de la dirección o estén disponibles de otra manera a partir de una fuente fácilmente accesible y fiable.

Sea cual sea la opción elegida, el auditor debe identificar los criterios en el informe de la auditoría de cumplimiento para que los usuarios del informe puedan comprender en qué se basan el trabajo y las conclusiones de los auditores. Los criterios deben ponerse a disposición de los usuarios previstos para que estos puedan entender cómo se ha evaluado o medido la materia. Sin el marco de referencia que proporcionan dichos criterios, cualquier conclusión está abierta a la interpretación individual y puede provocar malentendidos. Debe brindarse la oportunidad a la parte responsable para que realice los comentarios oportunos sobre los criterios de la auditoría antes de que esta comience, para asegurarse de que la auditoría logra el efecto deseado. Una interlocución eficaz con la parte responsable puede evitar que se haga caso omiso a los resultados de la auditoría cuando se aborden los criterios en el momento de comunicar las conclusiones.

Si los criterios no se derivan de las autoridades, es esencial que se establezcan criterios con las características descritas en las ISSAI. Los criterios deben ser pertinentes, íntegros, fiables, neutrales, comprensibles, útiles, comparables, aceptables y accesibles.²⁴

Tipos de criterios

Las auditorías de cumplimiento pueden tratar sobre la regularidad (el cumplimiento de criterios formales, como la observancia de las leyes, regulaciones y convenios aplicables) o la decencia (la observancia de los principios generales que rigen una buena administración financiera y el comportamiento de los funcionarios públicos) de la materia de la auditoría. Los criterios de regularidad y de decencia son diferentes.

Regularidad: Los criterios de regularidad pueden derivarse de normas y reglamentos, tratados internacionales y otros acuerdos, o de códigos de conducta.²⁵ Estos criterios también se basan en la constitución, instrumentos legales, órdenes, reglamentos gubernamentales o ministeriales, directrices y estipulaciones.

Decencia: En función del mandato de la EFS y de la naturaleza de las leyes y reglamentos en el contexto del sector público de la EFS, el alcance de la auditoría puede incluir aspectos de decencia. La decencia se define como la «observancia de los principios generales que rigen una sana administración financiera y el comportamiento de los funcionarios públicos»²⁶. El uso de la decencia como base de la auditoría puede ser una práctica común en algunas EFS, pero otras pueden carecer del mandato necesario para evaluarla. Algunas EFS utilizan este planteamiento en las «auditorías de gestión» que realizan a petición de un órgano legislativo.

²⁴ ISSAI 4000.118

²⁵ ISSAI 4000.114

²⁶ ISSAI 400.13

Cuando el órgano legislativo del país no haya aprobado unos propios, los criterios de decencia serán los principios generalmente aceptados o bien las mejores prácticas nacionales o internacionales que correspondan. Cuando el legislador los haya promulgado, los criterios pasarán a formar parte de la normativa. En algunos casos, no serán legislación escrita, pueden ser derecho no legislado o basarse en principios jurídicos imperativos, lo que proporciona suficiente flexibilidad a las EFS para adoptar criterios de decencia a fin de llevar a cabo auditorías relevantes en su contexto. Sin embargo, el cumplimiento de las mejores prácticas puede no ser percibido como obligatorio en algunas jurisdicciones o puede no ser adecuado según el mandato de algunas EFS.

El auditor puede tener dificultades para comprender los aspectos de la decencia en la gestión de las finanzas públicas. Por lo general, existen disposiciones detalladas en las normas financieras del país, las normas de gestión del gasto público, las normas de contratación pública, en otras normas o en códigos de conducta estrictos de comportamiento ético.

Extractos del debate de la comisión de cuentas públicas de un país. Los ejemplos que se presentan a continuación ponen de relieve el aspecto de la decencia en una auditoría:

«Los auditores estimaron que el señor... había autorizado que se imputaran a la Corporación xxxx libras de sus gastos privados y otras xxxx libras de gastos privados de otros miembros del personal. La Comisión considera que el comportamiento del señor..., como director ejecutivo..., no cumplió con los baremos de conducta exigibles a aquellos a quienes se les confía el uso de los fondos públicos, especialmente en cuanto a su gestión de los gastos de desplazamiento y de los gastos personales.»²⁷

«El anterior director del Instituto podía establecer sus propias normas para tramitar las denuncias o reclamaciones, incluso aquellas que le implicaban a él mismo. En consecuencia, algunas personas tuvieron que recurrir a canales externos, como la prensa... Se trataba de una forma inaceptable de tratar las preocupaciones legítimas del personal sobre la administración del Instituto y su buen gobierno. Consideramos que resulta inapropiado que las indemnizaciones por despido incluyan un aumento de las prestaciones para reflejar las circunstancias personales de los afectados.»

«Para evitar cualquier irregularidad, siempre deben acreditarse causas específicas cuando no se adjudique un contrato a un licitador que presente la oferta más baja y se considere capaz de cumplir los criterios clave de rendimiento. Esto también serviría de base para informar a las demás empresas preseleccionadas de los motivos por los que sus ofertas no han sido aceptadas.»

«... el catálogo de irregularidades del taller de formación del centro, que incluye lo que parece un absoluto desprecio por los principios básicos de control financiero y la exposición a posibles conflictos de intereses. Por ejemplo, se pagaron más de xxxx libras por servicios de conducción prestados por uno de los hijos del responsable del taller, pero no se acreditó que se hubiera efectuado dicho trabajo.»

Una vez que el auditor identifica los criterios adecuados de regularidad o decencia, los adapta a las circunstancias particulares de cada auditoría para poder llegar a conclusiones válidas.²⁸ La calidad de la opinión o la conclusión del auditor en una auditoría de cumplimiento depende en gran medida de cómo el auditor establece y aplica los criterios de auditoría.

²⁷ <https://www.public-audit-forum.org.uk/wp-content/uploads/2015/04/Propriety-and-conduct-in-the-public-sector.pdf>, página 13-14

²⁸ ISSAI 4000.119

2.4 La auditoría de cumplimiento como compromiso de aseguramiento

Los funcionarios tienen la obligación de administrar las entidades públicas de conformidad con las autoridades que regulan sus actividades y de alcanzar el grado de desempeño que se espera de ellas. Si por cualquier motivo, la entidad no cumple con las autoridades, los funcionarios responsables deberán rendir cuentas.

El auditor audita un asunto o materia para proporcionar al usuario previsto cierto grado de confianza sobre si la entidad cumple con las autoridades aplicables. Para que el auditor pueda llegar a una conclusión sobre el estado de cumplimiento de la entidad o de la materia, en todos los aspectos significativos, debe disponer de evidencia de auditoría suficiente para respaldar dicha conclusión. Cuando los usuarios (el poder legislativo, por ejemplo, un parlamento) necesiten información sobre las operaciones de la parte responsable (la entidad), podrán solicitar a la EFS una evaluación independiente de las condiciones reales de la parte responsable. A continuación, la EFS realizará una auditoría y proporcionará un «aseguramiento» sobre la situación a los usuarios.

Por tanto, una auditoría llevada a cabo por la EFS es un compromiso de aseguramiento. Como compromiso de aseguramiento, la auditoría de cumplimiento refuerza la credibilidad de la información que suministra la parte responsable. El auditor puede otorgar este aseguramiento mediante opiniones y conclusiones que transmitan de forma explícita el nivel de confianza o de otras formas.²⁹ El auditor comprobará si la información proporcionada por las entidades públicas o si las condiciones reales de estas entidades cumplen con las autoridades (las leyes y reglamentos aplicables, por ejemplo). Tras la auditoría, la EFS preparará un informe para los usuarios, que incluirá una conclusión sobre la materia. De este modo, el auditor proporcionará un «aseguramiento» que reducirá el riesgo para los usuarios de utilizar la información específica y les ayudará a tomar decisiones informadas.

En la ISSAI 4000.19.b), se hace referencia a esto como «... mejorar el grado de confianza del usuario o los usuarios previstos». Así pues, el aseguramiento está vinculado con la forma en que el auditor obtiene la evidencia de auditoría y con la cantidad de trabajo que debe realizar para estar seguro de las conclusiones. Cuando el auditor proporciona una conclusión con un aseguramiento razonable, debe decidir qué técnicas de auditoría hay que utilizar, combinarlas y, a continuación, debe ser capaz de llegar a la conclusión de que la información proporcionada es, en todos los aspectos significativos, correcta.

Los usuarios previstos desean confiar en la fiabilidad y relevancia de la información que obtienen y utilizarla como base para tomar decisiones. Por lo tanto, las auditorías proporcionan información con base en evidencia suficiente y apropiada, y los auditores deben llevar a cabo procedimientos para reducir o administrar el riesgo de llegar a conclusiones inadecuadas.³⁰

Un auditor lleva a cabo procedimientos para reducir o gestionar el riesgo de presentar conclusiones incorrectas y reconoce que, debido a las limitaciones inherentes a todas las auditorías, ninguna auditoría puede proporcionar una seguridad absoluta sobre el estado de la materia en cuestión. El auditor debe informar sobre esta limitación de forma transparente. En la mayoría de los casos, una auditoría de cumplimiento no cubrirá todos los elementos de la materia en cuestión, sino que se basará en muestreos cualitativos o cuantitativos.³¹

²⁹ ISSAI 100.32

³⁰ ISSAI 100.31

³¹ ISSAI 400.40

Compromiso de aseguramiento razonable y de aseguramiento limitado

En la ISSAI 4000.30, se establece que el informe de auditoría de cumplimiento puede ofrecer a los usuarios una *seguridad razonable o limitada*. Estas dos modalidades de compromiso difieren en el uso de los tipos de criterios, el muestreo, los procedimientos de obtención de evidencia y los formatos de los informes.

Los dos niveles de aseguramiento transmiten el mensaje de forma diferente a los usuarios. En un compromiso de aseguramiento razonable, la auditoría expresa si, en opinión del auditor, la materia en cuestión cumple o no cumple, en todos los aspectos significativos, con los criterios establecidos. En un compromiso de aseguramiento limitado, se indica que el auditor no ha detectado nada que le llame la atención lo suficiente como para considerar que no se cumplen los criterios en relación con la materia.

El auditor utiliza los términos *razonable o limitado* porque, aunque realice su trabajo de forma meticulosa, siempre existe la posibilidad de que no identifique todos los casos de incumplimiento y, por tanto, que pueda llegar a una conclusión errónea. No se puede ofrecer una garantía absoluta (del cien por ciento). Las modalidades de aseguramiento se examinarán más a fondo al planificar la auditoría, ya que la decisión de ofrecer una seguridad limitada o razonable repercutirá en el diseño de la auditoría. En una auditoría de cumplimiento, la seguridad razonable y la limitada se pueden proporcionar tanto en los informes directos como en los compromisos de atestiguamiento.³²

2.5 Diferentes formas de realizar una auditoría de cumplimiento

Existen dos tipos diferentes de compromisos en las auditorías de cumplimiento: los de atestiguamiento y los de elaboración de informes directos.³³ La diferencia entre los compromisos de atestiguamiento y los de informe directo se basa en quién prepara y mide o evalúa la materia.

- En los *compromisos de atestiguamiento*, la parte responsable, es decir, la entidad, contrasta la materia con los criterios y presenta la información sobre dicha materia, sobre la que el auditor reúne a continuación evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base razonable para expresar una conclusión. Los compromisos de atestiguamiento pueden ser compromisos de aseguramiento razonable o limitado.
- En los *compromisos de informe directo*, es el auditor quien contrasta o evalúa la materia respecto a los criterios. Este selecciona la materia y los criterios, teniendo en cuenta el riesgo y la materialidad (o importancia relativa).

El auditor presenta en el informe de auditoría el resultado de cotejar la materia con respecto a los criterios en forma de hallazgos, conclusiones, recomendaciones o a través de una opinión. La auditoría de la materia también puede proporcionar información o análisis nuevos o una mejor comprensión de esta.³⁴ Asimismo, el auditor puede expresar el resultado como una respuesta elaborada a preguntas específicas de auditoría.³⁵

Todo compromiso de aseguramiento (sea razonable o limitado) es o bien un compromiso de atestiguamiento o bien un compromiso de informe directo. En algunos casos, el mandato de la EFS

³² ISSAI 400.41

³³ ISSAI 100.24

³⁴ ISSAI 100.29

³⁵ ISSAI 400.59

establece la materia y, en otros, la debe seleccionar la EFS.³⁶ La diferencia entre los dos tipos de auditoría está relacionada con la materia y con la información sobre esta.

En los compromisos de atestiguamiento, el auditor certifica la información sobre la materia, que puede ser una declaración de conformidad con un marco de información establecido y normalizado.³⁷ En este caso, los criterios de auditoría se establecen, de manera implícita, al proporcionarse la información sobre la materia. En estos casos, el auditor deberá identificar los criterios de auditoría pertinentes para extraer conclusiones sobre la corrección de los criterios proporcionados por la parte responsable a través de la información sobre la materia.³⁸

El ejemplo siguiente ilustra un supuesto de auditoría de cumplimiento para dos países con un compromiso de informe directo y con un compromiso de atestiguamiento. Ambos países tienen una parte responsable similar como entidad, y la materia y el alcance son los mismos, pero la información sobre la materia es diferente.

El encargado de preparar la información sobre la materia influye en las decisiones de auditoría. En los dos supuestos de países que se presentan a continuación, esta diferencia implicará que deba realizarse un compromiso de informe directo o un compromiso de atestiguamiento.

	País X	País Y
Parte responsable	Agencia Tributaria (AT) del país X	Agencia Tributaria (AT) del país Y
Materia de la auditoría	Ingresos fiscales del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)	Ingresos fiscales del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)
Información sobre la materia	—	Información financiera sobre los ingresos por IVA
Criterios de auditoría	Ley del IVA y normativa tributaria	Ley del IVA y normativa tributaria
Usuario	Parlamento	Parlamento

Ilustración 2.1: Caso práctico sobre la auditoría de cumplimiento

El caso del país X:

Compromiso de informe directo

La Agencia Tributaria (AT) del país X no publica informes sobre la recaudación de impuestos. El sitio web ofrece algunas estadísticas, pero suelen estar desfasadas y no son detalladas. La AT forma parte del sistema de financiación público y, debido al marco de gestión de las finanzas, no presenta sus estados financieros por separado. Dada la forma en que se elaboran las cuentas, no se pueden aislar los ingresos tributarios recaudados por la AT de los ingresos fiscales procedentes de otras fuentes. Recientemente, el Parlamento del país X ha debatido una iniciativa de reforma que pretende mejorar la recaudación tributaria del IVA. La dirección de la EFS decidió realizar una auditoría sobre los ingresos fiscales relacionados con el IVA y presentar sus resultados ante el Parlamento.

³⁶ ISSAI 4000.31

³⁷ ISSAI 100.30

³⁸ ISSAI 4000.113

En el supuesto anterior, la AT (la parte responsable) no ha facilitado ninguna información sobre la materia, a pesar de que es necesaria. Por lo tanto, la EFS, a través de su auditoría, decidió proporcionar la información a los usuarios. La auditoría evaluará directamente los ingresos fiscales del IVA (la materia) con arreglo a los criterios aplicables y emitirá una conclusión. Sobre la base de la evaluación de la materia por parte del auditor, la EFS preparará el informe de auditoría y lo presentará al Parlamento.

Esta modalidad de auditoría se denomina *compromiso de informe directo*. En un compromiso de informe directo, el auditor lleva a cabo la auditoría directamente —es decir, mide o evalúa la materia—, en lugar de basarse en información sobre la materia.

El caso del país Y:

Compromiso de atestiguamiento

La Agencia Tributaria (AT) del país Y presentó un informe al Parlamento sobre la recaudación de impuestos. La información sobre la materia ha sido elaborada por la AT (la parte responsable) y se ha presentado al Parlamento (a los usuarios) como un informe (esta información también podría ser una declaración, estadísticas, etc.). Al preparar la información sobre la materia, los funcionarios debieron observar la legislación aplicable y cualquier otra norma que regulara los ingresos fiscales del IVA.

Cuando existe información sobre la materia, las normas de auditoría suelen hacer referencia a la «evaluación de la materia con respecto a los criterios». En este supuesto, la AT ha proporcionado información sobre la materia (una evaluación), a través de un informe. Por medio de sus informes, los funcionarios de la parte responsable realizan manifestaciones explícitas o implícitas (aseveraciones) de que la información (la evaluación) sobre los ingresos fiscales del IVA (la materia) ofrece una imagen veraz y fiel con arreglo a la legislación y la normativa aplicable (los criterios).

La función del auditor en este supuesto consiste en certificar —por medio de una conclusión u opinión— si la aseveración de la AT (la parte responsable) sobre la evaluación presentada es correcta o no, y en certificar si los funcionarios cumplieron realmente la legislación y la normativa aplicable, tal y como sostuvieron (de forma expresa o tácita). Esta conclusión refuerza la confianza del Parlamento sobre el informe (la información sobre la materia) que se le presentó.

Para apreciar el amplio alcance de la auditoría de cumplimiento, el auditor debe comprender la relación que existe entre las modalidades de aseguramiento y los tipos de auditoría. La siguiente tabla ilustra cómo puede seleccionar el auditor estos niveles y tipos de auditoría en la práctica. Cada auditoría de cumplimiento llevada a cabo por la EFS puede situarse en una de las cuatro celdas de combinaciones que se ejemplifican en la tabla.

Nivel de aseguramiento	Tipo de compromiso	
	Informe directo (ID)	Compromiso de atestiguamiento (CA)
Aseguramiento razonable (AR)	AR-ID	AR-CA
Aseguramiento limitado (AL)	AL-ID	AL-CA

Ilustración 2.2: Combinación de niveles de aseguramiento y tipos de compromiso en las auditorías de cumplimiento

Auditoría de cumplimiento: independiente o combinada con otros tipos de auditorías

En la ISSAI 4000.15, se establece que las auditorías de cumplimiento pueden llevarse a cabo como un compromiso independiente conforme a la ISSAI 4000 o en combinación con una auditoría financiera o de desempeño.³⁹ Las distintas EFS pueden aplicar planteamientos distintos al llevar a cabo las auditorías de cumplimiento en combinación con otros tipos de auditoría. Por regla general, las auditorías de cumplimiento se suelen realizar: a) como una auditoría de cumplimiento independiente, b) en relación con auditorías de estados financieros, o c) en combinación con auditorías de desempeño.⁴⁰ En la ISSAI 4000, no se ofrecen explicaciones detalladas sobre cómo efectuar las auditorías combinadas.⁴¹

Un compromiso de auditoría de cumplimiento independiente se efectúa por separado, es decir, no se combina con auditorías financieras (algunas EFS las realizan) ni con auditorías de desempeño. De conformidad con las ISSAI, la planificación y los informes de las auditorías de cumplimiento independientes pueden realizarse por separado, sin combinarse con auditorías de estados financieros o con auditorías de desempeño. Pueden efectuarse de forma periódica o puntual, como auditorías distintas y claramente definidas, cada una relacionada con una materia específica.⁴² En la ISSAI 4000, se aborda el proceso que debe seguirse cuando las EFS realizan las auditorías de cumplimiento como un compromiso independiente. En consecuencia, **este manual trata sobre la metodología que se sigue para llevar a cabo una auditoría de cumplimiento independiente** con arreglo a la ISSAI 4000.

³⁹ ISSAI 4000.15

⁴⁰ ISSAI 4000.27

⁴¹ ISSAI 4000.28

⁴² ISSAI 400.25

2.6 Pasos de una auditoría de cumplimiento

En la siguiente ilustración se muestra el proceso que debe seguir una auditoría de cumplimiento.

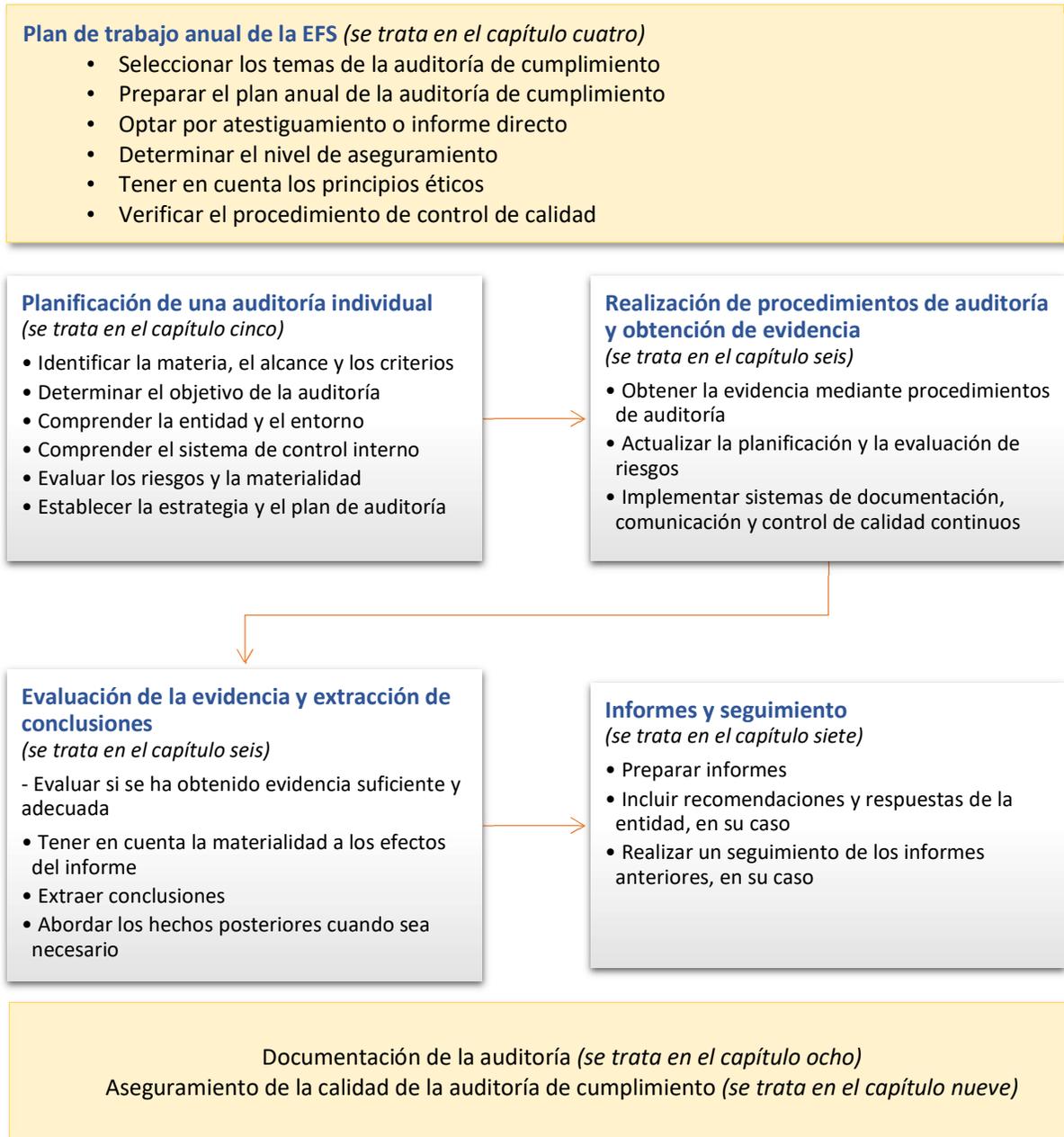


Ilustración 2.3: Pasos de una auditoría de cumplimiento

Plan de trabajo anual de la EFS para la auditoría de cumplimiento

En esta fase, la EFS selecciona los temas o materias y prepara el plan anual o plurianual de la auditoría de cumplimiento. También determina si se trata de un compromiso de atestiguamiento o de informe directo y si el informe proporcionará un aseguramiento razonable o limitado. La EFS tiene en cuenta los principios de importancia ética: la independencia y la objetividad del auditor, la competencia del equipo, y la garantía de que existen procedimientos de control de calidad. Asimismo, se asegura de

que el equipo pueda llevar a cabo la auditoría por medio de la documentación y la comunicación necesarias en todo el proceso.

Planificación de una auditoría individual

En la fase de planificación, el auditor examina la relación entre la materia, los criterios y el alcance de la auditoría de cumplimiento. Al planificar la auditoría, los auditores deben ejercer su juicio profesional y considerar las necesidades de los usuarios previstos del informe de auditoría. Una vez que los auditores definen la materia, los criterios y el alcance del compromiso de auditoría de cumplimiento individual, establecen la estrategia y el plan de auditoría. Los auditores deben comprender la entidad y su control interno, establecer la materialidad, evaluar los riesgos para la entidad y planificar los procedimientos de auditoría como parte del diseño de esta.

Obtención de evidencia de auditoría

En esta fase, los auditores recopilan y documentan, sobre todo, evidencia para alcanzar una conclusión u opinión sobre si la materia, en todos los aspectos significativos, cumple con los criterios establecidos. En algunos casos, los auditores tendrán que modificar el alcance de una auditoría de cumplimiento si encuentran evidencia de auditoría que sugiere que es necesario un cambio. Por ejemplo, al obtener evidencia, si los auditores encuentran indicios de fraude, tal vez deban modificar sus procedimientos.

Evaluación de la evidencia y extracción de conclusiones

Al final de la fase de ejecución, los auditores examinan la evidencia para comprobar su suficiencia y adecuación y extraer una conclusión u opinión sobre si la materia cumple con los criterios establecidos. En esta fase, los auditores tendrán en cuenta la materialidad —es decir, la importancia relativa— al elaborar el informe.

Informes y seguimiento

La conclusión u opinión se presenta a través de un informe al usuario previsto. En él, el auditor incluye sus recomendaciones y las respuestas de la entidad a estas, en su caso.

La ilustración 2.2 de la página 35 muestra las combinaciones de modalidades de aseguramiento y tipos de compromiso que pueden darse en una auditoría de cumplimiento. Las EFS no tienen por qué realizar todas estas combinaciones en la práctica. El proceso de auditoría más común es el de compromiso de informe directo con aseguramiento razonable que se trata en este manual. Además de hacer hincapié en este proceso, el manual también aborda, cuando corresponde, el proceso que debe seguirse en un compromiso de atestiguamiento con aseguramiento razonable.

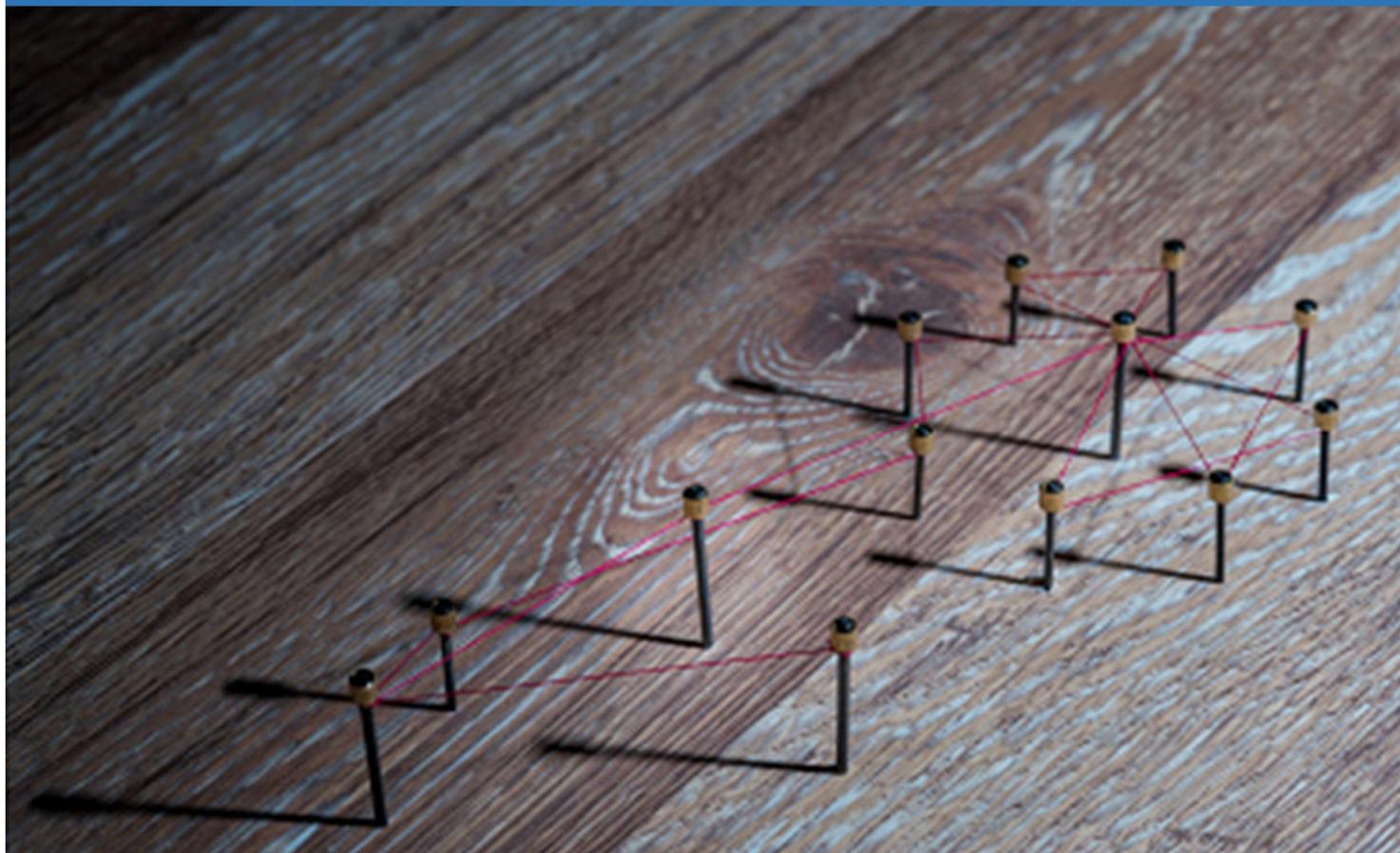


PARTE B Gestión de la auditoría de cumplimiento en el ámbito de las EFS

Capítulo 3: Requisitos organizativos de la EFS para llevar a cabo una auditoría de cumplimiento

Capítulo 4: Plan de trabajo anual de la EFS para cubrir una auditoría de cumplimiento

Requisitos organizativos de la EFS para llevar a cabo una auditoría de cumplimiento



Capítulo 3

Requisitos organizativos de la EFS para llevar a cabo una auditoría de cumplimiento

- 3.1 Objetividad y ética del auditor
- 3.2 Competencias del equipo de auditoría
- 3.3 Riesgo de auditoría y materialidad
- 3.4 Juicio y escepticismo profesionales del auditor
- 3.5 Documentación del trabajo de auditoría
- 3.6 Comunicación
- 3.7 Aseguramiento de la calidad de las auditorías

En este capítulo se describen los principios fundamentales para la realización de una auditoría. Como la naturaleza de la auditoría es iterativa y acumulativa, los principios fundamentales están relacionados con los requisitos organizativos de la EFS. La EFS y el auditor deben tener presentes estos principios antes de comenzar la auditoría y en más de un punto durante esta.⁴³ La EFS debe asegurarse de que ha establecido los sistemas y mecanismos necesarios y de que dispone de personal competente para llevar a cabo la auditoría teniendo en cuenta estos elementos.

La ISSAI 100: Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público y la ISSAI 400: Principios de la Auditoría de Cumplimiento destacan ocho principios de la auditoría de cumplimiento, como se muestra en la figura 3.1. En la ISSAI 4000, se incluyen estos principios como las «exigencias generales de la auditoría de cumplimiento».



Figura 3.1: Principios fundamentales de la auditoría de cumplimiento

La aplicación de estos principios generales de la auditoría de cumplimiento facilitará a los auditores de las EFS la observancia de los requisitos de las ISSAI relacionados con un compromiso de auditoría de cumplimiento individual. Este capítulo explica cómo la EFS y sus auditores pueden abordar estos principios desde una perspectiva organizativa. En los capítulos correspondientes de este manual se profundizará en ellos, en los diferentes puntos de aplicación del proceso de auditoría.

3.1 Objetividad y ética del auditor

Con arreglo a la ISSAI 4000.45, el auditor debe actuar de conformidad con los procedimientos pertinentes en relación con la objetividad y la ética, que a su vez deben ser conformes a las ISSAI correspondientes en materia de objetividad y ética. El auditor debe velar por mantener la objetividad para que los hallazgos y las conclusiones sean imparciales y considerados como tales por terceros.⁴⁴

El auditor debe actuar con profesionalidad e integridad, ser objetivo, poseer la competencia profesional requerida y proceder con diligencia. Asimismo, debe mantener una independencia real y aparente y la confidencialidad con respecto a todas las cuestiones de auditoría.

Los auditores deben demostrar objetividad al escoger los objetivos de auditoría e identificar los criterios. También deben garantizar que la comunicación con las partes interesadas no comprometa la objetividad de la EFS. Igualmente, deben evitar que las partes interesadas influyan de manera indebida a la hora de elaborar un informe equilibrado y de mantener la objetividad para que su trabajo y su informe sean considerados imparciales por terceros.

La EFS debe establecer medidas adecuadas para garantizar que su personal observe los requisitos éticos. El código ético de la EFS puede ayudar al auditor en este sentido. La EFS puede remitirse a la

⁴³ ISSAI 100.34

⁴⁴ ISSAI 4000.48

INTOSAI-P 10: Declaración de México sobre la Independencia de las EFS, a la INTOSAI GUID 9030: Buenas Prácticas Relacionadas a la Independencia de las EFS, y a la ISSAI 130: Código de Ética. Para garantizar la objetividad de los miembros del equipo de auditoría, las EFS pueden utilizar plantillas prediseñadas para las declaraciones sobre conflictos de intereses y sobre el cumplimiento del código de ética. En función de los requisitos de la EFS, sus auditores podrán firmar estas declaraciones una única vez antes de iniciar un ciclo de auditoría. Cuando proceda, en el caso de las auditorías individuales, podrán suscribirlo caso por caso.

3.2 Competencias del equipo de auditoría

Según la ISSAI 4000.85, la EFS debe garantizar que el equipo de auditoría cuente colectivamente con las competencias profesionales necesarias para realizar la auditoría. La EFS debe configurar el equipo de auditoría de modo que, colectivamente, disponga de las competencias, los conocimientos, las cualificaciones y la experiencia necesarios para llevar a cabo la auditoría de conformidad con las normas profesionales. Según la materia, lo anterior puede incluir:

- a. cualificaciones de auditoría y cualificaciones relativas a la recopilación y el análisis de datos;
- b. competencia jurídica;
- c. comprensión del tipo de auditoría que se va a efectuar y experiencia práctica en este tipo de auditoría;
- d. conocimiento de las normas y la legislación aplicables;
- e. comprensión del tipo de auditoría que se va a efectuar y experiencia práctica en este tipo de auditoría;
- f. capacidad y experiencia para aplicar un juicio profesional;
- g. emisión de un informe del auditor que sea apropiado en función de las circunstancias.

La EFS debe asignar recursos debidamente cualificados de modo que estén disponibles cuando sea necesario durante las diferentes fases del proceso de auditoría. La EFS debe contratar personal con la cualificación apropiada, ofrecer formación y oportunidades de desarrollo profesional a sus trabajadores, elaborar manuales y otras guías e instrucciones escritas relacionadas con la realización de las auditorías y asignar suficientes recursos para la auditoría. Asimismo, la EFS debe garantizar que los auditores mantengan su competencia profesional a través de oportunidades de desarrollo profesional continuo.⁴⁵

Cuando los conocimientos, las técnicas o las habilidades especializados que se requieran para la auditoría no estén disponibles dentro del equipo, la EFS podrá recurrir a expertos externos de diferentes maneras; por ejemplo, para que aporten conocimientos o realicen trabajos específicos. Cuando necesite un experto externo, la EFS deberá evaluar si este experto posee la independencia, la competencia, las capacidades y la objetividad necesarias. También tendrá que determinar si su trabajo es adecuado para la auditoría. La EFS será responsable de las conclusiones de los expertos externos cuando estos realicen trabajos de auditoría en nombre de la EFS.

3.3 Riesgo de auditoría y materialidad

En la ISSAI 4000.52, se establece que el auditor debe aplicar los procedimientos necesarios para reducir a un mínimo aceptable el riesgo de formular conclusiones incorrectas. Asimismo, con arreglo

⁴⁵ ISSAI 400.45

a la ISSAI 4000.58 el auditor debe analizar el riesgo de fraude a lo largo del proceso de auditoría y documentar el resultado de la evaluación.

El riesgo de auditoría es el riesgo de que el informe de auditoría, la conclusión o la opinión del auditor sean inadecuados. Una auditoría de cumplimiento debe realizarse de tal manera que se reduzca el riesgo de auditoría a un nivel que sea lo suficientemente bajo como para que resulte aceptable en las circunstancias de la auditoría.

La reducción del riesgo de auditoría incluye anticipar los riesgos posibles o conocidos del trabajo previsto y sus consecuencias, desarrollar procedimientos para tratar estos riesgos durante la auditoría y documentar qué riesgos serán abordados y de qué manera. El auditor debe evaluar si el alcance del trabajo efectuado es suficiente. Además, al finalizar, el auditor deberá determinar, en función del nivel de riesgo identificado, si dispone de evidencia de auditoría suficiente y adecuada para evaluar la materia con arreglo a los criterios y formular conclusiones.

En un compromiso de atestiguamiento, los tres componentes —es decir, los riesgos inherentes, los riesgos de control y los riesgos de detección— se tendrán en cuenta de forma conjunta al evaluar el riesgo de auditoría. En un compromiso de informe directo, el auditor participa en la elaboración de la información acerca de la materia. Podrá aplicar el modelo de riesgo de auditoría al formular una conclusión sobre la materia.

Con arreglo a la ISSAI 400.47, los auditores deben considerar la materialidad durante todo el proceso de la auditoría. Determinar la materialidad es una cuestión de juicio profesional y depende de la manera en que el auditor interprete las necesidades de los usuarios. El riesgo de auditoría y la materialidad se tratan con más detalle en el capítulo 5 de la parte C.

3.4 Juicio y escepticismo profesionales del auditor

En la ISSAI 4000.71, se establece que el auditor debe aplicar su juicio profesional a lo largo del proceso de auditoría. Asimismo, según la ISSAI 4000.77, el auditor debe ejercer un escepticismo profesional y mantener una mentalidad abierta y objetiva.

Durante la auditoría, la actitud del auditor debe caracterizarse por el juicio y el escepticismo profesionales, que deben emplearse al tomarse decisiones sobre el curso de acción apropiado. Los auditores deben ejercer la diligencia debida para garantizar que su conducta profesional sea la apropiada.⁴⁶

El juicio profesional y el escepticismo profesional son dos requisitos distintos: difieren tanto en su significado como en su aplicación. Sin embargo, se complementan entre sí en el trabajo del auditor.

Mantener el juicio y el escepticismo profesionales en la auditoría de cumplimiento requiere la capacidad de analizar la estructura y el contenido de las autoridades como base para identificar los criterios adecuados o los vacíos en la legislación, cuando se carece de legislación o normativa de forma total o parcial. También requiere la capacidad de aplicar los conceptos de auditoría del planteamiento en cuestión a materias tanto conocidas como desconocidas.

Juicio profesional

El auditor aplica su juicio profesional al establecer el nivel de aseguramiento, así como para evaluar el riesgo y la materialidad o al definir la materia, el alcance y los criterios de auditoría correspondientes. Asimismo, el juicio profesional se utiliza para evaluar los procedimientos que serán necesarios para recopilar evidencia de auditoría suficiente y adecuada y para evaluarla luego. El ejercicio del juicio

⁴⁶ ISSAI 100.37

profesional es fundamental también para analizar la evidencia de auditoría y formular las conclusiones a partir de los hallazgos.⁴⁷

El juicio profesional es una habilidad que el auditor adquiere con el tiempo al obtener la formación y la experiencia pertinentes. Por ello, la aplicación del juicio profesional es también hacer uso de la formación, la habilidad y la experiencia del auditor. Además, solo se espera que aplique el juicio profesional en una circunstancia concreta aquel auditor con los conocimientos y la experiencia específicos para dicha circunstancia. En resumen, el juicio profesional se basa en las circunstancias y no se espera que todos los auditores sean competentes para todas las tareas.

Personas con los conocimientos, la experiencia y la objetividad necesarios pueden llegar a conclusiones diferentes al aplicar las normas profesionales, a pesar de que los hechos y las circunstancias sean similares, lo que no significa necesariamente que una conclusión sea correcta y otra errónea. Deben realizarse las preguntas adecuadas para comprender los procedimientos realizados y los fundamentos de las conclusiones alcanzadas.

La documentación de las decisiones, basadas en el juicio profesional del auditor en las diferentes etapas de la auditoría, es esencial para demostrar que se siguió un proceso apropiado y para alcanzar conclusiones bien motivadas. Cuando se cuestiona el juicio profesional, la documentación acredita el análisis de los hechos, las circunstancias y las alternativas que se tuvieron en cuenta, así como los fundamentos de las conclusiones a las que se llegó.

Escepticismo profesional

El escepticismo profesional es una actitud que implica mantener una mentalidad abierta y objetiva, así como estar atento a las condiciones que puedan indicar una posible infracción por error o fraude. El escepticismo profesional es importante al evaluar una evidencia de auditoría que contradiga otra evidencia ya obtenida, así como la información que cuestione la fiabilidad de la evidencia de auditoría, como los documentos y las respuestas a las consultas.⁴⁸

El ejercicio del escepticismo profesional es necesario para garantizar que el auditor evita los prejuicios personales y para asegurarse de que no generaliza en exceso al extraer conclusiones de las observaciones. Además, el auditor actuará de manera racional sobre la base de una evaluación crítica de la evidencia recopilada.

Al ejercer el escepticismo profesional, los auditores mantienen una mente abierta y suficientemente inquieta sin llegar a ser demasiado suspicaces. Los auditores no presuponen que los administradores sean deshonestos ni creen que lo sean. Al mismo tiempo, siempre tienen presente que el fraude puede existir y no deben aceptar pruebas poco convincentes solo porque creen que los administradores actúan de buena fe.

Mantener el escepticismo profesional a lo largo de la auditoría es necesario si el auditor quiere reducir los riesgos de:

- No advertir circunstancias inusuales.
- Generalizar en exceso al extraer conclusiones de las observaciones de la auditoría.
- Utilizar hipótesis inadecuadas para determinar la naturaleza, la oportunidad y la magnitud de los procedimientos de auditoría y evaluar sus resultados.

⁴⁷ ISSAI 4000.73

⁴⁸ ISSAI 4000.78

3.5 Documentación del trabajo de auditoría

En la ISSAI 4000.89, se establece que el auditor debe preparar la documentación de la auditoría con el suficiente detalle para proporcionar una comprensión clara del trabajo realizado, de la evidencia obtenida y de las conclusiones alcanzadas.

Es esencial contar con una documentación de auditoría suficiente en todas las etapas de la auditoría de cumplimiento. El objetivo de documentar el trabajo de auditoría efectuado es reforzar la transparencia de dicho trabajo. También permite que un auditor experimentado, sin una relación previa con la auditoría, pueda comprender las cuestiones significativas que surjan durante la auditoría, las conclusiones o las opiniones formulados y los juicios profesionales relevantes emitidos al formular tales conclusiones u opiniones.

La documentación debe ser suficiente para demostrar cómo el auditor ha definido el objetivo de la auditoría, la materia, los criterios y el alcance, así como las razones para elegir un método de análisis específico. Para ello, el auditor deberá organizar la documentación de manera que se muestre un vínculo claro y directo entre los hallazgos y la evidencia en la que se fundamentan. Es crucial que la auditoría se documente de forma adecuada para poder llevar a cabo las revisiones de supervisión y otras tareas de control y aseguramiento de calidad. En el capítulo 8 de la parte D, se aborda con más detalle todo lo relacionado con la documentación.

3.6 Comunicación

Según la ISSAI 4000.96, el auditor debe comunicarse de manera eficaz con la entidad auditada y con los responsables del gobierno de la entidad a lo largo del proceso de auditoría.

Etapas de la comunicación

La comunicación está presente en todas las fases de la auditoría: antes de que comience, durante la planificación, durante la ejecución de la auditoría y en la fase de elaboración de informes. Cualquier dificultad significativa detectada durante la auditoría, así como los casos de incumplimiento sustanciales, deben comunicarse al nivel apropiado de la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad. El auditor también debe informar a la parte responsable (es decir, a la entidad) de los criterios de la auditoría.

En la ISSAI 4000.99, se establece que los actos significativos de incumplimiento deben ser comunicados al nivel apropiado de la dirección y, si procede, a los responsables del gobierno de la entidad. Asimismo, deben comunicarse otras cuestiones relevantes que surjan durante la auditoría y que afecten directamente a la entidad.

Una excelente comunicación con la entidad auditada a lo largo del proceso de auditoría puede contribuir a que este sea más eficaz y constructivo. Una comunicación bidireccional efectiva es fundamental para lo siguiente:

- Para facilitar que tanto el auditor como los responsables del gobierno de la entidad comprendan los asuntos relacionados con la auditoría en su contexto. También sirve para crear una relación de trabajo constructiva. El auditor debe construir esta relación sin que ello menoscabe su independencia y objetividad.
- Para aumentar la sensibilidad del auditor a las necesidades y expectativas del poder legislativo respecto a cuestiones que este haya comunicado a terceros, sobre todo, cuando se trate de asuntos de interés público.

- Para que el auditor esté en contacto con los responsables del gobierno de la entidad para obtener información relevante para la auditoría. Por ejemplo, los responsables del gobierno de la entidad pueden ayudar al auditor a conocer la entidad y su entorno, a identificar las fuentes adecuadas de evidencia de auditoría y a proporcionar información sobre transacciones o acontecimientos específicos.

Procesos de comunicación

Las EFS deben habilitar mecanismos para que sus auditores establezcan una comunicación bidireccional adecuada con los responsables del gobierno de la entidad. Si la comunicación bidireccional no es suficiente, el auditor deberá adoptar las medidas oportunas. Por ejemplo, deberá comunicarse con el poder legislativo o con el organismo regulador que corresponda.

Los asuntos comunicados por escrito a la entidad auditada pueden abarcar los siguientes:

- la materia de la auditoría,
- los criterios de auditoría,
- el nivel de aseguramiento,
- el periodo de la auditoría,
- las empresas, organizaciones y programas del sector público que se incluirán en la auditoría, es decir, la confirmación de los términos del compromiso.

Comunicar estos aspectos contribuirá a reforzar la comprensión mutua del proceso de la auditoría y de las operaciones de las entidades auditadas.

Forma de comunicación

La forma de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad a lo largo del proceso de auditoría debe adaptarse a las circunstancias. El auditor deberá tener en cuenta el momento en que se realizan las comunicaciones, y si se llevan a cabo de forma oral, por escrito o de ambas formas.

3.7 Aseguramiento de la calidad de las auditorías

En la ISSAI 4000.80, se establece que la EFS debe asumir la responsabilidad de la calidad general de la auditoría para garantizar que esta se lleve a cabo de conformidad con las normas profesionales, las leyes y los reglamentos pertinentes y que los informes sean apropiados en función de las circunstancias.

El mayor desafío al que se enfrentan todas las EFS es realizar auditorías y otros trabajos de alta calidad de manera consistente. La calidad del trabajo de auditoría de las EFS afecta a su reputación, credibilidad, y, en última instancia, a su habilidad para ejercer su mandato. Para que un sistema de control de calidad sea efectivo, necesita ser parte de la estrategia, cultura, directrices y procedimientos de cada EFS.⁴⁹

Control de calidad. Por control de calidad se hace referencia a los procesos continuos que lleva a cabo la EFS para revisar la calidad en cada etapa de la auditoría. El control de calidad tiene por objeto garantizar que la auditoría se ajusta a las normas aplicables y que el informe de auditoría, la conclusión o la opinión emitidos son adecuados para las circunstancias. La EFS debe establecer los mecanismos de control de calidad como una función de línea para este propósito, y el informe de auditoría de la EFS debe emitirse después de haber pasado por el proceso de control de calidad.

Los procedimientos de control de calidad pueden comprender la supervisión, las revisiones y las consultas, y pueden abarcar las fases de planificación, ejecución y elaboración de informes de la

⁴⁹ ISSAI 140

auditoría. El control de calidad incluye la comprobación de que el equipo de auditoría tiene la competencia suficiente y adecuada para llevar a cabo la auditoría y de que es capaz de seleccionar los criterios de forma imparcial. Al mismo tiempo, verifica si el equipo tiene acceso a información precisa, si ha tenido en cuenta los datos disponibles y si ha tenido tiempo suficiente para completar el trabajo de auditoría.

Aseguramiento de calidad. Dentro del ámbito de los procedimientos de control de calidad, la EFS puede disponer de un sistema de aseguramiento de calidad. El aseguramiento de calidad es el proceso establecido por una EFS para cerciorarse de que los controles de calidad requeridos estén en su lugar y se apliquen de forma adecuada.

La EFS debe informar de sus normas y procedimientos generales de control de calidad a su personal de manera que se garantice, en la medida de lo posible, que el personal comprenda y aplique dichas normas. El control de calidad requiere determinar de forma inequívoca quién es el responsable de las decisiones concretas que se toman durante la auditoría. Todas las personas que participen en una auditoría deben haber identificado y comprendido cuáles son sus responsabilidades. Los procesos de control de calidad deben llevarse a cabo y documentarse según un sistema establecido. La EFS puede facilitar la puesta en práctica de estos procesos con formularios específicos integrados por cuestionarios y listas de control.

Este manual cubre los procesos de control de calidad que deben observarse para llevar a cabo una auditoría de cumplimiento con la revisión de los papeles de trabajo pertinentes. Proporciona listas de control para el control de calidad de las fases de planificación, de realización de la auditoría y de la elaboración del informe.

Tras la aprobación de las Normas Internacionales de Gestión de la Calidad (ISQM) 1 y 2⁵⁰, la comunidad internacional de auditores se encuentra en una fase de transición para cambiar de los sistemas de control y aseguramiento de la calidad basados en procesos a un enfoque de la gestión de la calidad de la auditoría basado en los riesgos.

La INTOSAI está trabajando en la actualización de la ISSAI 140. Al mismo tiempo, la IDI tiene previsto desarrollar un marco para utilizar un enfoque basado en el riesgo para garantizar la calidad de la auditoría. El marco reflejará los principios clave de la gestión de la calidad de la auditoría y proporcionará opciones para que EFS con diversas capacidades y contextos puedan garantizar la calidad de la auditoría.

⁵⁰ [Introducción a las nuevas normas de gestión de calidad del IAASB: Perspectiva general | IFAC](#)

Plan de trabajo anual de la EFS para cubrir una auditoría de cumplimiento



Capítulo 4

Plan de trabajo anual de la EFS para cubrir una auditoría de cumplimiento

- 4.1 Establecimiento de las prioridades estratégicas de la EFS
- 4.2 Identificación y priorización de posibles tareas de auditoría
- 4.3 Plan de trabajo anual o plurianual de la EFS
- 4.4 Consideraciones previas a una auditoría de cumplimiento individual

Las EFS suelen planificar su trabajo de auditoría de forma anual o plurianual. En función del marco jurídico de la EFS, el plan especificará los tipos de auditoría que esta puede realizar: financiera, de cumplimiento o de desempeño. Para realizar auditorías en un periodo determinado, la EFS debe tener en cuenta los recursos de los que dispone. Tendrá que asignar primero los recursos necesarios para realizar las tareas de auditoría obligatorias. Los recursos sobrantes determinarán en qué medida la EFS podrá incluir tareas de auditoría adicionales en su plan de trabajo anual o plurianual. Este capítulo describe el proceso que puede seguir una EFS para determinar las tareas de auditoría y preparar un plan anual o plurianual en lo relacionado con las auditorías de cumplimiento. Aunque el capítulo solo trata sobre este tipo de auditorías, se puede seguir un proceso similar para el resto.

En la ISSAI 4000.64, se incluye la selección de la cobertura de una auditoría como parte de los requisitos generales de una auditoría de cumplimiento. En ella se establece que la EFS, cuando tenga la facultad de elegir la cobertura de las auditorías de cumplimiento, deberá identificar los ámbitos que sean significativos para el usuario o los usuarios previstos.

Algunas EFS realizan auditorías a iniciativa del órgano legislativo (por ejemplo, el Parlamento), otras pueden seleccionar la cobertura de sus auditorías de cumplimiento y también existen EFS en que se combinan las opciones anteriores. Cuando la EFS tenga la facultad de decidir sobre la cobertura de las auditorías de cumplimiento, llevará a cabo los procedimientos necesarios para identificar los ámbitos que son significativos o aquellos en los que exista un riesgo potencial de incumplimiento. Los pasos que suelen seguirse para identificar las posibles tareas de auditoría en las auditorías de cumplimiento (es decir, la materia) y, por tanto, para definir un plan anual son los siguientes:

- i. establecimiento de las prioridades estratégicas de la EFS,
- ii. identificación y priorización de posibles tareas de auditoría,
- iii. establecimiento del plan de trabajo anual o plurianual.

4.1 Establecimiento de las prioridades estratégicas de la EFS

La EFS, por lo general, establece sus prioridades estratégicas a partir de un análisis de políticas y riesgos. Este análisis garantiza que la EFS selecciona las tareas de auditoría más adecuadas teniendo en cuenta los riesgos, los intereses públicos y el potencial de la EFS de aportar valor y contribuir al marco de rendición de cuentas del país. Las prioridades estratégicas proporcionan una orientación de alto nivel para el plan de trabajo anual o plurianual. Entre las prioridades de las EFS se pueden incluir, por ejemplo, los ámbitos del sector público que requieran una atención especial (como la seguridad social o la vivienda) y los riesgos emergentes propios del contexto cambiante en el que operan las EFS (como, el *big data* o las nuevas tecnologías). Las prioridades también podrán incluir temas de auditoría transversales, como las cuestiones de género, el cambio climático o la contratación pública.

El análisis de políticas y riesgos tendrá en cuenta las prioridades y objetivos estratégicos de desarrollo del país, los intereses de las partes interesadas, las auditorías realizadas en aquellos otros países que la EFS considere pertinentes, así como la evolución de las prácticas profesionales de auditoría. Asimismo, el análisis de políticas y riesgos deberá valorar, en concreto, el proceso de tramitación legislativo, con el objetivo de determinar el momento en que se deben preparar los informes de auditoría para obtener el mayor impacto posible. Al llevar a cabo el análisis de políticas y riesgos, el auditor tendrá en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos.⁵¹

⁵¹ ISSAI 4000.67

Análisis de:	En las áreas de:	Resultado:
Prioridades y objetivos de las partes interesadas:	<ul style="list-style-type: none"> • Intereses o expectativas públicos o legislativos • Objetivos estratégicos del país; por ejemplo, la consecución de los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) • Intereses de los ciudadanos (la EFS puede ofrecer opciones en su sitio web para recopilar las aportaciones de los ciudadanos) • Intereses o expectativas de los donantes o de los organismos de financiación • Intereses de los destinatarios de los fondos públicos • Cobertura mediática de temas de interés público • Incumplimiento denunciado por terceros 	El resultado es una lista de asuntos o áreas de riesgo vinculados a las prioridades y los incentivos de las partes interesadas.
Cambios en el marco jurídico y otras novedades en el área:	<ul style="list-style-type: none"> • Desarrollos/cambios en el marco jurídico en diferentes áreas • Importancia de las disposiciones específicas de la ley y de su interpretación por parte de las entidades • Principios de buen gobierno • Otros cambios y acontecimientos significativos en las diferentes áreas • Funciones de los diferentes organismos del sector público, situación y cambios • Derechos de los ciudadanos y de los organismos del sector público • Posibles incumplimientos de las leyes y reglamentos aplicables, así como de los acuerdos de financiación con donantes que rigen la actividad de la entidad, o relacionados con la deuda pública, el déficit público y las obligaciones exteriores • Proyectos con financiación pública significativa 	El resultado es una lista de asuntos o áreas de riesgo vinculados a los cambios y acontecimientos recientes que ha experimentado el país.
Resultados de las auditorías recientes y novedades en la auditoría:	<ul style="list-style-type: none"> • Incumplimiento de los controles internos o ausencia de un sistema de control interno adecuado • Hallazgos identificados en anteriores auditorías de la EFS • Trabajos de otras EFS/entidades similares • Novedades en la profesión de auditoría • Mandato y cobertura de auditoría de la EFS 	El resultado es una lista de asuntos o áreas de riesgo identificados en auditorías recientes.

Ilustración 4.1: Análisis de políticas y riesgos

El análisis de políticas y riesgos traza un mapa de las principales novedades del país e identifica los asuntos y áreas de riesgo relevantes de alto nivel. Al realizar el análisis, el auditor puede examinar las propuestas presupuestarias, las publicaciones del sector público relacionadas y los informes de evaluación. El auditor podrá obtener información muy valiosa si se logra implicar a las partes interesadas y estas participan en debates celebrados en distintos foros. Ello le servirá para seleccionar materias adecuadas y oportunas, y para excluir posibles campos de auditoría que no presenten riesgos significativos. A menudo, el auditor detectará casos de incumplimiento relacionados con otros tipos de auditoría que lleve a cabo la EFS. Por lo tanto, convendrá incorporar estos hallazgos en el proceso de evaluación de riesgos del año siguiente.

El resultado final del proceso de análisis de políticas y riesgos es una lista de prioridades estratégicas de la EFS. La EFS podría alinear estas prioridades con su plan estratégico para alcanzar los objetivos operativos anuales. Además de las tareas de auditoría, las EFS pueden adoptar, si lo consideran conveniente, un planteamiento estratégico para el resto de los objetivos que deseen alcanzar como organización, a medio y largo plazo. Entre estos objetivos pueden incluirse, por ejemplo, el desarrollo de la capacidad de su personal, su enfoque de las auditorías de cumplimiento o garantizar que un determinado porcentaje del personal de la EFS obtenga una determinada cualificación profesional.

4.2 Identificación y priorización de posibles tareas de auditoría

Las EFS deben tener en cuenta sus prioridades estratégicas a la hora de identificar posibles tareas de auditoría. Esto implica disponer de una lista de temas de auditoría propuestos, una estimación de los recursos necesarios para cada uno de ellos e información sobre su importancia relativa. Las tareas de auditoría pueden establecerse con un enfoque *ascendente* o *descendente*, y la EFS debe documentar el proceso.

El enfoque descendente surge del plan estratégico de la EFS, que abarca un número determinado de años. El plan estratégico se concreta en planes y prioridades plurianuales y anuales. Estas prioridades determinan los objetivos que la EFS, como organización, desea alcanzar —a corto, medio y largo plazo— a través de sus auditorías. En este proceso, la EFS identifica temas o áreas de importancia amplios que son de interés nacional o internacional; por ejemplo, las tecnologías de la información, el medio ambiente o los Objetivos de Desarrollo Sostenible.

En el enfoque ascendente, los gerentes de auditoría proponen posibles tareas de auditoría. En general, serán relevantes para las prioridades de auditoría establecidas y, por tanto, estarán relacionadas con la estrategia de la EFS.

La ilustración 4.2 explica las características principales de los dos enfoques:

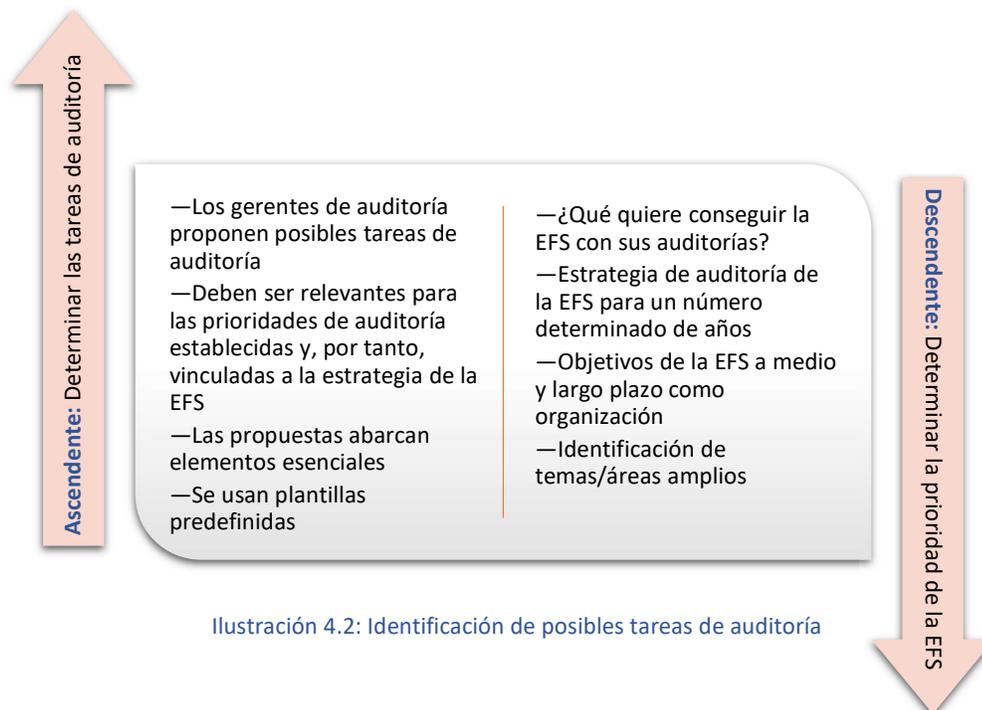


Ilustración 4.2: Identificación de posibles tareas de auditoría

Si se opta por un enfoque ascendente, el auditor puede utilizar la plantilla del [anexo 4.1](#): Documentación de una posible tarea de auditoría, para identificar las tareas con un planteamiento de este tipo. Asimismo, en el [apéndice 4-A](#) se incluye un ejemplo del proceso de clasificación de las entidades en función del valor del riesgo. Entre los aspectos clave de la identificación de una tarea de auditoría destacan los siguientes.

a. Evaluación de la prioridad

La EFS compara todas las tareas propuestas con las prioridades estratégicas establecidas para el periodo de planificación correspondiente y evalúa en qué medida se cubren las prioridades. Este

análisis identifica las tareas de auditoría más adecuadas para abordar las prioridades estratégicas y las prioridades que no se abordan, de forma suficiente, con las tareas de auditoría propuestas.

Un análisis de este tipo debe basarse en una serie de criterios, como la relevancia de las prioridades estratégicas, la importancia de los riesgos, el interés político o público y el valor agregado que podría generar la auditoría. Esto último puede incluir consideraciones de importancia económica, cobertura anterior y auditabilidad, entre otras. El análisis también debe clasificar las tareas de auditoría propuestas y documentar el proceso. La relevancia de una tarea de auditoría para las prioridades estratégicas puede evaluarse como baja, media o alta.

b. Evaluación del riesgo

El riesgo asociado a un tema de auditoría propuesto puede evaluarse como bajo, medio o alto, en función de la probabilidad de que se den los principales factores identificados y de su impacto potencial. El auditor puede documentar la evaluación de riesgos de un tema según se indica en la ilustración 4.3.

Tarea de auditoría:		
Impacto potencial	Probabilidad de ocurrencia	
	Baja	Alta
Sustancial	Riesgo medio	Riesgo alto
Mínimo	Riesgo bajo	Riesgo medio

Ilustración 4.3: Determinación de la importancia de los riesgos

c. Evaluación del interés político o público

Las tareas consideradas para la auditoría deben tener interés para las principales partes interesadas de la EFS, como el Parlamento. El auditor debe examinar las decisiones que haya aprobado el Parlamento, sus informes y otros documentos que este haya elaborado como posibles fuentes de información. Al mismo tiempo, el auditor debe tener en cuenta los intereses del Ejecutivo, los medios de comunicación y el impacto para los ciudadanos. Para cada tarea de auditoría propuesta, el auditor debe determinar el nivel de interés público (bajo, medio o alto).

d. Evaluación del posible valor agregado

Las EFS pueden examinar el posible valor agregado del tema, en términos de la importancia económica del área en cuestión. Asimismo, las EFS deben analizar si el informe de auditoría proporcionará información nueva y útil para los usuarios. Con este fin, las EFS pueden tener en cuenta las auditorías, las revisiones de control y las evaluaciones que hayan sido realizadas recientemente o planificadas por las EFS y por otros organismos. La EFS puede dar prioridad a las áreas y temas que nunca se hayan auditado, que solo se hayan auditado parcialmente o que no se hayan auditado desde hace años.

- Se debe considerar el impacto potencial respecto a la posibilidad de identificar carencias y realizar recomendaciones.
- La oportunidad es un factor crucial. La selección de los temas debe coincidir con el momento en que se puede contribuir a los cambios; por ejemplo, con la planificación de reformas importantes o con la introducción de nuevas iniciativas. Un informe que llega tarde no puede influir en los acontecimientos y, por tanto, pierde su relevancia.
- También debe tenerse en cuenta y evaluarse la auditabilidad o viabilidad, es decir, si es técnica o prácticamente posible llevar a cabo la auditoría y si la EFS dispone de la capacidad y de las habilidades necesarias. Por ejemplo, puede ser necesario recurrir a expertos externos.

Para cada tarea, la EFS debe transformar el resultado de la evaluación de estos cuatro criterios preestablecidos en una clasificación de prioridades. La EFS podría asignar el grado de prioridad a las

tareas de auditoría en función de la puntuación total obtenida. A continuación, los temas se clasifican por la importancia que tienen según la puntuación global. La ilustración 4.4 muestra cómo podría asignar un auditor el grado de prioridad a una determinada tarea de auditoría utilizando la puntuación total.

Tarea de auditoría:									
a. Prioridad		b. Riesgo		c. Interés público		d. Valor agregado			
	Puntuación		Puntuación		Puntuación		Puntuación		Puntuación
Baja	1	Bajo	1	Bajo	1	Bajo	1		
Media	2	Medio	2	Medio	2	Medio	2		
Alta	3	Alto	3	Alto	3	Alto	3		
Puntuación total:									

Ilustración 4.4: Clasificación de la prioridad de una tarea

4.3 Plan de trabajo anual o plurianual de la EFS

El plan de trabajo anual o plurianual incluye información sobre las tareas de auditoría que se van a llevar a cabo, una breve descripción de cada trabajo, los recursos humanos y de otro tipo que se van a asignar a cada tarea (por ejemplo, gastos de viaje, conocimientos técnicos necesarios), y el calendario previsto para su ejecución y para la presentación de informes.

El establecimiento de un plan de trabajo anual o plurianual dependerá del proceso interno de cada EFS. Podría adoptarse el siguiente procedimiento:

- Determinar el total de recursos de personal disponibles y establecer el número estándar de días del personal a tiempo completo (tras excluir los días no laborables anuales según la regulación aplicable a la EFS).
- Deducir, del total de recursos de personal disponibles, los recursos necesarios para llevar a cabo las tareas obligatorias y otras recurrentes, incluido el trabajo no relacionado con la auditoría. Además, deben asignarse otros recursos para estas tareas.
- Tras determinar el personal y el resto recursos que quedan por asignar, identificar la cantidad de tareas de auditoría, clasificadas con la prioridad más alta, que la EFS podría llevar a cabo en el período de planificación correspondiente.

La EFS puede aplicar estas recomendaciones y documentar el proceso con el [anexo 4.2: Establecimiento del plan de trabajo anual o plurianual](#).

Convendría que las EFS establecieran plazos realistas y distribuyeran la carga de trabajo a lo largo del periodo de planificación. Para ello, las EFS deben asegurarse de que los recursos asignados a cada tarea son suficientes en términos de cantidad y calidad. También conviene prever un margen para las contingencias e imprevistos que puedan afectar al plan durante la realización de las tareas.

La EFS debe supervisar periódicamente la aplicación del plan de trabajo anual o plurianual para informar a la dirección sobre el progreso realizado en la implementación del plan, la utilización de los recursos, los hitos alcanzados, los objetivos logrados y el trabajo que queda pendiente. Por ejemplo, podría establecerse un sistema de informes semestrales sobre la implementación del plan de trabajo anual. A partir de los resultados del seguimiento, se podrá revisar el plan cuando cambien las circunstancias subyacentes, cuando se tengan que modificar las prioridades o cuando se pongan de manifiesto otras razones que justifiquen la necesidad de los cambios.

4.4 Consideraciones previas a una auditoría de cumplimiento individual

Antes de comenzar con las auditorías, la EFS deberá establecer los requisitos organizativos necesarios para llevar a cabo una auditoría de cumplimiento (explicados en el capítulo 3), definir un plan de trabajo anual y asignar los recursos precisos. En ese punto, la EFS habrá identificado también las materias o los temas que son prioritarios para las auditorías de cumplimiento. Antes de que los equipos de auditoría de cumplimiento de la EFS planifiquen y realicen las auditorías previstas en el plan de trabajo anual de la EFS, la dirección de la EFS querrá adoptar las medidas oportunas para que los equipos apliquen la metodología de auditoría de forma coherente en todas las auditorías de cumplimiento. Para ello, la dirección de la EFS debe tomar decisiones informadas al establecer cuándo se opta por un compromiso de informe directo o de atestiguamiento o cuándo se proporciona un aseguramiento razonable o limitado en sus informes de auditoría. En consecuencia, la dirección querrá comunicar estas opciones a los auditores y a los responsables funcionales de la auditoría de cumplimiento que correspondan (o, en su caso, a las EFS correspondientes).

Compromiso de informe directo o compromiso de atestiguamiento

La decisión de llevar a cabo un compromiso de atestiguamiento o un compromiso de informe directo se basa en la disponibilidad de la información acerca de la materia. La EFS realizará encargos de atestiguamiento sobre materias o sobre temas prioritarios en aquellos casos en que la entidad o la parte responsable haya preparado la información y el auditor solo deba verificarla. En ausencia de dicha información, las EFS efectuarán compromisos de informe directo. Según la ISSAI 4000, estos dos enfoques pueden presentar diferencias en el muestreo de la auditoría y en el proceso de evaluación de riesgos.

Por regla general, en las auditorías de cumplimiento, las entidades no habrán preparado informes sobre la materia. Por tanto, en la mayoría de los casos, el auditor determinará la materia y deberá llegar a una conclusión sobre esta. En este contexto, la EFS querrá plantear las auditorías de cumplimiento planificadas como encargos de informe directo, salvo cuando exista información sobre la que pronunciarse con un compromiso de atestiguamiento.

Aseguramiento razonable o limitado

En la ISSAI 4000.121, se establece que, en función del mandato de la EFS, las características de la materia controlada y las necesidades del usuario o los usuarios previstos, el auditor debe decidir si la auditoría ofrecerá una seguridad razonable o limitada.

Al determinar el alcance y la materia de una auditoría, el auditor debe tener en cuenta el nivel de aseguramiento proporcionado. Para decidir si realiza una auditoría de aseguramiento razonable o limitado, la EFS tendrá en cuenta los siguientes aspectos:

- las necesidades del usuario previsto;
- la disponibilidad de la información y el acceso a ella;
- la extensión de los procedimientos de auditoría, y
- la competencia de los auditores.

Las necesidades del usuario previsto. La EFS debe evaluar las necesidades de los usuarios previstos del informe de auditoría para determinar qué tipo de aseguramiento es el más adecuado. El proceso de evaluación requiere comprender las decisiones de los usuarios y el tipo de información que utilizan para la toma de decisiones. Algunas EFS tienen requisitos obligatorios que ya definen el nivel de aseguramiento que debe proporcionarse en los informes.

La disponibilidad de la información y el acceso a ella. Proporcionar un aseguramiento razonable implica un trabajo de auditoría más amplio.⁵² Para ofrecer un compromiso de aseguramiento razonable, el auditor debe tener acceso a los sistemas y procesos utilizados en relación con la materia (por ejemplo, los controles internos de la entidad). Por tanto, requieren más información que una auditoría de aseguramiento limitado, que se centra en un área más acotada. En consecuencia, cuando el acceso a los datos sea reducido, es probable que se tenga que optar por el compromiso de aseguramiento limitado.

La extensión de los procedimientos de auditoría. En un compromiso de aseguramiento razonable, el auditor realizará una prueba de controles, así como otras pruebas sustantivas de detalle para llegar a una conclusión general sobre la materia. Identificará una muestra de transacciones que represente a la población total y extrapolará los resultados del muestreo al conjunto. En este tipo de compromiso, el auditor evaluará los sistemas y procesos de la entidad para llegar a una conclusión global.

En cambio, en un compromiso de aseguramiento limitado, el objetivo es obtener un nivel de seguridad significativo para los usuarios previstos. El auditor recabará evidencia suficiente y adecuada para abordar el objetivo del compromiso; sin embargo, se realizarán menos procedimientos, en comparación con los que exige un compromiso de aseguramiento razonable.⁵³

La competencia de los auditores. Tanto los compromisos de aseguramiento razonable como los de aseguramiento limitado requieren disponer de personal competente. Según la ISSAI 4000.85, la EFS debe garantizar que el equipo de auditoría cuenta colectivamente con las competencias profesionales necesarias para realizar la auditoría.

Las EFS pueden utilizar la matriz de competencias de los equipos de auditoría para determinar si sus auditores tienen la experiencia y preparación necesarias. Basándose en el juicio profesional, la matriz permitirá evaluar si los miembros disponen de las competencias transversales y funcionales requeridas y si tienen experiencia en la realización de auditorías de cumplimiento (también en el sector o área que sea objeto de la auditoría). Algunas EFS pueden disponer de equipos de auditoría fijos con supervisores designados para ciclos de auditoría anuales. En ese caso, en lugar de seleccionar los equipos de auditoría para cada encargo, bastará (y resultará más sencillo) seleccionar a estos equipos por medio de la matriz de competencias una vez al año. Si se producen cambios en la composición del equipo, se deberá actualizar la matriz periódicamente según corresponda.

En el [apéndice 4-B](#), se explican las cuatro etapas de una auditoría de cumplimiento y cómo difieren las tareas del auditor en cada una de ellas en los distintos tipos de auditoría de cumplimiento.

Teniendo en cuenta lo anterior y el contexto de la EFS, la dirección de esta puede decidir que, en general, las auditorías de cumplimiento que lleve a cabo la EFS serán compromisos de **informe directo** con un **aseguramiento razonable**. Sobre la base de esta decisión, los equipos de las EFS iniciarán las auditorías individuales como compromisos de informe directo. En la parte C de este manual se explica la metodología que debe seguirse para llevar a cabo dichos compromisos.

⁵² ISSAI 4000.34

⁵³ ISSAI 4000.201



PARTE C Realización de una auditoría de cumplimiento

Capítulo 5: Planificación de una auditoría de cumplimiento

Capítulo 6: Realización de procedimientos de auditoría, obtención y evaluación de evidencia

Capítulo 7: Informes y seguimiento de las auditorías de cumplimiento

Planificación de una auditoría de cumplimiento



Capítulo 5

Planificación de una auditoría de cumplimiento

- 5.1 Establecimiento de la estrategia de auditoría
- 5.2 Establecimiento del plan de auditoría
- 5.3 Documentación y aseguramiento de la calidad de la estrategia y del plan de auditoría

En este capítulo se explica cómo planificar un compromiso individual de auditoría de cumplimiento. La planificación de una auditoría de cumplimiento consta de dos etapas. En la primera, los auditores establecen la *estrategia de auditoría* general sobre el alcance, el énfasis, el momento y la ejecución de la auditoría. En la segunda, que se basa en la estrategia, los auditores preparan un *plan de auditoría* que comprende un planteamiento detallado y pasos específicos sobre la naturaleza, el calendario y el alcance de los procedimientos que deben realizarse, así como las razones para seleccionarlos. En este capítulo se incluyen unas plantillas de papeles de trabajo, a modo de sugerencia, para que los auditores documenten el proceso que se sigue al definir la estrategia y el plan de auditoría.

Las actividades de planificación variarán, por ejemplo, en función de las circunstancias de la auditoría, la complejidad de la materia subyacente y los criterios.

Al planificar una auditoría de cumplimiento, los auditores de la EFS suelen tener en cuenta los siguientes elementos:



Estos elementos se muestran en la figura 5.1 como los pasos genéricos de un proceso de planificación de una auditoría de cumplimiento.

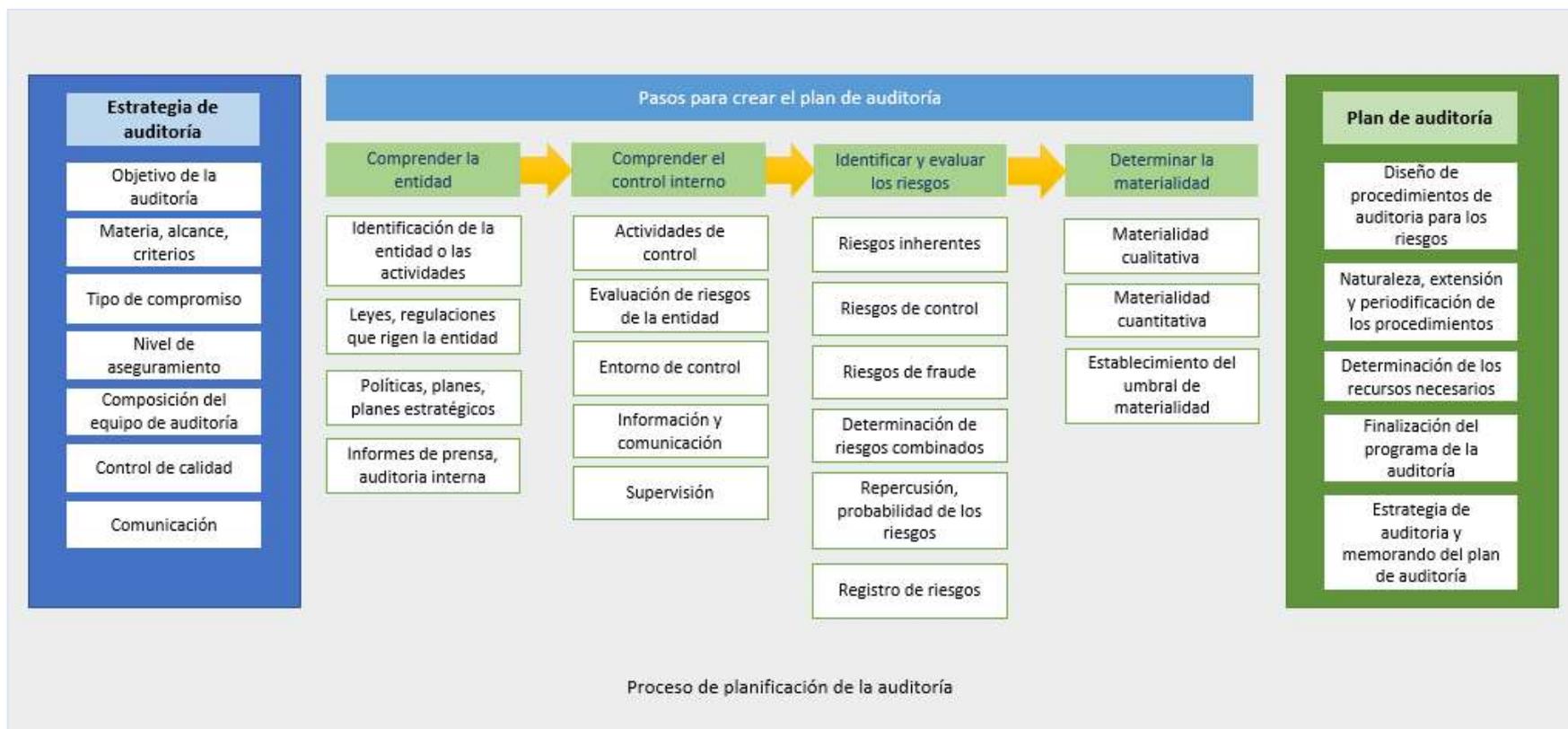


Figura 5.1 Proceso de planificación de la auditoría

En la ISSAI 4000.137, se establece que el auditor debe elaborar y preparar la documentación sobre una estrategia y un plan de auditoría que describan conjuntamente el modo en que se efectuará el encargo para emitir informes que sean apropiados en función de las circunstancias, los recursos necesarios para ello y la organización temporal del trabajo de auditoría. El proceso de elaboración de la estrategia y el plan de auditoría se cubre en las siguientes secciones.

5.1 Establecimiento de la estrategia de auditoría

La estrategia es la base para decidir si es posible llevar a cabo la auditoría. En ella se describe lo que se debe hacer, mientras que en el plan se describe cómo se debe hacer. El objetivo de la estrategia de auditoría es documentar o diseñar las decisiones globales de los auditores. Puede contener los siguientes elementos:⁵⁴

Elementos de una estrategia de auditoría	1. Características de la auditoría de cumplimiento
	2. Objetivo de la auditoría
	3. Materia, alcance, criterios
	4. Entidades que abarca la auditoría
	5. Tipo de compromiso
	6. Nivel de aseguramiento proporcionado
	7. Composición del equipo de auditoría
	8. Mecanismos de control de calidad
	9. Comunicación
	10. Responsabilidad de los informes

Una estrategia de auditoría facilita la coordinación entre los miembros del equipo de auditoría y la EFS sobre el enfoque de la auditoría. Para llevar a cabo una auditoría, el equipo de auditoría debe establecer la estrategia de auditoría sobre la base de los requisitos organizativos de la EFS.

1. Características de la auditoría de cumplimiento: El equipo de auditoría debe tener en cuenta el mandato y el plan estratégico de la EFS a la hora de determinar las características de una auditoría. Por tanto, se incluirá una introducción que describa la auditoría y explique sus antecedentes.

2. Objetivo de la auditoría: El objetivo determina las preguntas que el auditor pretende responder con la auditoría. Los auditores deben cerciorarse de que son imparciales al formular los objetivos de la auditoría, lo que incluye la identificación de los criterios. Los hallazgos de la auditoría dependen totalmente de los fines de esta, y dichos hallazgos solo se considerarán completos en la medida en que se satisfagan los objetivos de la auditoría. Debe ser posible responder al objetivo de la auditoría y se debe identificar la materia de esta, así como la entidad y las actividades auditadas.

3. Materia, alcance, criterios: La materia, el alcance y los criterios están interrelacionados. El auditor determina el alcance de la materia de manera que quede suficientemente cubierta para llevar a cabo una auditoría significativa que aporte valor a los usuarios previstos.

Materia: La sección 2.2 (capítulo 2) introduce el concepto de materia. El plan anual de la auditoría de cumplimiento de la EFS puede identificar e incluir la materia de la auditoría. La materia debe ser identificable y evaluable con criterios de auditoría adecuados. Su naturaleza debe permitir que el auditor alcance conclusiones con el nivel de aseguramiento requerido.

Alcance: El alcance de la auditoría hace referencia al ámbito, la extensión y el período que cubre la auditoría de una materia dada. El alcance implica limitar la materia de la auditoría a una cantidad relativamente reducida de puntos significativos relacionados con el objetivo de la auditoría y a aquellas cuestiones que se puedan fiscalizar con los recursos que el equipo de auditoría tenga a su disposición. En una auditoría de cumplimiento con varias entidades o varios temas, el alcance abarca la identificación de las entidades incluidas en la auditoría. Definir claramente el alcance de la auditoría

⁵⁴ ISSAI 4000.139

es importante para definir el presupuesto, los recursos humanos y el tiempo necesarios para llevar a cabo la auditoría, así como para decidir qué incluirá el auditor en el informe.

La declaración de alcance debe ser inequívoca en cuanto a las áreas que están relacionadas con la auditoría, pero que no se incluyen en ella. El alcance de una auditoría cumplimiento puede modificarse durante la realización de la auditoría si los auditores identifican información sustancial que requiere que se replantee el alcance. En el apartado 2.2 del capítulo 2 se explica el alcance por medio de un ejemplo.

Criterios: En la sección 2.3 (capítulo 2) se trata sobre las autoridades y los criterios. Para un encargo de informe directo, el auditor tiene que comprobar si se han definido los criterios de auditoría correspondientes. La materia y los criterios de auditoría aplicables pueden haberse establecido en el mandato de la EFS o en la legislación nacional. En un compromiso de atestiguamiento, los criterios de auditoría se determinan de forma tácita al presentarse la información sobre la materia a partir de la cual se elabora el informe. Por tanto, el auditor deberá identificar los criterios de auditoría relevantes para extraer conclusiones sobre la exactitud de los criterios que se han empleado tácitamente para preparar la información sobre la materia.

El siguiente caso práctico ilustra la relación existente entre la materia, el alcance y los criterios:

Ejemplo: Identificación de la materia, el alcance y los criterios

Caso

La auditoría tiene como objetivo contrastar las prácticas del Servicio Nacional de Salud (SNS) en materia de adquisiciones con la normativa sobre contratación pública aplicable y determinar en qué medida el SNS observa las normas de contratación pública en sus compras. A este respecto, la auditoría abarcará las prácticas de adquisiciones, así como las fases de planificación y contratación del ciclo de vida de las adquisiciones. Se evaluarán todas las actividades de contratación de los 18 meses comprendidos entre el 1 de julio de 2017 y el 31 de diciembre de 2018. La materia, el alcance y los criterios de auditoría son los siguientes:

Materia	La actividad, el proyecto, el proceso o el programa que el auditor decida examinar. En este caso, la materia son las prácticas sobre contratación del Servicio Nacional de Salud.
Alcance de la auditoría	El alcance de la auditoría determina la cobertura y la extensión de las verificaciones de la auditoría. En este caso, el alcance de la auditoría son las etapas de planificación y externalización del ciclo de vida de la contratación, que engloban todos los actos de contratación de los 18 meses comprendidos entre el 1 de julio de 2017 y el 31 de diciembre de 2018.
Criterios	Los criterios de auditoría son los puntos de referencia utilizados para medir la materia. Los criterios se derivan de las autoridades (de fuentes como las leyes y los reglamentos, otras normas, directrices, etc.). En este caso, los criterios son los siguientes: <ul style="list-style-type: none"> • Artículo xx de la normativa general de contratación pública • Artículo xx de las normas de desarrollo en materia de contratación pública nacional

Ilustración 5.1: Relación entre la materia, el alcance y los criterios

4. Entidades que abarca la auditoría: La materia tiene relación con un tema o con una entidad. Una materia monográfica puede abarcar múltiples entidades de la administración; por ejemplo, «medio ambiente» o «contratación pública». Se requiere una planificación y ejecución adecuadas de la

auditoría para asegurarse de que se cubren de forma suficiente todas las entidades relacionadas con la materia y de que es posible llegar a una conclusión de auditoría.

5. Tipo de compromiso: El equipo debe determinar si la auditoría es un compromiso de atestiguamiento o de informe directo a partir de la materia. Para ello, observará las decisiones que haya adoptado la dirección de la EFS, tal y como se explica en la sección 4.4 (capítulo 4).

6. Nivel de aseguramiento proporcionado: Por regla general, el equipo de auditoría optará por un compromiso de auditoría con un aseguramiento razonable. El equipo debe tener en cuenta la materia y las decisiones de la dirección de la EFS, tal y como se explica en la sección 4.4 (capítulo 4).

7. Composición del equipo de auditoría: El equipo de auditoría debe disponer de recursos con los conocimientos necesarios para llevar a cabo la auditoría. Por tanto, deberá determinar si necesita recurrir a expertos externos para compensar alguna carencia. Para ello, tendrá en cuenta cómo se gestionan los conocimientos del equipo de auditoría en la EFS, tal y como se ha indicado en la sección 3.2 (capítulo 3).

8. Mecanismos de control de calidad: El equipo debe observar el mecanismo de control de calidad de la auditoría, tal y como se explica en el apartado 3.7, para garantizar que se realiza una auditoría de alta calidad.

9. Comunicación: El equipo debe determinar cómo se comunica con la entidad auditada y con los responsables del gobierno de la entidad a lo largo del proceso de auditoría.

10. Responsabilidad de los informes: El equipo debe decidir para quién y cuándo se realizará el informe, así como la forma en que se preparará.

El equipo de auditoría puede usar la plantilla del papel de trabajo del [anexo 5.1](#) para documentar la estrategia de auditoría y cubrir, de este modo, todos los requisitos establecidos por la ISSAI 4000.137.

Nota: Cuando las auditorías sean sencillas, podrá emplearse un equipo de auditoría más reducido. De ese modo, se facilitará la coordinación y la comunicación entre los miembros del equipo y la dirección de la EFS. Establecer la estrategia global de auditoría en estos casos no tiene por qué ser un ejercicio complicado o que requiera mucho tiempo. Al documentar la estrategia de auditoría, el equipo puede modificar el documento del anexo 5.1 y adaptarlo al contexto específico de la auditoría, la materia, la complejidad y los criterios.

5.2 Establecimiento del plan de auditoría

Esta sección describe el proceso que debe seguirse para preparar un plan de auditoría, lo que incluye elaborar la documentación necesaria sobre dicho proceso a partir de plantillas de papeles de trabajo. El resultado de la fase de planificación es la redacción de un plan que permitirá realizar el trabajo de campo de la auditoría. El plan debe describir los riesgos de incumplimiento potenciales relacionados con la entidad y los procedimientos de auditoría que deben observarse para cubrir los riesgos identificados.

La estrategia de auditoría proporciona información esencial para el plan de auditoría, ya que define los objetivos, el alcance, la materia y los criterios de la auditoría. La planificación es un proceso iterativo que abarca toda la auditoría. Es posible que los auditores tengan que modificar los objetivos, el alcance, la metodología y el calendario previsto a medida que avanza el trabajo de auditoría. El plan de auditoría incluye los siguientes elementos ([ISSAI 4000.140](#)):

Elementos de un plan de auditoría:	una evaluación del riesgo, y
	una evaluación de los controles internos pertinentes para la auditoría;
	los procedimientos de auditoría diseñados como respuesta a los riesgos identificados;
	la naturaleza, el calendario y el alcance de los procedimientos de auditoría planificados, y
	el momento en que se llevarán a cabo;
	la posible evidencia de auditoría que se recopilará durante la auditoría.

Para evaluar los riesgos y el control interno debe comprenderse bien cómo funciona la entidad, sus sistemas de control internos, 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. Durante la auditoría, el auditor debe observar los procedimientos del plan de auditoría, así como obtener evidencia suficiente y adecuada para cumplir con los objetivos establecidos y llegar a una conclusión sobre la materia.

5.2.1 Conocimiento de la entidad o de la materia

Según la [ISSAI 4000.131](#), el auditor debe tener un conocimiento claro de la entidad auditada y de su entorno, incluido el sistema de control interno, a fin de planificar y llevar a cabo la auditoría de manera eficaz.

Conocer la entidad auditada o la materia permite identificar los riesgos de incumplimiento relevantes, lo que, a su vez, determina el enfoque de la auditoría.

Si se trata de una auditoría de cumplimiento sobre un tema que abarca más de una entidad (por ejemplo, sobre contratación o cuestiones de género), los auditores deberán comprender cómo funcionan todas las entidades cuyas actividades estén dentro del alcance de la auditoría. Algunas EFS realizan auditorías de cumplimiento sobre el uso de fondos gestionados por más de una entidad. En estas auditorías, el auditor deberá tener en cuenta las estrategias, las operaciones y la gobernanza de todas las entidades relevantes que gestionen los fondos.

El auditor debe comprender y evaluar las actividades y operaciones que estén dirigidas a alcanzar los objetivos de la entidad auditada, que a su vez deben observar los requisitos de cumplimiento normativo de la entidad. Asimismo, el auditor debe verificar que las normas jurídicas aplicables a las operaciones de la entidad, así como el resto de las autoridades (como las normas administrativas, las normas de los procedimientos internos o las instrucciones u órdenes administrativas) no se oponen a normas jurídicas de rango superior.

Conocimiento de la entidad o de la materia

- Actividad económica relevante
- Leyes y reglamentos
- Naturaleza de las operaciones de la entidad
- Disposiciones sobre gobernanza
- Objetivos y estrategias
- Medidas de rendimiento

A fin de obtener un conocimiento claro de la entidad y su entorno, el auditor puede tener en cuenta las leyes y los reglamentos sobre la actividad aplicables, otros factores externos, la naturaleza de las operaciones de la entidad, las disposiciones sobre gobernanza, los objetivos y las estrategias o las medidas de rendimiento.⁵⁵ El auditor deberá adquirir conocimientos sobre lo siguiente:

Marco jurídico	Base jurídica de la actividad, así como aquellas normas financieras que sean relevantes (leyes, reglamentos, normas de desarrollo, etc.).
Organización y gobernanza	De la materia, la actividad o la entidad auditada; por ejemplo, la estructura operativa, los recursos, el organigrama o el funcionamiento de la gestión.
Procesos y operaciones de su actividad	Los principales objetivos, directrices y estrategias, emplazamientos, y tipos/volumen/valores de los programas, funciones o proyectos.
Análisis de los procesos de la actividad	Los principales mapas de procesos de las actividades, diagramas de flujo, matrices de riesgo y control, descripciones de los procesos para tener una visión general de las funciones y operaciones relacionadas con la entidad o la materia.
Riesgos operativos o de la actividad	Relacionados con los objetivos y las estrategias de la entidad que pueden dar lugar a incumplimientos materiales.
Medidas de rendimiento	Indicadores de rendimiento, análisis de desviaciones para analizar si las presiones que pueda haber para alcanzar los objetivos de rendimiento pueden desencadenar acciones de gestión que aumenten el riesgo de incumplimiento.

Un buen conocimiento de cómo funciona la entidad auditada, según se establece en la normativa aplicable, ayudará a los auditores a detectar en qué casos se ha producido un incumplimiento y a obtener evidencia al seguir los procedimientos de auditoría. El equipo de auditoría puede documentar el proceso que observa para entender cómo funciona la entidad y su entorno con la plantilla que se propone como papel de trabajo en el [anexo 5.2](#).

⁵⁵ ISSAI 4000.133

5.2.2 Conocimiento del sistema de control interno

En la ISSAI 4000.134, se establece que el auditor debe conocer los mecanismos de control interno de la entidad que sean pertinentes para la auditoría. El auditor debe identificar los controles internos que existen para reducir el riesgo de incumplimiento de los criterios sobre la materia. Aplicando su juicio profesional, decidirá si un elemento de control es pertinente o no para la auditoría.

Un control interno es un proceso necesario —una serie de acciones que abarca las actividades de una entidad— en el que participan la dirección y el personal de la entidad. Está compuesto por directrices, estructuras, procedimientos, procesos y tareas que garantizan el cumplimiento de las consignas de la dirección y mejoran la respuesta de la entidad auditada ante cualquier riesgo de incumplimiento. El control interno está diseñado para hacer frente a los riesgos y proporcionar una seguridad razonable de que, en el cumplimiento de la misión de la entidad, esta:

- cumple con la obligación de rendir cuentas;
- cumple con las leyes y reglamentos aplicables;
- protege los recursos contra pérdidas, usos indebidos y daños, y
- lleva a cabo sus operaciones de forma ordenada, ética, económica, eficiente y eficaz.

El auditor debe realizar una evaluación preliminar del sistema de control interno para:

- conocer el grado de mejora de los sistemas de control interno año tras año;
- llegar a conclusiones sobre la eficacia del sistema de control interno e identificar los riesgos de control;
- determinar la naturaleza, el calendario y el alcance de los procedimientos de auditoría.

El auditor debe conocer los siguientes cinco componentes del sistema de control interno, que están interrelacionados y son relevantes para la auditoría:⁵⁶

1. el entorno de control,
2. los procesos de evaluación de riesgos de la entidad,
3. los sistemas de información y comunicación,
4. las actividades de control,
5. el sistema de supervisión de los controles.

Por regla general, la propia entidad establece los controles para reducir los riesgos. En otras palabras, la «evaluación de riesgos» de la entidad, en el contexto de la organización y de su funcionamiento, crea la necesidad de establecer controles. Una vez que la entidad haya identificado los riesgos a los que se enfrenta, deberá diseñar controles para reducir esos riesgos (actividades de control; por ejemplo, aprobaciones, autorizaciones, verificaciones, revisiones, separación de funciones, etc.). Estos controles deberán comunicarse al personal de toda la organización (a través de los sistemas de información y comunicación). Los responsables de la gestión de la entidad

deben observar las normas y no omitir los controles para garantizar que el «entorno de control» de la entidad sea eficiente y eficaz. La dirección de la entidad debe establecer un proceso de «supervisión» de los controles para garantizar que estos funcionan según lo previsto.

El equipo de auditoría puede documentar el proceso que sigue para comprender el sistema de control interno de la entidad con la plantilla que se propone como papel de trabajo en el [anexo 5.3](#).



Figura 5.2: Marco de control interno

⁵⁶ ISSAI 4000.135

Nota: En las entidades pequeñas, —cuando, según el juicio profesional del auditor, la entidad no disponga de un sistema de control interno consolidado que cubra los cinco elementos— puede que no convenga utilizar el anexo 5.3 para documentar el sistema de control interno. En estos casos, el auditor puede documentar el proceso que ha seguido para comprender el sistema de control interno por medio de un enfoque diferente, tal y como se explica a continuación.

Control interno en entidades pequeñas o para materias menores

Es posible que las entidades pequeñas no tengan capacidad para aplicar los cinco elementos del marco del sistema de control interno. No dispondrán de sistemas de control ni de sistemas formales de evaluación de riesgos. Algunas entidades son tan pequeñas (o sus sistemas de control son tan precarios) que, a menudo, no cuentan con ningún tipo de mecanismo de control formal. Un organismo público grande y bien organizado puede administrar todo el espectro del marco de control interno porque cuenta con los recursos financieros y humanos necesarios, las habilidades directivas y una aprensión a que las autoridades verifiquen constantemente su cumplimiento que actúa como incentivo. Son factores que les permiten establecer el marco de control en su totalidad. En las entidades más pequeñas o con sistemas de control más escasos, en lugar de abarcar todos los puntos de los cinco elementos, los auditores pueden formular las siguientes preguntas para conocer mejor su sistema de control interno.

Componentes de control interno	Preguntas
Actividades de control	<ul style="list-style-type: none"> • ¿Cómo garantiza la entidad que cumple con la normativa aplicable a sus funciones? ¿De qué mecanismos dispone? • ¿Cómo se asegura la entidad de que los mecanismos de control que ha previsto para cumplir con la normativa funcionan de forma eficaz y eficiente?
Evaluación de riesgos	<ul style="list-style-type: none"> • ¿Cómo determina la entidad que determinadas actividades de control específicas son esenciales para garantizar el cumplimiento de las normas?
Información y comunicación	<ul style="list-style-type: none"> • ¿Cómo notifica la entidad al personal responsable de las operaciones que debe aplicar una determinada actividad o mecanismo de control para el cumplimiento de las normas?
Supervisión	<ul style="list-style-type: none"> • ¿Qué procesos utiliza la entidad para garantizar que las actividades de control se realizan de forma correcta y coherente para asegurar el cumplimiento?
Entorno de control	<ul style="list-style-type: none"> • ¿Cuál es la actitud de la dirección de la entidad sobre los mecanismos de control? (El entorno de control es un resumen de los otros cuatro componentes)

Ilustración 5.2: Cuestionario de control interno para entidades pequeñas o materias menores

El auditor puede documentar el sistema de control interno con este cuestionario, en lugar de emplear el anexo 5.3, cuando no haya un sistema de control interno establecido en una entidad o sobre una materia.

5.2.3 Identificación y evaluación de los riesgos

La evaluación de riesgos ayuda al auditor a centrarse en las cuestiones fundamentales de la materia o entidad que es objeto de la auditoría, teniendo en cuenta la limitación de recursos y de tiempo. Los resultados de las actividades de identificación de riesgos se documentan utilizando las plantillas de conocimiento de la entidad y de conocimiento del sistema de control interno de la entidad. Esto incluye la identificación de los riesgos inherentes y de los riesgos de control, así como la determinación de los riesgos de detección. El modelo de riesgo de auditoría ayuda a los auditores a determinar lo

exhaustivo que deberá ser el trabajo de auditoría para proporcionar el nivel de aseguramiento elegido para las conclusiones sobre la materia.

En un compromiso de atestiguamiento, el riesgo de auditoría tiene tres componentes:⁵⁷

- a. El riesgo inherente (RI) de la materia; esto es, el riesgo de que se produzca un incumplimiento significativo con independencia de los controles internos que existan.
- b. El riesgo de control (RC); esto es, el riesgo de que los controles internos pertinentes vinculados con la entidad sean inapropiados o no funcionen correctamente para evitar el incumplimiento significativo.
- c. El riesgo de detección (RD); esto es, el riesgo de que el auditor no detecte los incumplimientos significativos, lo que conducirá a conclusiones u opiniones incorrectas.

Las actividades de evaluación de riesgos incluyen, entre otras, la indagación (con la dirección, los responsables clave, la auditoría interna), la inspección (de los locales de la entidad, los documentos y registros internos, el sitio web y los medios de comunicación, las auditorías anteriores), la observación (de las operaciones de la entidad que se llevan a cabo) y el análisis (de la información financiera y no financiera con procedimientos analíticos).

a. Identificación del riesgo inherente (RI) de la materia

Los auditores estiman el riesgo inherente basándose en su conocimiento de las actividades y operaciones de la entidad. El riesgo inherente se describe como el «riesgo en ausencia de controles». En términos de auditoría, el riesgo inherente es el riesgo relacionado con la naturaleza de las actividades, las operaciones y las estructuras de gestión, es decir, el riesgo de que se produzcan incumplimientos si no se previenen o detectan y corrigen por medio de un control interno. El auditor puede determinar los riesgos inherentes teniendo en cuenta los siguientes aspectos:

- Riesgos genéricos de la entidad o de la materia
- Riesgos por oposición
- Predicción de incidentes
- Resultados de auditorías anteriores
- Proceso de evaluación de riesgos de la entidad

Para identificar los riesgos inherentes, el equipo de auditoría puede llevar a cabo una lluvia de ideas y considerar todas las condiciones y acontecimientos relacionados con la entidad que puedan indicar que hay riesgos de incumplimiento.

Riesgos genéricos de la entidad o de la materia. Son los riesgos que surgen cada vez que la entidad actúa. Durante el proceso de identificación y evaluación de los riesgos, el auditor tiene en cuenta los riesgos que están vinculados con las funciones de la entidad o con la materia como riesgos genéricos.

Riesgos por oposición. Se trata de un riesgo que tiene su origen en la premisa de que la entidad podría no observar lo que se dispone en las autoridades (es decir, los criterios de la auditoría). Cuando el auditor analiza los criterios aplicables a una materia o entidad, la antítesis de esos criterios puede ayudarle a prever determinados riesgos potenciales de incumplimiento.

Ejemplo: Riesgo por oposición

Un auditor evalúa si la entidad cumple con una norma (los criterios de auditoría) que exige que todos los beneficiarios de un programa de ayudas públicas, que administra la entidad, tengan unos ingresos anuales inferiores al umbral de pobreza. El criterio en este caso es el umbral de pobreza establecido por la normativa. La antítesis de este criterio (es decir, el riesgo inherente) es que haya beneficiarios

⁵⁷ ISSAI 4000.54

del programa que están por encima del umbral de pobreza establecido y que, por lo tanto, no tengan derecho a recibir la ayuda del programa. El riesgo inherente es que quienes deberían beneficiarse del programa no se beneficien. Además, las personas que están por encima del umbral de pobreza establecido podrían estar recibiendo recursos que se han previsto para ayudar a los más necesitados.

Predicción de incidentes. El auditor ejerce su escepticismo profesional al anticipar los riesgos de incumplimiento en la materia objeto de la auditoría. La evaluación de los riesgos inherentes requiere que el auditor analice la entidad y prevea lo que podría ir mal en ella. Los auditores examinan los criterios con los que están evaluando la materia y tratan de comprender su finalidad. ¿Qué pretendía el legislador o los poderes públicos con esa ley o reglamento? Esto les permite prever si pueden haber ocurrido aquellos acontecimientos que los reguladores intentaban evitar.

Resultados de auditorías anteriores. Los informes de auditoría anteriores también pueden ser una buena referencia para evaluar los riesgos del ámbito correspondiente en el momento de la planificación de la auditoría. El auditor debe hacer un seguimiento de las recomendaciones para confirmar si la entidad corrigió los incumplimientos anteriores o les dio respuesta de algún modo. También puede revisar los papeles de trabajo anteriores para establecer relaciones con el proceso actual de evaluación de riesgos.

Proceso de evaluación de riesgos de la entidad. El proceso de evaluación de riesgos de la entidad, si existe, también puede ser una fuente de información sobre los riesgos de incumplimiento. El plan anual de la entidad puede contener los riesgos críticos identificados para determinadas áreas de la entidad en cuestión, y su informe anual de actividades proporciona una visión general de los riesgos críticos detectados, así como de su impacto en la consecución de los objetivos de la entidad. Sin embargo, el auditor debe ejercer su escepticismo profesional, ya que puede que los riesgos identificados por la entidad auditada no cubran los que son importantes a efectos de la auditoría, y dicha información puede estar sesgada. El auditor también puede tener en cuenta el informe de auditoría interna de la entidad, si existe, para identificar posibles áreas problemáticas.

Si toma nota de las áreas posibles, el auditor tendrá una lista de riesgos inherentes de incumplimiento para la entidad o la materia.

b. Identificación de los riesgos de control (RC)

El riesgo de control es el riesgo de que los controles internos asociados a los riesgos inherentes sean inadecuados o no funcionen bien y, en consecuencia, la entidad no consiga evitar incumplimientos materiales o no pueda detectarlos y corregirlos a tiempo. El auditor evalúa los riesgos de control basándose en el conocimiento y la evaluación del sistema de control interno de la entidad.

Los auditores deben plantear preguntas sobre los controles estructurados en torno a los cinco componentes del sistema de control interno (es decir, sobre las actividades de control, la evaluación de riesgos, la información y la comunicación, la supervisión y el entorno de control). Lo primero que examinará el auditor es si un control específico basta para prevenir o para detectar y corregir un incumplimiento y de qué manera lo logra. Si no se ha previsto un mecanismo de control, el auditor preguntará sobre cualquier control alternativo que pueda cumplir el mismo fin que el control original.

Pruebas de recorrido. Para determinar el buen funcionamiento del control, el auditor lleva a cabo «pruebas de recorrido» de un pequeño número de transacciones (si la materia de la auditoría es la gestión del presupuesto o de los gastos) o de las operaciones de la entidad auditada. De todos modos, debe tenerse en cuenta que el examen de los controles de la entidad para comprender cómo

funcionan no debe considerarse una prueba de su eficacia operativa; dicha prueba se lleva a cabo en la fase de realización de la auditoría.

Atención a los controles relevantes. El auditor solo debe tener en cuenta los controles que son relevantes para el objetivo de la auditoría. Este aplicará su juicio profesional para determinar si un control, de forma independiente o en combinación con otros, es relevante para los riesgos inherentes de la materia. Además, el auditor debe determinar qué controles se considerarán clave. El auditor seleccionará un número adecuado de controles clave para comprobarlos y garantizar, de este modo, que se cubren todos los riesgos relevantes. Al elegir los controles, el auditor puede tener en cuenta los siguientes aspectos:

- Importancia relativa del riesgo relacionado (materialidad)	- Requisitos legales y reglamentarios aplicables
- Naturaleza de la actividad de la entidad, incluida su organización	- Circunstancias y componente de control interno aplicable
- Diversidad y complejidad de las operaciones de la entidad	- Naturaleza y complejidad de los sistemas que forman parte del control interno de la entidad
- Tamaño de la entidad	- Si un control específico previene (o detecta y corrige) los incumplimientos y cómo lo hace

Existe una relación directa entre los objetivos de la entidad (las metas que esta intenta alcanzar) y los componentes del control interno (aquello que es necesario para alcanzar los objetivos). Todos los componentes son relevantes para cada categoría de objetivos de la entidad. Cuando se examina una categoría —la eficacia y eficiencia de las operaciones, por ejemplo—, los cinco componentes del control interno deben estar presentes y funcionar eficazmente para llegar a la conclusión de que el control interno sobre las operaciones de la entidad es eficaz.

c. Riesgo de detección (RD)

El riesgo de detección está bajo el control del auditor. Es el riesgo de que el auditor no pueda detectar un incumplimiento que no haya sido corregido por los controles internos de la organización. En la ISSAI 4000.52, se establece que el auditor debe aplicar los procedimientos necesarios para reducir a un mínimo aceptable el riesgo de formular conclusiones incorrectas. La reducción del riesgo de auditoría incluye los siguientes aspectos:⁵⁸

- anticipar los riesgos posibles o conocidos del trabajo previsto y sus consecuencias;
- desarrollar procedimientos para abordar estos riesgos durante la auditoría, y documentar qué riesgos serán abordados y de qué manera.

Para reducir el riesgo de detección, el auditor puede auditar la materia de forma planificada y estructurada, e identificar los riesgos inherentes y de control en la medida de lo posible. En el modelo de aseguramiento de una auditoría, se debe alcanzar un grado de confianza del 95 % por medio de procedimientos sustantivos o en combinación con pruebas de controles. Un nivel de aseguramiento del 95 % implica un riesgo de auditoría del 5 %.

El auditor debe diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados para reducir de forma suficiente los riesgos de detección; se recomienda mantener el riesgo global de auditoría en un 5 %. Sin embargo, el riesgo de detección solo puede reducirse, no eliminarse, debido a las limitaciones inherentes a una auditoría. En consecuencia, siempre existirá un cierto riesgo de detección.

Para mejorar la eficacia de un procedimiento de auditoría y su aplicación, y para reducir la posibilidad de que el auditor seleccione un procedimiento de auditoría inadecuado, o interprete erróneamente los resultados de la auditoría, es esencial garantizar:

⁵⁸ ISSAI 4000.53

- una adecuada evaluación de riesgos en la fase de planificación;
- la asignación de personal competente al equipo de trabajo;
- el ejercicio del escepticismo profesional por parte del auditor, y
- la supervisión y revisión del trabajo de auditoría realizado.

La tabla que se presenta a continuación muestra los componentes del riesgo de auditoría y el aseguramiento que puede obtenerse por medio de la prueba de control y de los procedimientos sustantivos.

Riesgo inherente evaluado	Evaluación del sistema de control interno de la entidad	Aseguramiento de la evaluación de riesgos global	Confianza del aseguramiento inherente y de control	Pruebas sustantivas que se llevarán a cabo
Bajo	Adecuado	Aseguramiento de control alto	Tanto aseguramiento inherente como de control	Mínimas
	Inadecuado	Sin aseguramiento de control	Aseguramiento inherente, pero sin aseguramiento de control	Normales
Alto	Adecuado	Aseguramiento de control alto	No hay aseguramiento inherente, sino aseguramiento de control; la prueba de control puede ampliarse para reducir la prueba sustantiva	Normales
	Inadecuado	Sin aseguramiento de control	No hay aseguramiento inherente ni aseguramiento de control; aseguramiento solo de la prueba sustantiva	Máximas y exhaustivas

Los auditores pueden utilizar esta tabla para determinar y desarrollar el enfoque de la auditoría. De ella se deduce que la exhaustividad del trabajo de auditoría depende de los riesgos percibidos y de la eficacia de los controles para mitigarlos. En el caso de una auditoría en la que el riesgo inherente es alto y el control interno es inadecuado, el auditor deberá preparar un plan que tenga en cuenta que no existen aseguramientos inherentes ni de control. El auditor realizará, aplicando su juicio profesional, una auditoría exhaustiva con los procedimientos sustantivos máximos, tal y como se detalla en el capítulo seis.

d. Identificación del riesgo de fraude

En la [ISSAI 4000.58](#), se establece que el auditor debe analizar el riesgo de fraude a lo largo del proceso de auditoría y documentar el resultado de la evaluación. Aunque la detección de posibles actos ilícitos, incluido el fraude, no suele ser el objetivo principal de una auditoría de cumplimiento, los auditores incorporan los factores de riesgo de fraude en sus evaluaciones de riesgo y permanecen atentos a los indicios de posibles actos ilícitos, como el fraude, al realizar su trabajo.

Los auditores que intenten detectar riesgos de fraude significativos deben ejercer su escepticismo profesional, discutir los problemas con la dirección, aplicar las pruebas de auditoría de forma imprevisible y hacer un seguimiento de la anulación de los controles por parte de la dirección. Los auditores también analizan los elementos que suelen darse en un fraude. Estos se presentan en lo que habitualmente se conoce como el triángulo del fraude:

- Incentivo o presión para cometer fraude
- Oportunidad de cometer el fraude
- Actitud o racionalización que justifique el fraude

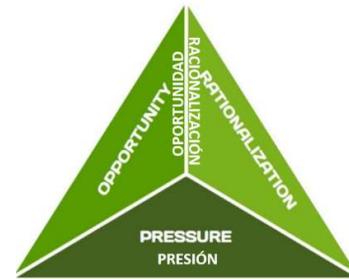


Figura 5.3: El triángulo del fraude

La oportunidad de cometer un fraude suele surgir debido a controles internos inadecuados, ineficaces o inexistentes. Los auditores deben utilizar su juicio profesional para evaluar el riesgo de incumplimiento por fraude según cuatro factores de riesgo:

- tipo de riesgo;
- importancia relativa del riesgo (materialidad);
- probabilidad de que el riesgo provoque un incumplimiento material, y
- generalización del riesgo.

Los auditores deben estar atentos a la posibilidad de que se produzcan fraudes y establecer prioridades para sus pruebas, basadas en el riesgo, con el fin de detectar los diferentes tipos de incumplimiento intencionado que pueden darse y advertir sobre la información financiera fraudulenta o sobre los actos de malversación y corrupción. Las EFS con recursos suficientes pueden crear un equipo de evaluación de riesgos que pueda aportar información sobre los riesgos de fraude al equipo de auditoría.

Si durante la auditoría el auditor sospecha de la existencia de un acto ilícito, podrá comunicarlo al nivel adecuado de la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad. Es probable que los responsables del gobierno de la entidad sean órganos administrativos situados en un nivel superior de la jerarquía de rendición de cuentas. Cuando sea apropiado y razonable, el auditor podrá hacer un seguimiento de las actuaciones de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad y verificar que hayan adoptado las medidas apropiadas en respuesta a la sospecha, por ejemplo, notificando el incidente a las autoridades policiales competentes. Asimismo, el auditor podrá notificar de forma directa estos incidentes a las autoridades policiales competentes.⁵⁹

Nota: Dado que existen diferentes mandatos y estructuras organizativas a escala internacional, corresponde a la EFS determinar las medidas que deben adoptarse respecto a los casos de incumplimiento por fraude o por irregularidades graves.⁶⁰ Los auditores deben adoptar medidas para garantizar que responden de forma adecuada en función del mandato de la EFS y de las circunstancias concretas.

El equipo de auditoría puede documentar los riesgos de fraude con la plantilla que se propone como papel de trabajo en el [anexo 5.4](#).

En la [ISSAI 4000.55](#), se establece que, en un [encargo de informe directo](#), el auditor podrá aplicar el modelo de riesgo de auditoría al formular una conclusión sobre la materia. Para ello, el auditor puede seguir un proceso abreviado, definiendo, mediante la identificación y la evaluación del riesgo inherente y de control de la entidad, la naturaleza y el alcance de los procedimientos de recopilación de evidencia necesarios para verificar el cumplimiento de los criterios. Cuanto mayor sea el nivel de riesgo, mayor será el alcance del trabajo de auditoría requerido a fin de reducir el riesgo de detección lo suficiente como para alcanzar un nivel aceptable de riesgo de auditoría.⁶¹

⁵⁹ ISSAI 4000.231

⁶⁰ ISSAI 400

⁶¹ ISSAI 4000.56

El proceso de identificación y evaluación de riesgos para planificar un compromiso de informe directo puede constar de los siguientes cuatro pasos.⁶²

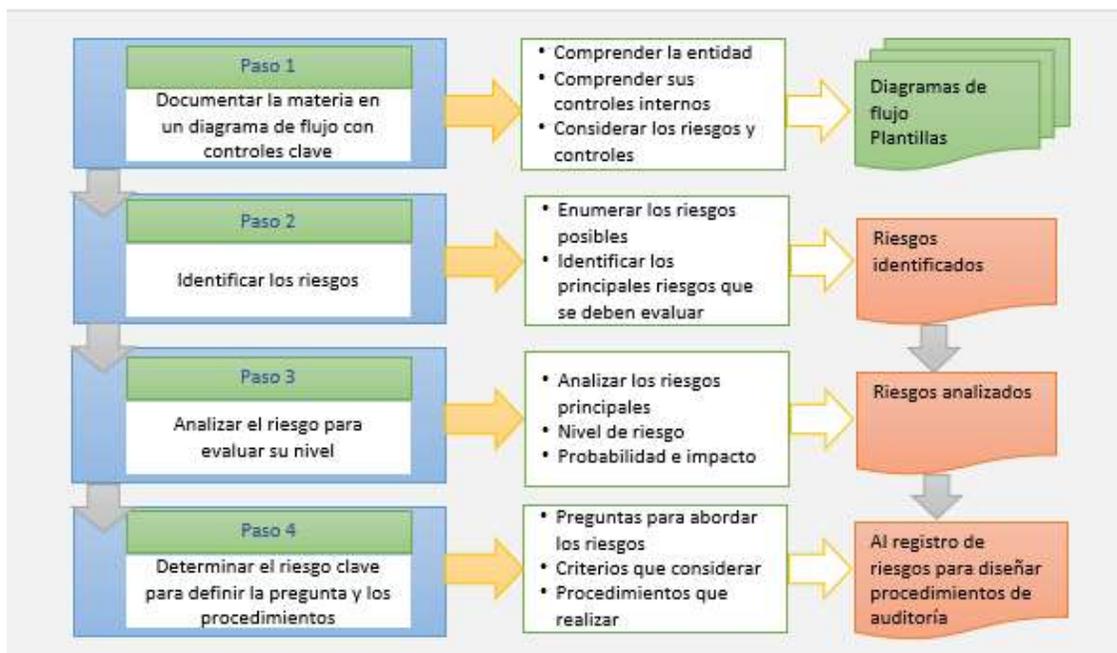


Figura 5.4: Proceso de evaluación de riesgos para un compromiso de informe directo

El proceso permite al auditor comenzar con los conocimientos adquiridos sobre la materia y centrarse en los riesgos críticos que conducen a las preguntas de auditoría correspondientes. El auditor puede aplicar el proceso de identificación de riesgos inherentes y de control del paso 1, siguiendo las fases de conocimiento de la entidad y del control interno, según se ha explicado más arriba.

e. Evaluación de los riesgos

El auditor evalúa todos los riesgos identificados en los pasos anteriores. Como parte de la evaluación de riesgos, debe determinar qué riesgos inherentes, de los identificados, requieren a su juicio especial atención en la auditoría (riesgos significativos), por derivarse de riesgos operativos o de actividad que puedan dar lugar a un incumplimiento. El auditor debe evaluar el diseño de los controles correspondientes y determinar, mediante pruebas, si estos controles se han aplicado de forma eficaz y continua a lo largo del periodo examinado.

Por ejemplo, si la materia de una auditoría es el gasto de la entidad, el auditor debe examinar si el riesgo:

- implica transacciones significativas;
- implica transacciones significativas no rutinarias que estén fuera del curso normal de las operaciones de la entidad o que parezcan inusuales;
- es un riesgo de fraude, o
- está relacionado con cualquier acontecimiento reciente y, por lo tanto, requiere una atención específica.

El auditor debe evaluar la complejidad de las transacciones y el grado de subjetividad en la cuantificación de la información financiera relacionada con los riesgos.

⁶² https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/GUIDELINE_RISK_102013/GUIDELINE_RISK_102013_EN.pdf

La evaluación de los riesgos, basada en la determinación de los riesgos significativos, dependerá del juicio profesional del auditor. Para determinar si el riesgo debe tenerse en cuenta en la auditoría, el auditor deberá examinar la naturaleza del riesgo, el impacto que podría tener el incumplimiento y la probabilidad de que el riesgo se materialice.

Definir la probabilidad de que los riesgos se materialicen es una dificultad fundamental en el proceso de evaluación de riesgos. El auditor se basará en suposiciones, y estas suposiciones deben ser razonables y estar documentadas.

A continuación, el auditor tiene que determinar cuál es el impacto probable, o las consecuencias de los riesgos, sobre la organización y la consecución de los objetivos pertinentes, en caso de que el riesgo se materialice.

Ejemplo: El auditor puede determinar un nivel —alto, medio o bajo— de ocurrencia (probabilidad) y de gravedad (impacto) para cada riesgo utilizando la matriz de riesgos que figura a continuación. La evaluación global de los riesgos es el resultado de la combinación de ambos elementos.⁶³

Probabilidad	Impacto		
	Bajo	Medio	Alto
Baja			
Media			
Alta			

Evaluación global del riesgo:	Bajo	Medio	Alto
		Se puede hacer caso omiso del riesgo	Juicio basado en las características del riesgo

A continuación, se presenta un ejemplo de evaluación de riesgos en la planificación.

Ejemplo: Evaluación de riesgos de las operaciones de un ayuntamiento:

Antecedentes

La materia de la auditoría son las operaciones de un ayuntamiento, que es responsable del buen gobierno de la ciudad. El ayuntamiento realiza varias operaciones, por ejemplo, se encarga de la gestión del suelo, de la gestión de la edificación, de la concesión de licencias, de la obtención de ingresos y de la recaudación de impuestos. También se encarga de aplicar los presupuestos y de administrar el gasto público relacionado con sus operaciones. El auditor ha centrado el alcance de la auditoría en las actividades y servicios del ayuntamiento, en concreto, en la gestión del suelo y de la edificación, y en cómo observa la entidad los criterios aplicables al realizar estas dos funciones.

Evaluación de riesgos:

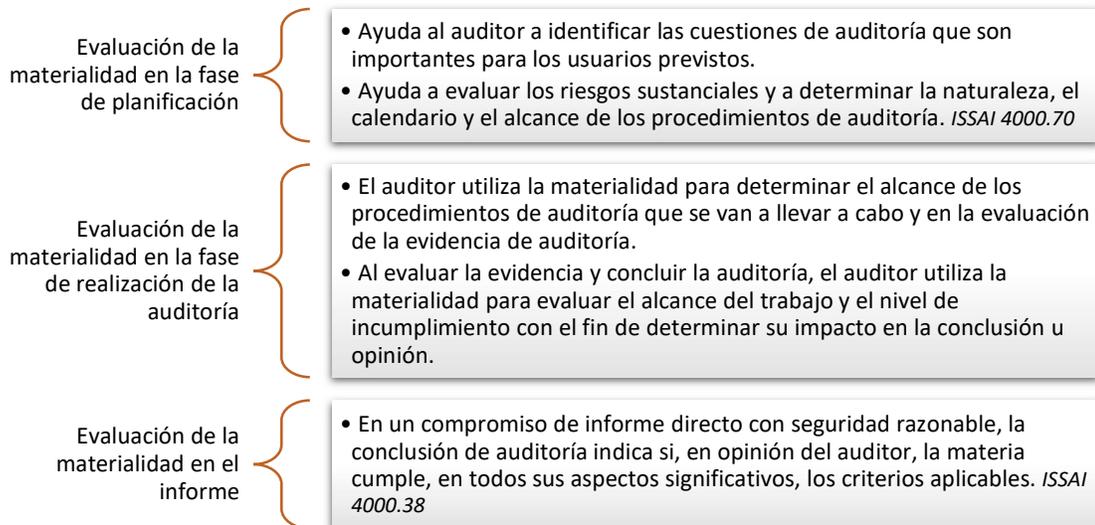
El auditor identifica los riesgos —con el proceso descrito en la sección 5.2.3— mediante la evaluación de los riesgos inherentes y de control. Los riesgos se identifican analizando el flujo de procesos de cada función —la gestión del suelo y de la edificación— y, al mismo tiempo, se profundiza en el conocimiento de la entidad y de su entorno de control. El equipo de auditoría ha evaluado los riesgos y ha documentado los riesgos significativos en el registro de riesgos. En el registro, solo se han incluido los riesgos identificados y los procedimientos de auditoría se han diseñado en consecuencia. Durante la realización de la auditoría, el equipo ha identificado riesgos adicionales sobre la gestión del suelo y de la edificación. El equipo ha documentado los nuevos riesgos y ha modificado el plan de auditoría según ha sido necesario.

Si el objeto de la auditoría es la gestión del gasto público y del presupuesto del ayuntamiento, el auditor puede realizar la evaluación de riesgos tomando como referencia todas las operaciones relacionadas con el gasto público.

⁶³ https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/GUIDELINE_RISK_102013/GUIDELINE_RISK_102013_EN.pdf

f. Determinación de la materialidad

Según la ISSAI 4000.125, el auditor debe determinar la materialidad a fin de establecer una base para el diseño de la auditoría y reevaluarla a lo largo del proceso. Tras seleccionar las áreas de auditoría significativas, el auditor determina la materialidad.⁶⁴ A continuación, el auditor selecciona la materia y los criterios, teniendo en cuenta el riesgo y la materialidad.⁶⁵



Al planificar la auditoría, el auditor determina la materialidad en función de las necesidades de los usuarios previstos.⁶⁶ Determinar la materialidad es una cuestión de juicio profesional y depende de la manera en que el auditor interprete 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.

Con arreglo a la ISSAI 4000.127, la materialidad puede centrarse en factores cuantitativos como el número de personas o entidades afectadas por la materia o los importes monetarios implicados, así como la malversación de fondos públicos, con independencia del importe.

Materialidad cuantitativa

De conformidad con la ISSAI 4000.129, la materialidad cuantitativa se determina aplicando un porcentaje a un parámetro de referencia escogido como punto de partida. Esto implica ejercer un juicio profesional y refleja, según el criterio del auditor, las medidas que con mayor probabilidad serán consideradas importantes por el usuario o los usuarios de la información.

Según la ISSAI 4000.186, la materialidad por el valor puede implicar, en función de la materia, los importes en juego (monetarios) u otras medidas cuantitativas como el número de ciudadanos o de entidades afectados, los niveles de emisión de dióxido de carbono, los retrasos respecto del plazo establecido, etc.

El auditor puede aplicar un porcentaje situado entre el 0,5 % y el 5 % como umbral para la materialidad cuantitativa. El establecimiento de este umbral es una cuestión de juicio profesional, que depende de la evaluación del auditor de los sistemas de control interno, de la evaluación del riesgo, de la sensibilidad de la materia y de las necesidades de los usuarios previstos. El auditor puede aplicar porcentajes diferentes en función de las necesidades de los usuarios. Además del umbral porcentual, también puede establecerse un importe absoluto como límite máximo.

⁶⁴ ISSAI 4000.128

⁶⁵ ISSAI 4000.37

⁶⁶ ISSAI 4000.103

La materialidad cuantitativa se utiliza, sobre todo, en los compromisos de atestiguamiento. Al realizar este tipo de encargos, el auditor puede seleccionar niveles de materialidad independientes para los tipos de transacciones o de saldos que sean más importantes para el usuario de las cuentas o que tengan un mayor riesgo de incumplimiento sustancial, debido a su naturaleza o contexto. En el caso de un compromiso de informe directo, cuando la materia es el gasto de una entidad, el auditor puede emplear criterios de materialidad cuantitativa.

Ejemplo: Cálculo de la materialidad cuantitativa global

Para determinar la materialidad cuantitativa, el auditor debe identificar la base de materialidad y el porcentaje que se aplicará al importe bruto. El porcentaje depende del estado de los riesgos y controles, de la sensibilidad de la materia y de las necesidades del usuario. En este ejemplo, el auditor utiliza un 1,5 %, puesto que se trata de una materia relativamente sensible.

	Sensibilidad de la materia 0,5 % -----> 5 %
Base de materialidad	Umbral de materialidad: 1,5 %
Importe del gasto bruto	345.000.000
Nivel de materialidad	$345.000.000 \times 1,5 \% = 5.175.000$

El nivel de materialidad cuantitativo es de 5.175.000. Es decir, si el valor del incumplimiento supera este límite, se considerará que su importancia relativa es sustancial y que puede afectar a la conclusión de la auditoría. Los auditores deben tener en cuenta si el incumplimiento tiene carácter generalizado.

Ilustración 5.3: Determinación de la materialidad cuantitativa

El nivel de materialidad influye en la cantidad de trabajo de auditoría que debe realizar el auditor. El equipo de auditoría establecerá los rangos porcentuales en función de la base de materialidad adoptada. La elección del porcentaje debe basarse en el perfil y en las características de riesgo de la materia auditada; es decir, en el interés público y parlamentario que tengan, sobre todo, si el informe de auditoría va a ser utilizado como medio de rendición de cuentas para la parte responsable.

Dado que los perfiles de riesgo, la sensibilidad de las transacciones y la eficacia de los controles internos pueden ser diferentes para los distintos ámbitos de la materia, también se pueden definir umbrales de materialidad distintos. El auditor puede considerar la posibilidad de establecer umbrales de materialidad independientes para la materialidad global. Esto puede conseguirse de dos formas: aplicando, como umbral, el porcentaje global utilizado para determinar el nivel de materialidad global sobre el valor de la población de esa área concreta de la materia, o si los perfiles de riesgo, la sensibilidad y la eficacia del control interno varían significativamente, el auditor puede aplicar un porcentaje de umbral adecuado que refleje esta circunstancia.

En una auditoría de cumplimiento, pueden darse situaciones en las que la materialidad cuantitativa no pueda aplicarse a una materia concreta de la auditoría. En consecuencia, los aspectos cualitativos de la materialidad serán más pertinentes.

Materialidad cualitativa

Según la ISSAI 4000.130, en algunos casos, los factores cualitativos son más importantes que los factores cuantitativos. Las expectativas de los ciudadanos y el interés público son ejemplos de factores cualitativos que pueden incidir en la determinación de la materialidad por parte de los auditores.

La importancia relativa de los factores cualitativos a la hora de considerar la materialidad en una auditoría concreta es una cuestión de juicio profesional del auditor. Se pueden destacar los siguientes ejemplos de factores cualitativos:

- La relación entre varias partes de la materia si el incumplimiento en un área de la materia afecta a las demás.
- La naturaleza del incumplimiento detectado en un control cuando la información sobre la materia sea una declaración de que el control es eficaz.
- Si el incumplimiento es resultado de un acto intencionado o no intencionado.
- Cuando la materia sea un programa o una entidad públicos, si un aspecto concreto del programa o de la entidad es significativo con respecto a la naturaleza, visibilidad y sensibilidad del programa o la entidad.
- Cuando la información sobre la materia esté relacionada con una conclusión sobre cumplimiento de leyes o reglamentos, la gravedad de las consecuencias del incumplimiento.

El siguiente ejemplo ilustra los aspectos de la materialidad cualitativa.

Consideración de la materialidad cualitativa

Las disposiciones del código de edificación exigen que el inspector de edificios realice varias inspecciones anuales. El organismo administrativo no ha realizado inspecciones en los últimos cinco años. Este incumplimiento puede ser importante debido a aspectos cualitativos, como las implicaciones de seguridad. Aunque no haya importes monetarios, el incumplimiento puede considerarse sustancial debido a las posibles consecuencias que puede tener para la seguridad de los ocupantes del edificio. Además, en caso de accidente, existe el riesgo de que el incumplimiento dé lugar a que se presenten demandas de indemnización por responsabilidad civil significativas, lo que podría tener importantes repercusiones económicas para el organismo público.

Tal y como se establece en la [ISSAI 4000.127](#), la naturaleza o las características inherentes de un elemento o grupo de elementos también pueden hacer que un asunto se considere de importancia relativa (materialidad cualitativa). La materialidad cualitativa viene determinada por la naturaleza y el contexto de la materia.

Materialidad por naturaleza. La materialidad por naturaleza está relacionada con las características inherentes y se refiere a cuestiones en las que pueden existir obligaciones de información específicas o un alto interés político o público. Comprenden las sospechas de mala gestión, fraude, actos ilícitos o irregulares o de falsificación intencionada de resultados o de información con carácter grave. La materialidad por naturaleza puede surgir por los siguientes motivos:

- por el incumplimiento de altos cargos sospechosos de incurrir en conflictos de intereses;
- por incumplimientos que revelen posibles actividades fraudulentas o de corrupción;
- por incumplimientos en ámbitos de gran interés público, y
- por incumplimientos que, de acuerdo con la legislación aplicable, deban considerarse graves, con independencia de su valor monetario.

Materialidad por contexto. La materialidad por contexto hace referencia a aquellos elementos que tienen una importancia significativa por sus circunstancias, de modo que tienen repercusiones sobre la percepción de los usuarios. Incluye situaciones en los que un pequeño error o incumplimiento puede tener un efecto significativo, como la clasificación errónea de determinados gastos como ingresos, de modo que lo que tendría que presentarse como un déficit se declare como un superávit.

Por ejemplo, puede darse el caso de que el valor total del incumplimiento esté por debajo del umbral de materialidad, pero que el auditor sea consciente de que una de las partes interesadas (como podría ser un parlamento) ha expresado un interés especial por la existencia de posibles irregularidades en la materia. Por lo tanto, el auditor puede considerar que la cuestión es significativa, aunque su valor no lo sea.

Establecimiento de un umbral cualitativo. A veces, no se puede establecer un umbral de materialidad cuantitativo, porque el incumplimiento no siempre se puede expresar con importes o valores monetarios. Podría resultar más útil que el equipo de auditoría estableciera un índice de incumplimiento tolerable como umbral para la materia en su conjunto y, en su caso, para diferentes áreas de la materia. No obstante, el auditor también debe definir lo que constituye un incumplimiento material. El incumplimiento de los distintos rangos normativos de autoridad, como la legislación parlamentaria, los reglamentos o las directrices administrativas, difiere en su jerarquía e importancia relativa.

Si el perfil de la materia es sensible y existe un gran interés por parte del Parlamento, la sociedad y los medios de comunicación, un índice de incumplimiento tolerable más bajo implicará realizar más pruebas de auditoría y proporcionar mayor seguridad en las áreas evaluadas.

En la [ISSAI 4000.92](#), se establece que, en la fase de planificación de la auditoría, la documentación recopilada por el auditor debe contener la evaluación de la materialidad de la materia. El auditor puede documentar la evaluación de la materialidad en la fase de planificación con la plantilla de papel de trabajo que se presenta en el [anexo 5.5](#).

g. Resultado de la evaluación de riesgos: registro de riesgos

Tras identificar y evaluar todos los riesgos, y una vez que se ha determinado qué riesgos son significativos, se elabora una lista y se incluye en un registro de riesgos para tenerlos en cuenta al realizar las pruebas de auditoría. Esta lista sirve para documentar todos los riesgos potenciales de incumplimiento mediante un proceso sistemático paso a paso. El equipo de auditoría puede documentar los riesgos a través de otros mecanismos adecuados. A partir de este registro de riesgos, el equipo de auditoría seguirá analizando los riesgos con una herramienta orientativa —la matriz de planificación de la auditoría— a medida que siga los procedimientos de auditoría adecuados y obtenga evidencia. El equipo de auditoría puede documentar los riesgos identificados para la auditoría con la plantilla que se propone como papel de trabajo en el [anexo 5.6](#).

5.2.4 Diseño de un procedimiento de auditoría para responder a los riesgos evaluados

En la [ISSAI 4000.149](#), se establece que el auditor debe prever respuestas apropiadas a los riesgos evaluados (identificados y documentados en el registro de riesgos). Las respuestas a los riesgos evaluados incluyen diseñar procedimientos de auditoría que aborden dichos riesgos.

La naturaleza, el calendario y el alcance de los procedimientos de auditoría pueden variar de una auditoría a otra. No obstante, por regla general, en los procedimientos de auditoría de cumplimiento se deberán establecer los criterios pertinentes (es decir, las autoridades que regulan la entidad) y luego se contrastará la materia correspondiente con lo que dispongan dichas autoridades.

El auditor puede utilizar una matriz de planificación de la auditoría para documentar las respuestas a los riesgos evaluados. La matriz proporciona una estructura para los componentes esenciales del diseño y aporta sistematicidad y dirección a la planificación. Facilita la comunicación de las decisiones sobre la metodología y ayuda al trabajo de campo. En ella se describen los requisitos y procedimientos que se necesitan para poner en práctica el objetivo de la auditoría y para realizar evaluaciones con respecto a los criterios de auditoría sobre cada riesgo identificado en el registro de riesgos.

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.

	1	2	3	4	5
N.º	Riesgos identificados (del registro de riesgos del anexo 5.6)	Criterios	Evidencia/información necesaria	Fuente de la evidencia/información	Procedimientos de auditoría requeridos
1.	Riesgo 1				
2.	Riesgo 2				
3.	...				

Ilustración 5.4: Matriz de planificación de la auditoría

Los procedimientos de auditoría incluyen procedimientos sustantivos y pruebas de controles. A su vez, los procedimientos sustantivos comprenden tanto pruebas de detalle como procedimientos analíticos. Si el auditor pretende tomar como referencia la eficacia operativa de un control, deberá obtener evidencia de que los controles funcionan eficazmente al determinar la naturaleza, el calendario y el alcance de los procedimientos sustantivos. Cuando corresponda, deberán evaluarse el diseño y la implementación de los controles clave que sean relevantes para la materia.

El equipo de auditoría puede documentar los procedimientos de auditoría que se realizarán en una matriz basada en la plantilla que se propone como papel de trabajo en el [anexo 5.7](#). Los auditores llevarán a cabo las auditorías a partir de los procedimientos diseñados para los riesgos previstos y de la evidencia que puedan obtener al realizar la auditoría, tal y como se explica en el capítulo 6.

5.3 Documentación y aseguramiento de la calidad de la estrategia y del plan de auditoría

Documentar la estrategia y el plan de auditoría es el último paso del proceso de planificación. En este punto, el equipo auditor ha examinado todos los aspectos fundamentales de la auditoría; los miembros del equipo han determinado lo que harán en la auditoría (documentado en la estrategia de auditoría) y cómo lo harán (documentado en el plan de auditoría).

La planificación también implica consideraciones relacionadas con la dirección, la supervisión y la revisión del equipo de auditoría y de su trabajo. El auditor puede preparar tanto la estrategia como el plan de auditoría en un solo documento para que la dirección de la EFS lo apruebe antes de comenzar el trabajo de campo. En el proceso, el auditor debe revisar el plan y la estrategia de auditoría, abordar las cuestiones significativas planteadas en el examen, la revisión, la finalización y la aprobación de la estrategia y el plan por parte de la dirección.

Todos los elementos expuestos en este capítulo constituirán la base para elaborar el documento del plan de auditoría. Las correspondencias entre los anexos y los resultados son las siguientes:

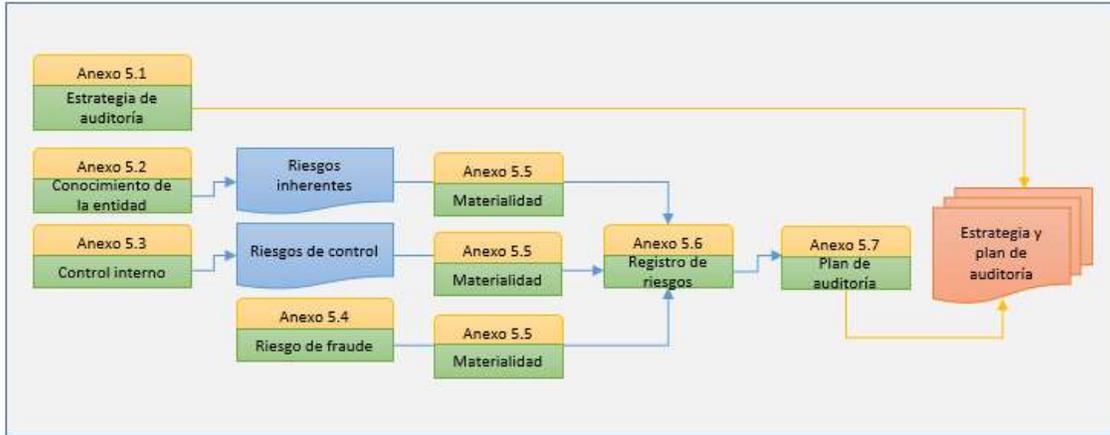


Ilustración 5.5: Documentación del plan de auditoría

En los anexos del 5.2 al 5.5, se identifican los riesgos relevantes para la auditoría. Los procedimientos y la evidencia de auditoría que debe obtenerse se documentan en el anexo 5.7, junto con la matriz. El auditor actualiza tanto la estrategia como el plan de auditoría según sea necesario a lo largo del proceso de auditoría.

El plan de auditoría debe ser revisado, modificado si es necesario, y aprobado por un responsable apropiado que tenga autoridad de supervisión sobre el equipo de auditoría. Si la estructura de la EFS no cuenta con un nivel de supervisión de este tipo, el plan deberá revisarlo otro auditor con la suficiente antigüedad y autoridad dentro de la EFS que haya realizado con éxito auditorías de un tipo y una complejidad similares, y que sea independiente del equipo de auditoría. Todas estas revisiones, y cualquier aprobación, deben estar documentadas. Los responsables de la revisión del plan de auditoría pueden basarse en la lista de control de calidad que se propone en el [apéndice 5-A](#).

Realización de procedimientos de auditoría, obtención y evaluación de evidencia



Capítulo 6

Realización de procedimientos de auditoría, obtención y evaluación de evidencia

- 6.1 Evidencia de auditoría
- 6.2 Evidencia de auditoría suficiente y adecuada
- 6.3 Técnicas de obtención de evidencia
- 6.4 Determinación del tamaño de la muestra
- 6.5 Evaluación de la evidencia de auditoría y extracción de conclusiones
- 6.6 Garantía de la calidad en la fase de trabajo de campo de la auditoría

En la fase de trabajo de campo de la auditoría, los auditores llevan a cabo los procedimientos de auditoría a partir de los riesgos identificados en el plan de auditoría. En esta fase, los auditores seleccionan muestras de la materia, si es necesario, recogen evidencia y evalúan la evidencia de auditoría. Este capítulo comienza con los tipos de evidencia de auditoría y las características que debe tener esta para ser suficiente y adecuada. A continuación, se describe el método de muestreo apropiado para el tipo de compromiso en cuestión. Se explican las distintas técnicas de obtención de evidencia y cómo el auditor puede evaluar la evidencia recopilada para llegar a la conclusión de un compromiso de informe directo.

6.1 Evidencia de auditoría

La evidencia de auditoría es la información que el auditor utiliza para extraer las conclusiones en las que basará luego la conclusión u opinión de la auditoría. Los auditores diseñan y aplican 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 significativos, con los criterios establecidos.

A fin de cubrir el alcance de la auditoría, el auditor tiene que decidir si la evidencia de auditoría es suficiente y adecuada para fundamentar una conclusión o una opinión. En la fase de planificación, los auditores revisan:

- a. los controles internos establecidos por la entidad auditada para prevenir, detectar y rectificar los casos de incumplimiento, y
- b. si existe una unidad organizativa dentro de la entidad auditada que se encargue de la gestión de los controles y otros riesgos.

Sobre la base de esta revisión, los auditores identifican los riesgos de control y otros riesgos y los tienen en cuenta cuando empiezan a obtener evidencia de auditoría. A continuación, se detallan los diferentes tipos de evidencia.

Evidencia testifical: Esta evidencia es lo que el personal de la entidad auditada declara al auditor. Aunque es la forma de evidencia más débil, puede ser más o menos convincente. Por ejemplo, el personal encargado de llevar a cabo una tarea podrá explicar mejor cómo se realiza esta que su supervisor, que solo sabrá cómo debería realizarse. La evidencia testifical de dos o más personas será más sólida que la declaración de una única persona.

Evidencia documental: Este tipo de evidencia es la que se extrae de documentos. Es el segundo tipo de prueba más sólida; sin embargo, debe tenerse en cuenta cuál es la fuente del documento. Uno de los medios de evidencia que emplean los auditores de forma habitual son los documentos generados por los sistemas de información de la entidad. Los documentos procedentes de fuentes externas a la organización son más fiables que los documentos internos; sin embargo, no son tan fiables como los documentos que se remiten de forma directa a los auditores. Por ejemplo, un empleado de la entidad puede aportar una factura de un proveedor inexistente.

Evidencia física: Este tipo de evidencia procede de lo que los auditores presencian u observan durante la auditoría. Un ejemplo habitual sería el recuento de un inventario o la exploración de las zonas en las que una entidad libera sustancias químicas tóxicas. Se considera una de las formas de evidencia más determinante. De todos modos, el auditor debe valorar qué demuestra y qué no demuestra la evidencia.

Evidencia analítica: El auditor obtiene este tipo de evidencia por medio de comparaciones, cálculos u otro tipo de análisis de datos. Los auditores pueden contrastar las partidas presupuestadas con los gastos reales. Las pruebas analíticas podrían demostrar que existen ciertas relaciones entre los datos analizados. El auditor, a menudo, deberá profundizar en el análisis para identificar las causas de dichas relaciones.

Evidencia circunstancial: No es evidencia directa, sino relacionada con las circunstancias. En este caso, el auditor presenta evidencia de otros hechos que, por medio de inferencias razonables, permiten dar por acreditados los hechos que se pretende probar. En otras palabras, se considera evidencia circunstancial toda aquella que no prueba directamente el incumplimiento. Suele utilizarse para determinar si ha habido incumplimiento por fraude. Por ejemplo, en una situación de posible fraude o corrupción, se pone en relación la conducta normal, la infracción de un empleado y la existencia de pagos irregulares.

6.2 Evidencia de auditoría suficiente y adecuada

La suficiencia y la adecuación están interrelacionadas. El auditor ejerce su juicio y su escepticismo profesionales al considerar la cantidad (suficiencia) y la calidad (adecuación) de la evidencia, al tiempo que determina la naturaleza, el calendario y el alcance de los procedimientos de auditoría que deben aplicarse.

El auditor a menudo tendrá que combinar y comparar evidencia de diferentes fuentes para cumplir los requisitos de suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría. La naturaleza y las fuentes de la evidencia de auditoría que resultan necesarias dependerá de los siguientes aspectos:



Suficiencia de la evidencia de auditoría: cantidad

La suficiencia es una medida de la cantidad de evidencia necesaria para fundamentar los hallazgos y las conclusiones de auditoría. No existe una fórmula para expresar en términos absolutos la cantidad de evidencia que debe haber para que se considere suficiente. A la hora de evaluar la suficiencia de la evidencia, el auditor debe determinar si ha obtenido una evidencia suficiente como para convencer a un experto de que los hallazgos son razonables.⁶⁷

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 aseguramiento razonable, el auditor deberá obtener más evidencia que con un compromiso de aseguramiento limitado.⁶⁸ Un alcance de auditoría más amplio, por norma general, requerirá más evidencia que uno más reducido.

La cantidad de evidencia depende del riesgo de auditoría. Cuanto mayor sea el riesgo, más evidencia se necesitará. En cuanto a la calidad de la evidencia, cuanto mayor sea la calidad, menos evidencia se necesitará.⁶⁹ Sin embargo, el simple hecho de obtener una mayor cantidad de evidencia no compensa una baja calidad de esta.⁷⁰

El auditor deberá determinar lo que constituye evidencia suficiente y adecuada según su juicio profesional, aunque dependerá de lo siguiente:

⁶⁷ ISSAI 4000.147

⁶⁸ ISSAI 4000.146

⁶⁹ ISSAI 4000.151

⁷⁰ ISSAI 4000.152

Los auditores aplicarán su juicio profesional sobre la siguiente base:	La importancia relativa de un posible incumplimiento.
	La probabilidad de que el incumplimiento influya de forma sustancial en la materia.
	La eficacia de las respuestas de la entidad para hacer frente al riesgo de incumplimiento.
	La experiencia de auditorías anteriores con incumplimientos similares.
	Los resultados de los procedimientos de auditoría realizados.
	La fuente y la fiabilidad de la información disponible.
	El poder de persuasión de la evidencia.
El conocimiento de la parte responsable y de su entorno.	

Adecuación de la evidencia de auditoría: calidad

La adecuación es una medida de la calidad de la evidencia de auditoría y comprende la relevancia, la validez y la fiabilidad.⁷¹

Relevancia

- Hasta qué punto la evidencia tiene una relación lógica con el tema que se aborda y con lo importante que este es.
- Si la evidencia ayuda a responder al objetivo de la auditoría.
- Si la evidencia se refiere al periodo examinado.

Validez

- Hasta qué punto la evidencia es significativa o proporciona una base razonable para medir lo que se está evaluando.
- Si la evidencia representa lo que se supone que representa.

Fiabilidad

- Hasta qué punto se ha reunido y producido la evidencia de auditoría siguiendo un método transparente.
- Si la evidencia cumple los requisitos para ser digna de crédito.
- La fiabilidad de la evidencia depende de la fuente (interna o externa), el tipo de prueba (física, documental, oral o analítica) y las circunstancias.

Aunque pueden existir excepciones, la evidencia de auditoría es más fiable cuando:

Se obtiene de fuentes independientes.	Procede de fuentes externas a la entidad (por ejemplo, una confirmación recibida de un tercero, en lugar de haberse generado de forma interna).
Está sujeta a controles efectivos relevantes.	Cuando se haya generado de forma interna.
El auditor la obtiene directamente.	Por ejemplo, la observación directa de la aplicación de un control, en lugar de la indagación indirecta sobre la aplicación de un control.
Tiene forma de documento.	Ya sea en papel, en formato electrónico o en otro medio, en lugar de declaraciones verbales.
Procede de documentos originales.	En lugar de ser fotocopias.

⁷¹ ISSAI 4000.148

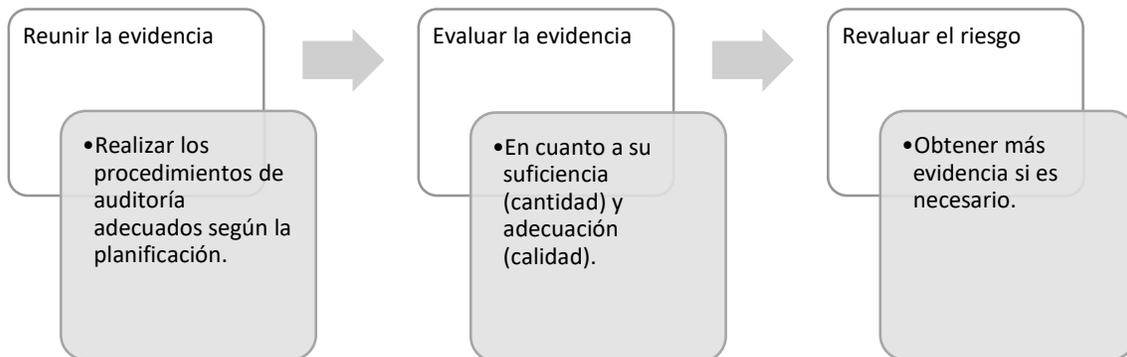
Otras consideraciones sobre la evidencia de auditoría

Los auditores deben documentar de forma adecuada la evidencia de auditoría por medio de papeles de trabajo. En estos documentos debe constar el trabajo realizado, los hallazgos y las conclusiones, así como los fundamentos de las decisiones principales. No debe incluirse información que sea irrelevante para entender el trabajo que se haya realizado o las conclusiones a las que se haya llegado. Entre las consideraciones de auditores también destacan las siguientes:

Corroboración de la evidencia	La obtención de evidencia de diferentes fuentes o naturalezas permite corroborar otros elementos de evidencia o revelar que no son fiables.
Realización de procedimientos adicionales	En los casos en los que la evidencia obtenida de una fuente contradiga la obtenida de otra, el auditor debe determinar qué procedimientos adicionales son necesarios para resolver la contradicción.
Uso de evidencia confidencial	Cuando los documentos emitidos por la dirección estén clasificados como confidenciales, el auditor (o un superior con el nivel jerárquico apropiado) analizará cuál es la mejor manera de utilizar dicha información confidencial.
Evidencia sobre fraude	La información y la documentación relacionadas con presuntas situaciones de fraude deben tratarse con especial cuidado.

6.3 Técnicas de obtención de evidencia

En la ISSAI 4000.144, se establece que el auditor debe planear y llevar a cabo los procedimientos necesarios para obtener una evidencia de auditoría suficiente y adecuada que le permita elaborar una conclusión con el nivel de seguridad determinado. La obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada es un proceso sistemático e iterativo, ya que implica:



A medida que el auditor realiza los procedimientos de auditoría planificados, la evidencia de auditoría obtenida puede llevarle a modificar la naturaleza, el calendario o el alcance de otros procedimientos de auditoría planificados. Puede llegar a conocimiento del auditor información que difiera, de forma significativa, de la información en la que se basaron las evaluaciones de riesgo iniciales.

Por ejemplo, al seguir los procedimientos de auditoría, el auditor puede detectar un grado de incumplimiento que, según su juicio profesional, podría afectar a la evaluación de riesgos e indicar que existen deficiencias significativas en el control interno. Ante circunstancias de este tipo, el auditor debe reevaluar los procedimientos de auditoría previstos según una ponderación revisada de los riesgos que se habían detectado.

Técnicas de obtención de evidencia

En la ISSAI 4000.158, se establece que el auditor debe seleccionar una combinación de técnicas de auditoría que le permita formular una conclusión con el nivel de seguridad determinado.

La evidencia se puede obtener utilizando diversas técnicas. El auditor debe determinar qué método (o qué combinación de métodos) es el más adecuado para obtener evidencia de auditoría con un grado de fiabilidad suficiente y debe contrastar la fiabilidad de la evidencia con el costo de obtenerla. Las técnicas de obtención de evidencia más utilizadas son la prueba de controles (observación, inspección, indagación, repetición) y los procedimientos sustantivos (pruebas de detalle y procedimientos analíticos).⁷²

Prueba de controles

La prueba de los controles consiste en comprobar los mecanismos que la dirección ha establecido para reducir el riesgo de incumplimiento o el riesgo de que la información sobre la materia presente errores significativos. En la mayoría de las materias, la prueba de los controles clave es una forma eficaz de recopilar la evidencia de auditoría.⁷³

Realización de pruebas de controles: El auditor realiza pruebas de controles para confirmar la evaluación preliminar de los controles clave en los que tiene previsto basarse. El objetivo de las pruebas de controles es evaluar si esos controles clave han funcionado de forma eficaz y continua durante el periodo examinado.

- Si las pruebas de controles confirman que estos se han aplicado de forma eficaz y continua durante el periodo en cuestión, se podrá confiar en ellos y reducir la exhaustividad de las pruebas sustantivas. Si se comprueba que estos controles no han funcionado de forma eficaz y continua durante todo el periodo, el auditor deberá reevaluar el enfoque de la auditoría y aumentar el alcance de las pruebas sustantivas que deben llevarse a cabo.
- Las técnicas que se suelen utilizar para comprobar los controles clave son la observación y la indagación, la inspección y el recálculo, o una combinación de ellas. El auditor puede documentar la comprobación de la eficacia operativa de los controles con la plantilla de papel de trabajo del [anexo 6.1](#).

La **observación** consiste en presenciar cómo realizan otros un proceso o un procedimiento. Esta técnica proporciona evidencia de auditoría sobre el funcionamiento de un sistema o de un método, pero está limitada por el momento en el que se efectúa la observación y por el hecho de que la observación puede afectar al modo en que se lleva a cabo el proceso o el procedimiento.⁷⁴ En una auditoría de cumplimiento, se puede incluir, por ejemplo, el examen de cómo se lleva a cabo un proceso de licitación o la observación de cómo se tramitan en la práctica los pagos de las prestaciones.

La **inspección** consiste en examinar libros, registros o documentos, tanto internos como externos, ya sea en formato de papel, electrónico o físico. El auditor analizará la fiabilidad de los documentos inspeccionados y tendrá presente el riesgo de fraude y la posibilidad de que no sean auténticos.⁷⁵ En una auditoría de cumplimiento, la inspección puede incluir, por ejemplo, la revisión de los expedientes o de otros documentos relevantes para determinar si los beneficiarios de las prestaciones cumplen los requisitos establecidos, o el examen de un elemento patrimonial, como un puente o un edificio, para determinar si cumple las especificaciones de construcción aplicables.

⁷² ISSAI 4000.160

⁷³ ISSAI 4000.168

⁷⁴ ISSAI 4000.161

⁷⁵ ISSAI 4000.162

La **indagación** consiste en obtener información de las personas relevantes, tanto dentro como fuera de la entidad auditada. Según la materia y el alcance, las entrevistas y los cuestionarios por sí solos no constituirán en la mayoría de los casos una evidencia suficiente y adecuada. Otro método posible para recabar la evidencia pertinente es, por ejemplo, acudir a los documentos escritos de la entidad auditada.⁷⁶ La indagación se usa de manera extensa a lo largo de la auditoría y complementa otros procedimientos de fiscalización. Por ejemplo, al observar los procesos que se llevan a cabo, como el proceso de pago de prestaciones en un país o Estado, se podría preguntar a los funcionarios cómo se identifica e interpreta la legislación aplicable, así como sus reformas y modificaciones.

Las EFS con poderes jurisdiccionales pueden usar el método de indagación según lo dispuesto en la legislación que rige los procesos de auditoría. Una indagación puede suponer la elaboración y el envío de una comunicación por escrito a las personas responsables correspondientes en la que se les solicite la información específica que el equipo de auditoría considere necesaria para fundamentar las conclusiones.⁷⁷

La **confirmación externa** es la evidencia de auditoría obtenida por el auditor mediante la respuesta directa por escrito de un tercero. El auditor obtiene información directamente de los beneficiarios o de terceros que han recibido las subvenciones. La entidad auditada afirma que se han pagado los fondos o confirma que estos se han utilizado para la finalidad específica establecida en un convenio de subvención o financiación.⁷⁸

La **repetición** consiste en volver a realizar de modo independiente los mismos procedimientos que siguió por la entidad auditada, esto es, los controles que fueron efectuados inicialmente en el marco del sistema de control interno de la entidad. Esta técnica se puede llevar a cabo manualmente o mediante técnicas de auditoría asistida por ordenador. Cuando se trate de asuntos muy técnicos, puede ser necesario recurrir a expertos externos.⁷⁹

El **recálculo** consiste en verificar la precisión matemática de los documentos o los registros. Esta técnica se puede realizar de forma manual o electrónica.⁸⁰ Algunos ejemplos son:

- La revisión de expedientes individuales para comprobar si la entidad auditada adoptó las decisiones correctas o prestó el servicio adecuado con arreglo a los criterios aplicables.
- La repetición del proceso para comprobar la adecuación de los visados o permisos de residencia emitidos.
- La repetición del cálculo de las retenciones fiscales de las nóminas del personal del organismo auditado para confirmar que se están ingresando los importes correctos.

Procedimientos sustantivos

Los procedimientos sustantivos pueden ser pruebas de detalle o procedimientos analíticos.

Las **pruebas de detalle** consisten en comprobar transacciones o actividades detalladas con respecto a los criterios de auditoría. Deben incluirse siempre pruebas sustantivas en los encargos de atestiguamiento.⁸¹ En la mayoría de los encargos de informe directo, los auditores realizan también pruebas sustantivas; esto se debe a que, en la fase de planificación, al identificar los riesgos, los auditores pueden haber detectado que los controles internos de la entidad son muy limitados o inexistentes. Según cómo haya gestionado la materia la entidad, los auditores pueden descartar la comprobación y la evaluación independientes de los controles internos y optar por examinar los controles relevantes y realizar pruebas sustantivas.

⁷⁶ ISSAI 4000.163

⁷⁷ ISSAI 4000.171

⁷⁸ ISSAI 4000.164

⁷⁹ ISSAI 4000.165

⁸⁰ ISSAI 4000.166

⁸¹ ISSAI 4000.167

Realización de pruebas sustantivas de detalle: Los procedimientos sustantivos se diseñaron durante la fase de planificación para responder a la evaluación de riesgos correspondiente. Permiten obtener evidencia de auditoría para detectar incumplimientos. Sin embargo, con independencia del riesgo evaluado y del nivel de confianza, el auditor debe planificar y llevar a cabo procedimientos sustantivos (pruebas de detalle) para cada área significativa. Las pruebas sustantivas suelen incluir:

Prueba sustantiva	Áreas
Cálculo	Repetición de los cálculos de reclamaciones, subvenciones
Análisis (salvo revisiones analíticas)	Análisis de los hallazgos de los auditores internos y de otros auditores Análisis de los fundamentos jurídicos, las obligaciones legales y presupuestarias, el cumplimiento de requisitos, los procedimientos de licitación
Repetición	Repetición de transacciones ya inspeccionadas o auditadas
Inspección	<ul style="list-style-type: none"> • Activos físicos • Contratos • Reclamaciones • Informes de control ex ante y ex post • Informes de auditoría (interna y externa) • Informes de supervisión • Documentos justificativos, por ejemplo, facturas, documentos de contratación pública, análisis de costos y beneficios, fotografías, registros de beneficiarios
Indagación y confirmación	<ul style="list-style-type: none"> • Indagación de la dirección y del personal de la entidad auditada • Circularización de saldos bancarios • Circularización de créditos
Observación	Controles sobre el terreno

Ilustración 6.1: Procedimientos sustantivos

El auditor debe llevar a cabo las pruebas sustantivas tal y como fueron diseñadas en la fase de planificación, a menos que la evaluación de los resultados de las pruebas de controles le obliguen a reconsiderar la naturaleza, el calendario y el alcance de las pruebas de detalle. El auditor puede documentar los procedimientos de las pruebas sustantivas con la plantilla de papel de trabajo del [anexo 6.2](#).

Los **procedimientos analíticos** consisten en adquirir información de diversas fuentes para realizar previsiones; en comparar la situación real con las previsiones; en investigar los motivos por los que se producen discrepancias, y en evaluar los resultados. Este tipo de procedimientos puede emplearse como parte del análisis de riesgos y al obtener evidencia de auditoría. La evidencia de auditoría puede recabarse comparando datos, investigando las fluctuaciones o identificando aquellas relaciones que parezcan incompatibles con lo que se había previsto, ya sea a partir de datos anteriores o de la experiencia previa del auditor. Las técnicas de análisis de regresión u otros métodos matemáticos pueden servir de ayuda a los auditores del sector público para comparar los resultados previstos con los obtenidos en la práctica.

En un compromiso de aseguramiento limitado, los procedimientos e inspecciones analíticos suelen ser suficientes para formular una conclusión con una seguridad limitada. En cambio, para alcanzar conclusiones con un aseguramiento razonable es necesario aplicar una combinación de técnicas de auditoría.⁸²

No obstante, en una auditoría de cumplimiento, el auditor puede emplear procedimientos analíticos para evaluar el cumplimiento, si bien solo en determinadas circunstancias. Por ejemplo, cuando las asignaciones de un programa de subvenciones estén sujetas a un valor máximo y se conozca el número de beneficiarios, el auditor puede utilizar procedimientos analíticos para determinar si se ha

⁸² ISSAI 4000.169

incumplido el máximo permitido. Estas técnicas o combinaciones de técnicas pueden utilizarse en las pruebas de controles o en procedimientos sustantivos.

Consideraciones sobre la obtención de evidencia

El auditor debe tener en cuenta el nivel de fiabilidad de la evidencia como una pauta general y deberá tener presente que este puede variar entre entidades. Es posible establecer la siguiente jerarquía de fiabilidad en función del tipo de evidencia:⁸³

Grado de fiabilidad	Tipos de evidencia
Alto	- Examen físico - Repetición
Medio	- Documentación - Confirmación - Procedimientos analíticos
Bajo	- Indagación al personal o a la dirección de la entidad - Observación

En algunas situaciones, el auditor puede considerar las confirmaciones como una fuente de evidencia muy fiable, cuando un tercero independiente esté cualificado para responder a la solicitud del auditor. Por tanto, el grado de fiabilidad está sujeto a una serie de excepciones que dependen del contexto de la auditoría.

El auditor puede utilizar uno o más de estos procedimientos en función de los riesgos de incumplimiento de los criterios y de la información auditada. La siguiente tabla⁸⁴ muestra los tipos de evidencia y los procedimientos de auditoría más relevantes para obtenerla.

Tipos de evidencia	Procedimientos de obtención de evidencia
Cálculos del auditor	→ Repetición del cálculo por parte del auditor
Observación física, inspección	→ Observación y examen por parte del auditor
Declaraciones de partes independientes	→ Confirmación por carta
Declaraciones del personal de la entidad	→ Indagación oral y manifestaciones por escrito
Documentos preparados por partes independientes	→ Examen de documentos (rastreo regresivo o progresivo)
Documentos elaborados por la entidad auditada	→ Examen de documentos (rastreo regresivo o progresivo)
Relaciones de datos	→ Exploración Procedimientos analíticos

Examen de los documentos: rastreo regresivo

El rastreo regresivo consiste en cotejar la información partiendo de un documento o registro determinado hasta llegar a un activo, documento o registro elaborado anteriormente. Por ejemplo, los auditores podrían contrastar los datos de un informe generado de forma informática con los documentos originales que se usaron para introducir esos datos en el sistema de información de la entidad y verificar la validez de la información.

Examen de documentos: rastreo progresivo

El rastreo progresivo consiste en trasladar la información de un documento, registro o activo a un documento o registro elaborado posteriormente. Por ejemplo, si el auditor contabiliza el inventario,

⁸³ William F. Messier, Jr., *Auditing and Assurance Services, a systematic approach*, tercera edición, p. 152

⁸⁴ Jack C. Robertson y Timothy J. Louwers, *Auditing and Assurance Services*, décima edición, p. 93

deberá seguir su recuento hasta los registros de inventario de la entidad y verificar la integridad del inventario según los registros.

Exploración

La exploración es la forma en que los auditores ejercen una vigilancia general ante elementos o acontecimientos inusuales en la documentación de la entidad auditada. En general, la exploración consiste en mantener los ojos abiertos por si se detecta algo inusual. Debe tenerse en cuenta que el procedimiento de exploración, por regla general, no permite obtener evidencia directa en sí mismo, pero facilitará que el auditor plantee cuestiones que le ayudarán a obtener evidencia.

6.4 Determinación del tamaño de la muestra

En la ISSAI 4000.172, se establece que el auditor debe usar el muestreo de auditoría, según corresponda, para proporcionar una cantidad suficiente de elementos que permitan formular conclusiones sobre la población de la que se ha extraído la muestra. Al diseñar la muestra de auditoría, el auditor debe tener en cuenta el propósito del procedimiento de auditoría y las características de la población de la que se extraerá la muestra.

El muestreo de auditoría se define como la aplicación de procedimientos de auditoría a menos del 100 % de los individuos de la población de la auditoría. Una muestra 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.

El auditor utilizará un **muestreo cuantitativo** cuando desee extraer conclusiones sobre toda la población a partir de una muestra de individuos que haya seleccionado de esta. En el muestreo cuantitativo, el riesgo de la muestra debe reducirse a un nivel lo suficientemente bajo como para considerarse aceptable. Sin embargo, el enfoque técnico del muestreo cuantitativo puede requerir técnicas estadísticas. Si el equipo de auditoría no cuenta con los conocimientos necesarios para aplicarlas, convendrá recurrir a un experto en estadística.

El **muestreo cualitativo** es un procedimiento selectivo que se lleva a cabo como un proceso deliberado y sistemático para identificar los factores de variación en la materia. El auditor puede realizar un muestreo basado en las características de los individuos, los grupos, las actividades, los procesos o la entidad auditada en su conjunto. El muestreo cualitativo requiere siempre una evaluación cuidadosa y un conocimiento suficiente de la materia.

Cuando el auditor selecciona casos para estudiarlos en profundidad, suele obtener muestras relativamente pequeñas que pueden responder a preguntas más exploratorias y aportar información, análisis y conocimientos nuevos sobre la materia. En ocasiones, conviene usar un muestreo basado en el riesgo en lugar de optar por un enfoque estadístico al seleccionar los individuos que se someten a las pruebas, por ejemplo, cuando se trata de un abordar un riesgo significativo específico.

Selección de muestras para las pruebas

A la hora de decidir qué individuos de la muestra se van a incluir en la prueba, el auditor puede:

- seleccionar todos los individuos (examen del 100 %),
- seleccionar individuos específicos,
- utilizar un muestreo de auditoría.

La elección de un método concreto es una cuestión de juicio profesional del auditor, que se basará en la evaluación del riesgo, la materialidad, la eficiencia y el costo de la auditoría. No obstante, el método elegido debe ser eficaz para cumplir el objetivo del procedimiento de auditoría.

Selección de todos los individuos. Convendrá seleccionar todos los individuos cuando el número de estos sea reducido, pero de gran valor; cuando el riesgo sea alto, o cuando las técnicas de auditoría asistidas por ordenador (CAAT, por sus siglas en inglés) permitan comprobar todos los elementos de forma eficaz. Es más habitual en las pruebas sustantivas (pruebas de detalle) que en las pruebas de controles.

Selección de individuos específicos o muestreo de auditoría. El auditor selecciona determinados individuos de una población por las características específicas que poseen. Por regla general, son individuos de alto valor o de alto riesgo (por ejemplo, importes relativamente altos o bajos) o individuos representativos de una gran proporción de la materia. Resulta útil tanto para las pruebas de controles como para las pruebas sustantivas, así como para conocer mejor la entidad o para confirmar la evaluación de riesgos del auditor. Aunque se trata de un método eficaz de obtención de evidencia de auditoría, no se puede equiparar con el muestreo de auditoría, por lo que los resultados no pueden proyectarse a toda la población. Sin embargo, puede ser útil como parte de un enfoque de auditoría que proporciona un aseguramiento razonable sin utilizar métodos de muestreo de auditoría.

Selección del método de muestreo de auditoría. El método de muestreo que se utilizará para seleccionar la muestra debe ajustarse a las características de la población. El equipo de auditoría debe determinar cuál es el método más adecuado para seleccionar las muestras. El auditor determinará el método de muestreo adecuado con la ayuda del siguiente árbol de decisiones.

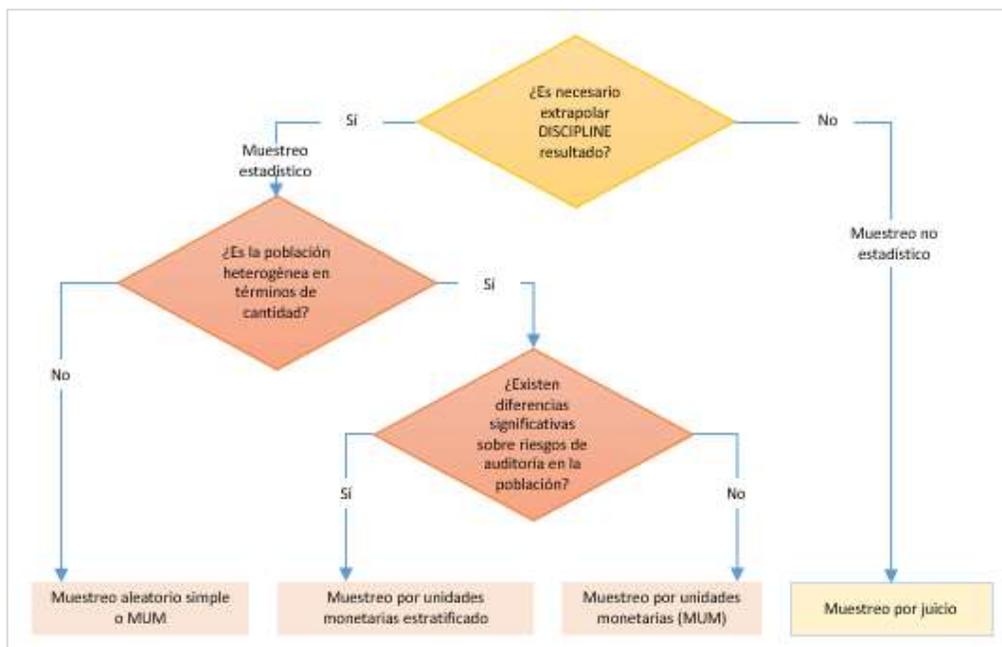


Figura 6.1: Árbol de decisiones: cómo determinar el método de selección de muestras adecuado

- a. **Muestreo por juicio (muestreo basado en los riesgos).** Consiste en seleccionar los individuos de una población de acuerdo con criterios predeterminados y documentados que se basan en el juicio del auditor. El muestreo por juicio o basado en los riesgos no se puede emplear si el objetivo de la muestra es extrapolar los resultados. Al informar sobre los resultados, los auditores deben hacerlo de forma que los lectores no puedan interpretar que los resultados son representativos de la población.
- b. **Muestreo aleatorio simple.** La principal característica del muestreo aleatorio simple es que todas las transacciones o unidades de muestreo tienen la misma probabilidad de ser seleccionadas para la prueba. No es más probable que se elija una transacción de alto valor que una de bajo valor. Aunque este método es el más sencillo de aplicar, su uso para las pruebas de detalle suele

limitarse a situaciones en las que las unidades de muestreo que conforman un área de la materia son bastante homogéneas.

El muestreo sistemático es un método de muestreo estadístico en el que cada elemento tiene la misma probabilidad de ser seleccionado. La puesta en práctica de un método de muestreo sistemático utiliza un punto de partida aleatorio y, a continuación, un intervalo de muestreo promedio (IMP) para la progresión a través del gasto. Por ejemplo, si el auditor desea seleccionar 100 individuos de una población de 20.000 individuos, el intervalo uniforme se establece cada doscientos individuos. Por tanto, el auditor seleccionará el primer individuo del primer intervalo y, a partir de ahí, cada ducentésimo individuo. El primer individuo se selecciona al azar.

- c. **Muestreo por unidades monetarias (MUM).** El muestreo por unidades monetarias es un método de muestreo estadístico en el que es más probable que se incluya en la muestra una transacción de valor elevado que una de un valor bajo. La posibilidad de que una transacción sea seleccionada está en proporción directa con su tamaño. Se seleccionará, de forma segura, cualquier transacción que quede por encima del intervalo de muestreo promedio. El muestreo por unidades monetarias se utiliza más que el muestreo aleatorio simple porque suele ser más eficiente, ya que los márgenes de incertidumbre en las estimaciones de error suelen ser más reducidos.

Sin embargo, los cálculos que deben efectuarse para extraer una muestra por unidades monetarias pueden requerir cierto trabajo, por lo que el método es mucho más práctico si se puede automatizar. Además, desde el punto de vista estadístico, este método solo es válido para poblaciones con tasas de error bajas.

- d. **MUM estratificado.** El muestreo por unidades monetarias estratificado divide la población en varios subgrupos (estratos). Los estratos deben predefinirse según las diferentes características de la población, por ejemplo, según el riesgo. El auditor debe utilizar su juicio profesional para determinar estas características, incluido su conocimiento de la población que se audita. En cada estrato, se selecciona una serie de individuos por MUM. El número de individuos seleccionado puede ser diferente en cada estrato.

El auditor seleccionará las muestras por medio de cualquiera de estos métodos para el tipo de compromiso y la materia concretos y realizará los procedimientos de auditoría relacionados con los riesgos identificados sobre ellas para obtener evidencia suficiente y adecuada.

Consideraciones sobre la selección de muestras para las pruebas

Es importante señalar que, cuando se determina el tamaño de la muestra, se deben documentar las consideraciones subyacentes relacionadas con la materia. La fundamentación del tamaño de la muestra que se utiliza en una auditoría se basa en el juicio del auditor. Depende de factores como la importancia del control que se somete a la prueba o el riesgo de incumplimiento material, que son importantes para documentar la aplicación de los procedimientos de muestreo.

Además, las EFS pueden utilizar sus propias pautas internas y es posible que, como consecuencia, se deban seleccionar tamaños de muestra distintos a los que se derivarían de los planteamientos que se proponen en este documento. Cuando el auditor determine el tamaño de la muestra a partir de los métodos sugeridos por la EFS, la base de esa determinación también será importante para documentar las aplicaciones y los procedimientos de muestreo.

6.5 Evaluación de la evidencia de auditoría y extracción de conclusiones

Con arreglo a la ISSAI 4000.179, el auditor debe comparar la evidencia de auditoría obtenida con los criterios fijados a fin de establecer los hallazgos para las conclusiones de auditoría. Para obtener una visión imparcial y objetiva, el proceso de evaluación debe tener en cuenta toda la evidencia 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 introducir procedimientos adicionales o modificar la opinión o la conclusión debido a la limitación del alcance.

Suficiencia y adecuación de la evidencia obtenida

El proceso de obtención de evidencia proseguirá hasta que el auditor esté seguro de que existe evidencia suficiente y apropiada para fundamentar el nivel de seguridad acordado, así como su conclusión u opinión.⁸⁵ El auditor aplicará el escepticismo profesional a lo largo de toda auditoría para reducir los riesgos de:

- pasar por alto circunstancias inusuales;
- generalizar en exceso al sacar conclusiones de las observaciones;
- realizar conjeturas inadecuadas al determinar la naturaleza, el calendario y el alcance de los procedimientos y al evaluar los resultados de estos.

En la evaluación de la evidencia obtenida, el auditor debe aplicar el escepticismo profesional y cuestionar la evidencia incongruente, así como la fiabilidad tanto de los documentos como de las respuestas a cualquier indagación. Asimismo, el auditor debe tener en cuenta la suficiencia y adecuación de la evidencia obtenida en su propio contexto.

El auditor no debe hacer caso omiso de experiencias anteriores respecto a la honestidad e integridad de quienes aportan pruebas. No obstante, la confianza en que quienes aportan evidencia son honestos e íntegros no exime al auditor de la obligación de aplicar el escepticismo profesional durante la auditoría. También debe tenerse en cuenta lo siguiente:

- La naturaleza, el calendario y el alcance de los procedimientos utilizados para obtener evidencia.
- Si se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada.
- Si se requiere más trabajo para cumplir con los objetivos de las normas de auditoría aplicables.
- Las conclusiones apropiadas que deben extraerse a partir de las pruebas obtenidas.

En un compromiso de informe directo, los auditores planifican los procedimientos de auditoría para obtener evidencia sobre los riesgos identificados en la fase de planificación. El documento sobre la estrategia y el plan de auditoría incluye la matriz de planificación de la auditoría (anexo 5.7), en la que se enumeran todos los riesgos que se someterán a prueba mediante la aplicación de diversos procedimientos de auditoría. El auditor seguirá los procedimientos de auditoría para los riesgos identificados y, a partir de la información obtenida y de su análisis, formulará los hallazgos de la auditoría.

Hallazgos y observaciones 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 componentes habituales de un hallazgo son los criterios (las autoridades que deben observarse), la condición (cuál es la situación que se ha encontrado respecto a los criterios), la causa (por qué existen desviaciones sobre los criterios) y el efecto (cuáles son las consecuencias del incumplimiento).

Los hallazgos y la información obtenida durante la auditoría, las conclusiones y las recomendaciones se pueden anotar 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.

⁸⁵ ISSAI 4000.150

La descripción de los hallazgos parte de los procedimientos sustantivos de detalle (o de los procedimientos realizados) de todos los riesgos identificados. El siguiente cuadro muestra los elementos de una matriz de hallazgos de auditoría.

Riesgo/pregunta de auditoría:			
Hallazgos			
Criterios de auditoría	Condición/evidencia	Causa	Efecto
Conclusión:			
Recomendación (si procede): ...			

Ilustración 6.2: Plantilla de la matriz de hallazgos

El auditor determina las causas del incumplimiento y su efecto. El efecto del incumplimiento puede consistir en pérdidas monetarias o de otro tipo para la entidad, y también puede señalar a la parte responsable del incumplimiento. Aunque la identificación de la causa es importante, lo es más determinar la causa raíz de un incumplimiento concreto.

El auditor puede formular recomendaciones adecuadas y aplicables en función de la causa raíz identificada. Si no se puede identificar la causa raíz, la recomendación no abordará el problema principal y la entidad no podrá corregir el incumplimiento concreto. La identificación de la causa raíz requiere que el auditor se centre en la causa subyacente del incumplimiento, y no en la causa superficial o en la causa manifiesta. A continuación, se explica el proceso de análisis de la causa raíz.

Análisis de la causa raíz

La causa raíz se identifica con el uso de herramientas adecuadas para analizar el origen último del problema; por ejemplo, con lluvias de ideas, diagramas de causa-efecto, diagramas de flujo o respondiendo a «los cinco porqués». «Los cinco porqués» es la herramienta más sencilla de análisis de la causa raíz. Se basa en realizar preguntas para explorar la relación de causa-efecto subyacente. En esencia, el auditor sigue preguntando «por qué» hasta llegar a una conclusión significativa. Por lo general, deben formularse un mínimo de cinco preguntas, aunque a veces se requieren preguntas adicionales si aún no se ha identificado la causa real. A continuación, se ofrece un ejemplo ilustrativo.⁸⁶

Hallazgo sobre un incumplimiento	La flota de vehículos de la entidad no cumplió con el objetivo de disponibilidad establecido: la entidad no observó los criterios que la obligaban a prestar el servicio requerido mediante la oferta de vehículos.	
Causa manifiesta	La entidad no disponía de suficientes vehículos.	
Recomendación	Dirigida a un síntoma o causa aparente: La entidad debe garantizar que la flota de vehículos cumple el objetivo de disponibilidad.	
Identificación de la causa raíz	del incumplimiento del servicio de vehículos mediante la herramienta de los cinco porqués:	
	Porqué 1	Los vehículos, con frecuencia, no estaban disponibles debido a problemas mecánicos.
	Porqué 2	No hay suficientes técnicos sobre el terreno para realizar las reparaciones mecánicas necesarias.
	Porqué 3	Se han formado muy pocos técnicos en los últimos años.

⁸⁶ <https://www.caaf-fcar.ca/images/pdfs/research-publications/RootCauseAnalysisEN.pdf>

	Porqué 4	No hay suficientes instructores disponibles para impartir la formación requerida.
	Porqué 5	Muchos instructores se jubilaron el mismo año, sin que hubiera un plan de relevo o una estrategia de contratación.
Recomendación	Dirigida a la raíz del problema: La entidad debe establecer un plan de relevo y una estrategia de contratación para reforzar el servicio de mantenimiento de vehículos.	

Al responder a los cinco porqués mediante el análisis de causas raíz, el auditor descubrió que la entidad no podía prestar el servicio de vehículos debido a un recorte presupuestario en la formación de los conductores. Además, no había suficientes conductores cualificados para prestar el servicio. Si el análisis se hubiera quedado en el nivel más superficial —en la causa manifiesta—, el auditor se habría limitado a recomendar que la entidad debía asegurarse de que el servicio de vehículos se prestara conforme a las normas exigidas. De este modo, no habría abordado el problema central del incumplimiento, por lo que no se habría impulsado ninguna mejora en el sistema de la entidad y el incumplimiento se seguiría produciendo en un futuro.

Consideración de la materialidad:

Al completar las matrices de hallazgos para los riesgos identificados, el auditor debe determinar si los incumplimientos son importantes o no. Para ello, el auditor aplica el concepto de materialidad (o importancia relativa) según el valor, la naturaleza o el contexto. De conformidad con la ISSAI 4000.37, el auditor debe utilizar la materialidad para determinar el alcance de los procedimientos de auditoría que se van a llevar a cabo y en la evaluación de la evidencia de auditoría. Al evaluar la evidencia y concluir la auditoría, el auditor utiliza la materialidad para evaluar el alcance del trabajo y el nivel de incumplimiento con el fin de determinar su impacto en la conclusión u opinión.

Si el incumplimiento puede cuantificarse, puede utilizarse la materialidad cuantitativa determinada en la fase de planificación. Cuando el incumplimiento sea no monetario y cualitativo, el auditor podrá aplicar el umbral de materialidad identificado en la fase de planificación. El auditor utiliza su juicio profesional para determinar si el incumplimiento es sustancial o no, y tendrá en cuenta lo siguiente:

El importe	Puede tratarse de una cantidad monetaria o de otras medidas como el número de personas implicadas, los retrasos en días o en otras unidades de tiempo, etc.
La visibilidad y la sensibilidad	de la materia objeto de la auditoría, y de los efectos y las consecuencias del incumplimiento.
Las expectativas	del órgano legislativo, del público en general o de otras partes interesadas y usuarios finales del informe de auditoría.
La naturaleza y la importancia	de las autoridades que rigen la materia.

El auditor puede documentar los hallazgos sobre los riesgos identificados utilizando la plantilla de papel de trabajo que se proporciona en el [anexo 6.3](#): Matriz de hallazgos de la auditoría. A continuación, se presenta como ejemplo una matriz de hallazgos elaborada a partir del caso del ayuntamiento que se había presentado en el capítulo sobre la planificación (apartado 5.2.3.e).

Ejemplo: Realización de procedimientos de auditoría sobre las operaciones de un ayuntamiento

Riesgo/pregunta de auditoría:

Puede que la entidad no disponga de dispositivos de seguridad contra incendios adecuados en los edificios construidos.

Hallazgos			
Criterios de auditoría	Condición/evidencia	Causa	Efecto
De acuerdo con el artículo 1.1.20xx de la ley de 20xx sobre Seguridad contra Incendios, «Todos los edificios nuevos deberán estar provistos, al menos, de un extintor en cada planta».	El equipo de auditoría comprobó y verificó los planos de construcción aprobados. Asimismo, el equipo comprobó si se había implementado el requisito, con arreglo al artículo de 1.1.20xx, en una verificación física realizada entre el 20/7/20xx y el 22/7/20xx en sitios seleccionados. El equipo detectó que, en la mayoría de los edificios, no se disponía de los equipos de seguridad contra incendios exigidos por el artículo citado.	Las autoridades municipales no se aseguraron de que se cumpliera esta obligación antes de aprobar los planos y el diseño del edificio. Asimismo, el artículo no incluía ninguna penalización por no disponer de extintores; las autoridades municipales no podían imponer sanciones en estos casos.	Por ello, los edificios construidos son vulnerables al riesgo de incendio y existe un riesgo potencial para las vidas humanas.
Conclusión La entidad no cumplía con los requisitos de tener un extintor al menos en cada planta del edificio, según el artículo 1.1.20xx de la ley de 20xx sobre Seguridad contra Incendios.			
Recomendación La dirección debe establecer controles adecuados para garantizar que las disposiciones de dicho artículo se observan de forma estricta cuando se aprueben este tipo de proyectos en el futuro, además de aplicar sanciones contra los incumplimientos de conformidad con la nueva redacción del artículo 1.1.20xx de la Ley de 20xx sobre Seguridad contra Incendios.			

Establecimiento de conclusiones generales sobre la materia

En la ISSAI 4000.184, se establece que, a partir de los hallazgos de auditoría y la materialidad, el auditor debe extraer una conclusión sobre si la materia es, en todos sus aspectos significativos, conforme a los criterios aplicables.

El auditor llega a una conclusión general al evaluar toda la evidencia pertinente en relación con la materialidad identificada. Sobre la base de la materialidad, el auditor evalúa si los hallazgos de la auditoría son lo suficientemente relevantes como para llegar a una conclusión sobre la materia.

Al evaluar los resultados de auditorías de materias con atributos de cumplimiento no monetarios, debe utilizarse el umbral de materialidad cualitativo (un nivel tolerable de incumplimiento) que se habrá establecido en la fase de planificación. También se puede establecer un umbral para cada área individual de la materia, así como para la materia en su conjunto. Definir un umbral de materialidad para cada área de la materia, además de un umbral de materialidad general, puede resultar útil para evaluar los resultados de la muestra y extraer una conclusión.

Ejemplo

En este ejemplo, la materia son las prácticas sobre contratación pública de un ministerio de Fomento y Obras públicas:

- El umbral global (el nivel tolerable de incumplimiento) podría fijarse en el 4 %.
- El umbral para las áreas individuales de la materia puede establecerse del siguiente modo: planificación de las adquisiciones: 3 %; externalización: 5 %; gestión de la contratación: 4 %.

El umbral de las áreas individuales debe fijarse tras analizar los riesgos que implica cada área, el estado de los controles y los antecedentes de cumplimiento de la entidad en estas áreas.

El proceso de extracción de conclusiones a partir de los resultados de la prueba de controles es el mismo en los compromisos de atestiguamiento que en los compromisos de informe directo. Es el proceso de auditoría habitual que se sigue para llegar a una conclusión de auditoría cuando se utiliza la prueba de controles y el muestreo estadístico para materias basadas en valores, cuyos incumplimientos pueden cuantificarse. Si se aplica el muestreo estadístico en un compromiso de informe directo, la materia se basa en valores y los incumplimientos son cuantificables, se puede seguir el mismo proceso para extraer conclusiones.

Al formular la conclusión general, el auditor tiene que calcular el índice de incumplimiento real. Para ello, el auditor debe determinar los casos de incumplimiento que se han observado en las pruebas. Por ejemplo, si el tamaño total de la muestra analizada es de 40, y los casos de incumplimiento identificados son 5, el índice de incumplimiento real sería $(5/40) \times 100 = 12,50 \%$. Si se ha utilizado un muestreo por juicio, el auditor podrá comparar directamente este índice de incumplimiento con el nivel tolerable de incumplimiento (umbral) establecido para la materia. Si el índice de incumplimiento supera el umbral, el auditor puede concluir que la materia no cumple los criterios establecidos.

Sin embargo, es posible que los casos de incumplimiento identificados pertenezcan a un área concreta y no se extiendan a toda la materia. En otras palabras, puede que el incumplimiento no sea generalizado. En ese caso, el auditor tiene que modificar la conclusión para informar de este hecho de forma inequívoca.

Cuando el auditor pueda cuantificar el incumplimiento, el valor de este se cotejará con el nivel de materialidad cualitativo que se haya establecido para extraer conclusiones. Los auditores también tendrán en cuenta si el cumplimiento es generalizado o puntual y podrán modificar sus conclusiones en función de las circunstancias.

6.6 Garantía de la calidad en la fase de trabajo de campo de la auditoría

Garantizar la calidad durante el trabajo de campo de la auditoría, mientras se recopilan y evalúan las pruebas de auditoría, es un componente fundamental de la práctica de la auditoría. Al finalizar el trabajo de campo, el supervisor de la auditoría debe revisar todos los aspectos de las tareas de auditoría realizadas, incluidas las pruebas de auditoría, los hallazgos y los papeles de trabajo, y debe documentar estas comprobaciones. Resulta útil, en este proceso de revisión, que se identifiquen los cambios y las mejoras necesarios para las auditorías que se estén realizando en ese momento y para las que se puedan realizar en un futuro. El revisor puede usar como referencia la lista de control que figura en el [apéndice 6-A](#) para verificar la calidad del trabajo de campo de la auditoría.

Informes y seguimiento de las auditorías de cumplimiento



Capítulo 7

Informes y seguimiento de las auditorías de cumplimiento

- 7.1 Principios de elaboración de informes
- 7.2 Elementos del informe de una auditoría de cumplimiento
- 7.3 Informes de EFS con competencias jurisdiccionales
- 7.4 Denuncia de presuntos fraudes y actos ilícitos
- 7.5 Garantía de la calidad del informe de auditoría
- 7.6 Comunicación del informe a las partes interesadas
- 7.7 Seguimiento de la auditoría

Este capítulo cubre las fases de elaboración de informes y de seguimiento del proceso de auditoría de cumplimiento. En él se describen los principios de la elaboración de informes, así como la estructura, la forma y el contenido que deben tener estos en un compromiso de informe directo y de atestiguamiento.

A través de sus informes de auditoría, la EFS proporciona información a los usuarios previstos (figura 7.1) sobre si las entidades auditadas han observado las disposiciones legislativas, las leyes, los actos jurídicos, las directrices, los códigos promulgados y los convenios acordados. El auditor lleva a cabo procedimientos de auditoría para reducir el riesgo de auditoría y para asegurarse de que la conclusión o la opinión proporcionada en el informe es adecuada en las circunstancias de la auditoría. Este aseguramiento, en efecto, constituye la base del informe de la auditoría de cumplimiento.



Figura 7.1: Usuarios de los informes de auditoría de las EFS

Los auditores inician su labor informativa por medio de unas conclusiones u observaciones preliminares. La dirección de la EFS aprueba las observaciones iniciales, tras lo cual el equipo completa los procedimientos de contradicción con la entidad auditada. El auditor finaliza el informe para que lo apruebe la EFS, lo emite y lo presenta a los usuarios que correspondan de acuerdo con el mandato de la EFS.

7.1 Principios de elaboración de informes

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. Según la ISSAI 4000.202, el auditor debe preparar un informe de auditoría basado en los principios de objetividad, integridad, oportunidad, precisión y contradicción.

Objetividad	Requiere que el auditor aplique su juicio y su escepticismo profesionales para garantizar que el informe es correcto desde el punto de vista fáctico y que los resultados y las conclusiones se presentan de forma pertinente, justa y equilibrada.
Integridad	Requiere 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.
Oportunidad	Requiere que el auditor elabore el informe en el tiempo debido, cuando los hallazgos sean aplicables y relevantes para los usuarios previstos.
Precisión y consulta	Requiere que el auditor verifique la exactitud de los hechos con la entidad, auditada y que se asegure de que los hallazgos presenten una imagen fiel y lógica.
Contradicción	Requiere que el auditor incorpore las respuestas de la entidad responsable, cuando proceda, y ofrezca réplicas a estas respuestas, además de evaluarlas.

Ilustración 7.1: Principios de elaboración de informes

La clave de un informe excelente es la comunicación eficaz, con resultados y conclusiones claros e imparciales sobre los objetivos de la auditoría. Permite al lector entender qué se hizo, por qué y cómo. También pueden incluirse recomendaciones prácticas, sin que ello afecte a la objetividad del auditor.

La base de un buen informe de auditoría de cumplimiento es una planificación y realización correctas con medidas adecuadas de control de calidad durante el proceso. Además, los informes deben ser claros, con un lenguaje sencillo que facilite su comprensión, sin vaguedades ni ambigüedades, concisos y equilibrados. En el informe, el auditor debe presentar argumentos persuasivos, con ejemplos. Este tipo de informe es útil para la parte responsable, ya que la ayuda a adoptar las medidas correctoras adecuadas para abordar los casos de incumplimiento y para el auditor, ya que facilita la planificación del seguimiento de sus hallazgos. Al decidir sobre la forma de elaborar el informe, el auditor tiene en cuenta los siguientes factores:



7.2 Elementos del informe de una auditoría de cumplimiento

Dados los tipos de compromiso y los grados de aseguramiento existentes, los informes de auditoría de cumplimiento proporcionarán, por regla general, un aseguramiento razonable, ya sea como compromiso de informe directo o como compromiso de atestiguamiento. La estructura y el contenido de estos dos tipos de informe se describen a continuación. Al determinar la extensión y la estructura de los informes de auditoría de cumplimiento, el equipo de auditoría debe tener presente el mandato de la EFS y el marco jurídico junto con los requisitos de las ISSAI.

Los elementos del informe de auditoría de un compromiso de informe directo⁸⁷ y de un compromiso de atestiguamiento⁸⁸ son los siguientes:

⁸⁷ ISSAI 4000.210

⁸⁸ ISSAI 4000.218

Compromiso de informe directo	Compromiso de atestiguamiento
1. Título	1. Título
2. Identificación de las normas de auditoría	2. Destinatario
3. Resumen (cuando corresponda)	3. Identificación de las normas de auditoría y del nivel de aseguramiento
4. Descripción de la materia y el alcance (extensión y límites de la auditoría)	4. Descripción de la información acerca de la materia y, cuando corresponda, de la materia subyacente
	5. Alcance y límites de la auditoría, incluido el período abarcado por esta
	6. Obligaciones de la parte responsable y del auditor
5. Criterios de auditoría	7. Criterios de auditoría
6. Explicación y razonamiento de los métodos usados	8. Resumen del trabajo efectuado y los métodos empleados
7. Hallazgos	
8. Conclusiones u opiniones basadas en respuestas a preguntas de auditoría específicas	9. Opinión o conclusión
9. Respuestas de la entidad auditada (cuando corresponda)	10. Respuestas de la entidad auditada (cuando corresponda)
10. Recomendaciones (cuando corresponda).	
	11. Fecha del informe
	12. Firma

Algunos de estos elementos son válidos tanto para los informes directos como para los compromisos de atestiguamiento. Otros son específicos de un tipo de compromiso concreto. Estos se explican a continuación.

7.2.1 Elementos válidos tanto para los informes directos como para los compromisos de atestiguamiento

Título	En el título del informe se menciona de forma breve la materia de la auditoría de forma que los lectores lo puedan entender con claridad.
Identificación de las normas de auditoría aplicadas y del nivel de aseguramiento	<p>En sus informes de auditoría, la EFS declara qué normas sigue en sus auditorías. Asimismo, en el informe de auditoría, la EFS debe hacer referencia a las normas de auditoría que ha seguido en la realización de la auditoría concreta.</p> <p>El informe de un compromiso de informe directo se diferencia de un informe de compromiso de atestiguamiento en los requisitos relacionados con el aseguramiento.</p> <p>En un encargo de informe directo, el auditor no tiene que emitir una declaración expresa de aseguramiento sobre la materia, pero debe proporcionar a los usuarios el grado de confianza necesario. El auditor explica de forma expresa cómo se han obtenido los hallazgos, los criterios y las conclusiones de forma imparcial y motivada, y por qué al combinar los hallazgos y los criterios se extraen unas determinadas conclusiones o recomendaciones generales.</p> <p>En un informe de compromiso de atestiguamiento, las opiniones y conclusiones deben transmitir de forma expresa el nivel de aseguramiento.</p>
Descripción de la materia y del alcance	La materia se describe en el informe de auditoría. En la introducción del informe se expone el alcance de la auditoría a través de una declaración clara del enfoque, la extensión y los límites de la auditoría. También incluye el período que esta cubre.
Criterios de auditoría	Los criterios con los que se evalúa la materia deben identificarse en el informe del auditor. Pueden constar en el propio informe o se pueden incluir por remisión cuando

	<p>se puedan consultar en una declaración de la dirección o estén disponibles de otra manera a partir de una fuente fácilmente accesible y fiable.</p> <p>Cuando los criterios aplicados en la auditoría no se puedan identificar con facilidad o se deriven de fuentes relevantes, se deben indicar de forma inequívoca en la sección correspondiente del informe del auditor. Si existe alguna contradicción entre los criterios, debe explicarse el conflicto.</p>
<p>Explicación y razonamiento de los métodos usados</p>	<p>El informe debe incluir una declaración inequívoca sobre los procedimientos que se han seguido para obtener la evidencia necesaria para responder a las preguntas de la auditoría. De este modo, el usuario podrá leer y comprender el informe, y confiará en la corrección de las conclusiones.</p> <p>Es importante redactar el resumen metodológico de una manera objetiva que permita a los usuarios previstos entender el trabajo que se ha realizado y en el que se basa la conclusión del auditor. No obstante, el resumen no debe ser tan breve como para dificultar la comprensión del trabajo de los auditores, especialmente la forma en que estos han llegado a una conclusión u opinión.</p>
<p>Conclusiones u opiniones basadas en respuestas a preguntas de auditoría específicas</p>	<p>La conclusión u opinión se expresa como una respuesta a preguntas de auditoría específicas. La redacción puede depender del mandato de la EFS y del marco jurídico con arreglo al cual se realiza la auditoría. En la ISSAI 4000.191, se establece que el auditor debe comunicar la conclusión mediante un informe de auditoría. La conclusión puede expresarse a modo de opinión, conclusión, respuesta a preguntas de auditoría específicas o recomendaciones.</p> <p>En un compromiso de informe directo, el auditor proporciona un aseguramiento contrastando la materia con los criterios y formula una conclusión. La conclusión de la auditoría indica si, en opinión del auditor, la materia cumple, en todos sus aspectos significativos, los criterios aplicables. La conclusión se expresa en forma de hallazgos, respuestas a preguntas específicas de la auditoría, recomendaciones o de una opinión.</p> <p>En el caso de los compromisos de atestiguamiento, el nivel de aseguramiento se expresará mediante el uso adecuado de opiniones de auditoría normalizadas. El formato de la opinión y la conclusión de un compromiso de atestiguamiento se ilustra en la sección 7.2.4.</p>
<p>Respuestas de la entidad auditada (cuando corresponda)</p>	<p>En cumplimiento del principio de contradicción, se incorporan las respuestas de la entidad auditada sobre los hallazgos. Esto implica llegar a un acuerdo con la entidad auditada sobre los hechos para asegurarse de que los hallazgos son completos, precisos y que se presentan de forma justa. También supone, cuando procede, incorporar la respuesta de la entidad auditada a las cuestiones planteadas, ya sea de forma literal o con un resumen.</p> <p>Tratar sobre los hallazgos en el momento oportuno refuerza la calidad del informe y reduce el tiempo necesario para llegar a un acuerdo con la entidad auditada sobre el informe final. Con la aprobación de la EFS, el equipo envía el proyecto de informe a la entidad auditada para que lo comente. Durante la fase de realización de la auditoría, el equipo ya se ha comunicado con la entidad respecto a cada uno de los hallazgos por separado. De esta forma, la entidad ha recibido información actualizada sobre el progreso de la auditoría.</p> <p>Los hallazgos se pueden presentar a la entidad auditada a través de los formularios ordinarios de la EFS; por ejemplo, a través de una carta de la dirección o con un documento provisional sobre los hallazgos. La entidad auditada debe comentar el proyecto de informe. Cuando el equipo recibe los comentarios de la entidad, el auditor analiza la respuesta y se asegura de que se tienen en cuenta, en el informe final, las cuestiones que la entidad auditada ha planteado de forma legítima.</p> <p>En función del marco jurídico de la EFS, el auditor podrá publicar el informe con los comentarios íntegros, resumidos o editados, o sin los comentarios.</p>

7.2.2 Elementos específicos de un compromiso de informe directo

Resumen	<p>El resumen del trabajo realizado y de los métodos utilizados ayuda a los usuarios previstos a entender la conclusión del auditor. Por lo tanto, debe ofrecer al lector una breve explicación de cómo se realizó la auditoría.</p> <p>Se incluye en él un párrafo sobre los antecedentes de la entidad, en el que se explica el tema principal y su importancia. También se señalan el objetivo, las preguntas de la auditoría, el enfoque de esta y se describen los principales hallazgos y conclusiones de la auditoría de forma resumida, fácil de leer y de comprender. De este modo, el lector obtiene una visión general de las cuestiones fundamentales del tema. El resumen presenta las recomendaciones principales de la auditoría y una declaración que confirma que la entidad auditada tuvo la oportunidad de comentar el informe. Suele tener entre dos y tres páginas, pero puede ser más corto, según la auditoría de que se trate.</p>
Hallazgos	<p>En la sección de hallazgos el auditor describe la evidencia obtenida y la contrasta con los criterios. Un hallazgo de auditoría se estructura de modo que el lector pueda entender desde cuál es la cuestión inicial que trata la auditoría —con su análisis de riesgo, basado en la evidencia— hasta la conclusión a la que se ha llegado sobre el problema. El auditor utiliza las matrices de hallazgos de la auditoría que ha completado como papeles de trabajo (tal y como se explica en el capítulo 6) para preparar el texto sobre los hallazgos. Si existe una cantidad significativa de información que respalde los hallazgos de la auditoría, el auditor puede incluirla como apéndices.</p>
Recomendaciones	<p>El informe puede incorporar, cuando proceda, recomendaciones para introducir mejoras. Aunque estas recomendaciones pueden ser constructivas para la entidad auditada, no deben ser tan detalladas como para que la objetividad del auditor pueda verse afectada en futuras auditorías. Si el auditor planteara una recomendación específica y la parte responsable no la pusiera en práctica, pero optara por una alternativa, el auditor podría tener la tentación, en auditorías posteriores, de considerar que se ha producido un incumplimiento. En estos casos, la clave es determinar si las recomendaciones dejan margen para que la entidad utilice el mecanismo que considere adecuado, en función de las circunstancias, para lograr el cumplimiento.</p> <p>Es una buena práctica discutir las recomendaciones con la entidad. El auditor puede dar por hecho que la recomendación propuesta resulta útil para la entidad, pero, al abordarla con ella, la entidad puede aportar información sobre la viabilidad de la recomendación o exponer las dificultades que plantearía. A partir de este diálogo, el auditor puede modificar las propuestas provisionales y preparar las recomendaciones finales.</p>

7.2.3 Elementos específicos de un compromiso de informe directo

Destinatario	El destinatario es la parte o las partes a las que va dirigido el informe de auditoría. El informe de auditoría se dirige normalmente a la parte responsable, pero en algunos casos puede haber otros usuarios previstos. Los usuarios previstos pueden ser los órganos legislativos o de supervisión, los responsables del gobierno de la entidad, el ministerio fiscal o el público en general.
Alcance y límites de la auditoría, incluido el período abarcado por esta	El informe establece el alcance de la auditoría por medio de una declaración inequívoca sobre el enfoque, la extensión y los límites de la auditoría en cuanto al cumplimiento de los criterios por parte de la materia. La introducción también indica el periodo que cubre la auditoría.
Obligaciones de la parte responsable y del auditor	<p>La identificación de las obligaciones de los implicados informa a los usuarios previstos de que la parte responsable es la encargada de la materia subyacente. También confirma que el medidor o evaluador se encarga de medir o evaluar la materia subyacente con respecto a los criterios aplicables y que la función del auditor consiste en expresar, de forma independiente, una opinión o conclusión sobre la información de la materia. Estas obligaciones pueden expresarse de la siguiente manera.</p> <p><i>Obligaciones de la parte responsable:</i> De conformidad con [los términos del acuerdo celebrado con la organización XYZ, a fecha de xx.xx.20XX], la dirección del organismo público ABC es responsable de [preparar las cuentas completas con arreglo a los términos del acuerdo].</p> <p><i>Obligaciones del auditor:</i> Nuestra responsabilidad consiste en expresar, de forma independiente, una conclusión u opinión sobre [las cuentas del proyecto] basada en nuestra auditoría. Nuestro trabajo se llevó a cabo de acuerdo con las [normas ISSAI sobre las auditorías de cumplimiento]. Las normas exigen que cumplamos los requisitos éticos y que planifiquemos y realicemos la auditoría para obtener un aseguramiento razonable de que [el uso de los fondos del proyecto cumple, en todos los aspectos significativos, con los términos del convenio de financiación con fecha de xx.xx.20XX].</p> <p>Una auditoría implica la aplicación de procedimientos para obtener evidencia suficiente y adecuada que fundamente nuestra conclusión. Los procedimientos utilizados dependen del juicio profesional del auditor, incluida la evaluación del riesgo de incumplimiento material, ya sea por fraude o por error. Se han llevado a cabo los procedimientos de auditoría que hemos considerado apropiados para las circunstancias. Consideramos que la evidencia de auditoría obtenida es suficiente y adecuada para fundamentar nuestra conclusión.</p>
Fecha del informe	El informe de auditoría debe estar fechado. El auditor debe asegurarse de que el informe no esté fechado antes de haber obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para fundamentar la opinión o conclusión.
Firma	El informe de auditoría debe firmarlo una persona con la debida autoridad, es decir, el titular de la EFS o alguien en quien se haya delegado dicha autoridad.

7.2.4 Opinión o conclusión en un compromiso de atestiguamiento

En un compromiso de atestiguamiento, el auditor proporciona un aseguramiento mediante una declaración inequívoca del nivel de seguridad, expresada a través de opiniones o conclusiones normalizadas.

Al formular la opinión, el auditor tiene en cuenta el nivel de seguridad proporcionado. Una opinión es una declaración escrita, con carácter inequívoco, que se expresa en un formato normalizado, ya sea

sin modificaciones o con ellas. En el informe de auditoría, se indica si los casos de incumplimiento son generalizados.

Opinión no modificada:

Cuando no se hayan identificado actos de incumplimiento de importancia significativa, la opinión se presentará sin modificaciones.⁸⁹ Un ejemplo de opinión sin modificar para un compromiso de aseguramiento razonable (en el que se deberá introducir el texto que corresponda entre paréntesis) puede ser el siguiente:

Opinión no modificada
<i>«Consideramos que la [información acerca de la materia de la entidad auditada] resulta conforme, en todos sus aspectos significativos, con [los criterios aplicados].»</i>

Opinión modificada:

El auditor modificará su opinión⁹⁰ en los casos siguientes:

- a) incumplimiento significativo,
- b) limitación del alcance.

a. Cuando se produzca un incumplimiento significativo, en función de su gravedad, se podrá emitir:

i. Una opinión con reservas	ii. Una opinión adversa
<p>Si el incumplimiento es significativo, pero no generalizado, la opinión será la siguiente:</p> <p><i>«Sobre la base del trabajo de auditoría efectuado, consideramos que, salvo en lo referente a [describir la excepción], la información acerca de la materia controlada en la entidad auditada resulta conforme, en todos sus aspectos significativos, con [los criterios aplicados]...».</i></p>	<p>Si el incumplimiento es significativo y generalizado, la opinión será la siguiente:</p> <p><i>«Consideramos que [la materia controlada] no resulta conforme, en todos sus aspectos significativos, con los criterios aplicados y que los casos de incumplimiento son generalizados».</i></p>

b. En el caso de la limitación del alcance, según la gravedad de la limitación, esto puede dar lugar a:

iii. Una opinión con reservas	iv. Una abstención de opinión
<p>Si el auditor es incapaz de obtener una evidencia de auditoría suficiente y adecuada y los posibles efectos son significativos, pero no generalizados, la opinión será la siguiente:</p> <p><i>«Consideramos que, salvo en lo referente a [describir la excepción], no hemos sido capaces de obtener una evidencia de auditoría suficiente y apropiada y que los</i></p>	<p>Si el auditor no puede obtener una evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre el cumplimiento de las autoridades, y los posibles efectos son significativos y generalizados, la opinión será:</p> <p><i>«No emitimos un dictamen sobre la materia controlada, ya que no hemos podido obtener una evidencia de auditoría suficiente y apropiada que sirva de base para hacerlo».</i></p>

⁸⁹ ISSAI 4000.193

⁹⁰ ISSAI 4000.194

posibles efectos son significativos, pero no generalizados».

Conclusión:

Las conclusiones del compromiso de atestiguamiento se presentan de la misma manera que en un compromiso de informe directo. En un compromiso de aseguramiento razonable, unas conclusiones expresadas de forma apropiada incluirán lo siguiente:

- Cuando se expresen en términos de la materia subyacente y los criterios aplicables: «En nuestra opinión, la entidad ha cumplido, en todos sus aspectos significativos, con los criterios».
- Cuando se expresen en términos de la información sobre la materia y los criterios aplicables: «En nuestra opinión, el pronóstico de la actividad de la entidad está debidamente preparado, en todos sus aspectos significativos, de conformidad con los criterios».

7.2.5 Compromiso de aseguramiento limitado

En un compromiso de aseguramiento limitado, el formato de una opinión sin modificaciones puede ser el siguiente:

«Con base en los procedimientos realizados según lo descrito en el presente informe, nada ha llamado nuestra atención para creer que la materia controlada no cumple, en todos sus aspectos significativos, con los [criterios aplicados]».

Una opinión modificada podría indicar lo siguiente:

*«Con base en los procedimientos realizados según lo descrito en el presente informe, salvo en lo referente a [describir la excepción], nada ha llamado nuestra atención para creer que la materia controlada no cumple, en todos sus aspectos significativos, con los [criterios aplicados]».*⁹¹

En un compromiso de aseguramiento limitado, el auditor reúne evidencia suficiente y adecuada para abordar el objetivo del compromiso; sin embargo, se siguen menos procedimientos en comparación con los que exige un compromiso de seguridad razonable.

⁹¹ ISSAI 4000.195

7.3 Informes de EFS con competencias jurisdiccionales

Con arreglo a la ISSAI 4000.221, en las EFS con competencias jurisdiccionales, el auditor debe tener en cuenta la función de la fiscalía o de los responsables de los asuntos jurisdiccionales en el seno de la EFS y, cuando corresponda, debe incluir los siguientes elementos tanto en los compromisos de informe directo como en los de atestiguamiento:

Estructura del informe: EFS con competencias jurisdiccionales

1. Identificación de las partes responsables y de la entidad auditada.
2. Persona o personas responsables implicadas y sus responsabilidades.
3. Identificación de las normas de auditoría aplicadas al trabajo efectuado.
4. Responsabilidades del auditor.
5. Resumen del trabajo efectuado.
6. Operaciones, procedimientos, etc. afectados por los actos de incumplimiento o los posibles actos ilícitos.
Según corresponda, se debe incluir:
 - una descripción del hallazgo y su causa,
 - el acto jurídico que se ha infringido (criterios de auditoría),
 - las consecuencias de los actos de incumplimiento o los posibles actos ilícitos.
7. Personas responsables y sus explicaciones con respecto a sus actos de incumplimiento o posibles actos ilícitos, cuando corresponda.
8. Juicio profesional del auditor mediante el que se determine si existe una responsabilidad personal con respecto a los actos de incumplimiento.
9. Valor de la pérdida, uso indebido, dispendio producido e importe que debe pagarse por la responsabilidad personal.
10. Toda medida adoptada por las personas responsables durante la auditoría para reparar la pérdida, el uso indebido o el dispendio producido.
11. Argumentos de la dirección en relación con los actos ilícitos o de incumplimiento.

En el caso de las EFS con competencias jurisdiccionales, entre los usuarios del informe de la auditoría de cumplimiento se incluye la fiscalía o los responsables de los asuntos jurisdiccionales dentro de la EFS.

Las EFS con potestades jurisdiccionales pueden determinar la responsabilidad personal derivada de los actos de incumplimiento. Por lo general, emiten las propuestas y las resoluciones finales —sobre la responsabilidad personal y las sanciones— se dictan en un proceso judicial. La responsabilidad personal puede establecerse en función del alcance de la participación de la persona en una transacción no conforme (ilícita, innecesaria, excesiva, exorbitante o desmesurada) según conste en los documentos sobre transacciones firmados por dicha persona.

En el informe, el auditor debe explicar los métodos utilizados para determinar si cada uno de los responsables implicados en la administración, la gestión, la utilización o el control de los fondos o activos públicos es o no responsable de los actos de incumplimiento.

7.4 Denuncia de presuntos fraudes y actos ilícitos

De conformidad con la ISSAI 4000.225, cuando el auditor, en una auditoría de cumplimiento, descubra actos de incumplimiento que puedan ser indicativos de que se han cometido actos ilícitos o un fraude, debe actuar con la debida diligencia y prudencia profesional y comunicar dichos actos al órgano responsable. Asimismo, el auditor debe actuar con la debida diligencia para no interferir en futuras actuaciones o investigaciones judiciales.

Denuncia de presuntos actos ilícitos

Aunque la detección de posibles actos ilícitos, entre ellos el fraude, no es el objetivo principal de una auditoría de cumplimiento, el auditor incluirá el fraude como factor de riesgo al efectuar su análisis de riesgos. De este modo, se mantendrá alerta ante la posibilidad de que surjan indicios de actos ilícitos, incluido el fraude.

Los auditores sopesarán la posibilidad de consultar con un asesor jurídico o con las autoridades reguladoras competentes. Además, deberán comunicar sus sospechas al nivel adecuado de la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad y proceder a un seguimiento posterior para asegurarse de que se hayan tomado las medidas idóneas. Dada la diversidad de mandatos y estructuras organizativas que existen internacionalmente, corresponderá a cada EFS decidir en última instancia las acciones que deberán iniciarse en relación con los actos de incumplimiento por fraude o por irregularidades graves.

Un órgano judicial determinará si una transacción concreta es ilícita y constitutiva de delito. Sin embargo, las EFS con competencias jurisdiccionales también pueden llegar a la conclusión de que una transacción concreta es ilícita. La EFS puede motivar la necesidad de imponer sanciones al responsable y de exigir la devolución de los fondos, los activos malversados y los pagos indebidos.

Aunque los auditores no determinen si un acto ilícito es constitutivo de un delito penal o si genera una responsabilidad civil, tienen la responsabilidad de evaluar si las transacciones en cuestión son conformes a derecho. Asimismo, pueden evaluar si dichos actos constituyen infracciones que conducirán a que un tribunal imponga sanciones o a la devolución de los pagos indebidos o los activos malversados.

Por su propia naturaleza, los actos fraudulentos infringen la normativa vigente. El auditor también puede establecer que determinadas transacciones contravienen las autoridades, aunque el posible fraude no se haya logrado acreditar. Por regla general, en caso de detectar un posible fraude, el auditor incluirá en su informe una opinión sobre el cumplimiento con algún tipo de reserva.

EFS con competencias jurisdiccionales

Si durante la auditoría el auditor sospecha de la existencia de un acto ilícito, podrá comunicarlo al nivel adecuado de la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad. Es probable que los responsables del gobierno de la entidad sean órganos administrativos situados en un nivel superior de la jerarquía de rendición de cuentas. Cuando sea apropiado y razonable, el auditor podrá hacer un seguimiento de las actuaciones de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad y verificar que hayan adoptado las medidas apropiadas en respuesta a la sospecha, por ejemplo, notificando el incidente a las autoridades policiales competentes. Asimismo, el auditor podrá notificar directamente estos incidentes a dichas autoridades policiales.

7.5 Garantía de la calidad del informe de auditoría

Es fundamental que el auditor garantice la calidad del informe de auditoría aplicando los principios de elaboración de informes. Todos los hallazgos y conclusiones deben estar respaldados por evidencia de auditoría adecuada y fiable incluida en los papeles de trabajo de la auditoría. Los asuntos de auditoría que se incluyan en el informe deben haberse analizado adecuadamente y debe haberse llegado a las conclusiones de la forma debida. En el informe, deben mencionarse y debatirse aquellos puntos de vista sobre cuestiones significativas que las entidades auditadas hayan manifestado en respuesta a los asuntos planteados por los auditores. Cuando proceda, el auditor deberá reconocer que existe evidencia contradictoria y explicar por qué no se ha tenido en cuenta o por qué no se ha reflejado en las conclusiones del informe. Las normas sobre materialidad e importancia relativa dependerán de la naturaleza de la auditoría y del tipo de informe o documento emitido.

El proyecto de informe preparado por el equipo de auditoría debe ser revisado con suma atención por el jefe de equipo/supervisor y por un auditor experimentado e independiente del equipo de auditoría para comprobar su adecuación. El equipo debe responder de forma apropiada a los comentarios de dicho revisor. Esta revisión, los comentarios del revisor y las medidas adoptadas como consecuencia deben documentarse y conservarse en los papeles de trabajo de la auditoría.

Una vez revisado internamente el proyecto de informe, debe facilitarse a la entidad auditada para que lo revise y comente en un plazo determinado. El auditor deberá tener en cuenta, de forma diligente, los comentarios recibidos de la entidad auditada. Las diferencias sobre las cuestiones de hecho deben resolverse, lo que podría requerir un trabajo de auditoría adicional. El informe de auditoría deberá adaptarse, cuando proceda, en respuesta a los comentarios de la parte auditada.

El revisor podrá utilizar la lista de control que figura en el [apéndice 7-A](#) para revisar la calidad del informe de auditoría.

7.6 Comunicación del informe a las partes interesadas

Conviene que la EFS prepare una estrategia o directriz de comunicación que ofrezca ciertas pautas sobre cómo relacionarse con la entidad auditada y las partes interesadas relevantes durante el proceso de elaboración del informe. A continuación, se explica cómo se desarrolla la comunicación con las partes interesadas principales.

Entidad auditada	<p>El proceso de comunicación entre el auditor y la entidad auditada comienza en la fase de planificación y continúa durante todo el proceso de auditoría. La EFS debe ofrecer siempre a las entidades auditadas la oportunidad de comentar los hallazgos, las conclusiones y las recomendaciones de la auditoría. Después de emitir el proyecto de informe, la EFS debe requerir a la dirección de la entidad que le haga llegar, en un plazo determinado, comentarios sobre su acuerdo o desacuerdo con la validez y la integridad del contenido del proyecto de informe.</p> <p>El equipo de auditoría puede reunirse con representantes de la entidad para analizar los comentarios de esta, para comprender dichos comentarios de forma plena y para obtener cualquier información adicional significativa relacionada con ellos. Cuando exista alguna divergencia, hay que tratar de resolver las opiniones contradictorias para que la imagen final sea lo más veraz y fiel posible. Estas reuniones suelen ser limitadas en número y deben programarse dentro de un período compatible con el cronograma establecido para la elaboración del informe de la EFS.</p>
------------------	---

Órgano legislativo	<p>La comunicación con el órgano legislativo, por ejemplo, el Parlamento, es igualmente importante, ya que es este el que utilizará los informes de la EFS para mejorar la gestión y la rendición de cuentas de la Administración Pública. Si se hiciera caso omiso a los informes o se produjeran malentendidos, se podrían desperdiciar recursos de auditoría y la credibilidad de la EFS podría quedar en entredicho.</p> <p>Las EFS ayudan a los órganos del poder legislativo, como las Comisiones de Cuentas Públicas (CCP), dado que informan a los miembros del parlamento y aportan información relevante sobre los hallazgos de las auditorías. Además de la comunicación previa, es fundamental que representantes de las EFS asistan a las sesiones del CCP en las que se debata sobre los informes de auditoría.</p>
Medios de comunicación	<p>Cuando el informe se presenta en el Parlamento, se convierte en un documento público. El informe y los comunicados de prensa se divulgan en los medios de comunicación. La EFS debe asegurarse de que la información proporcionada a los medios de comunicación sea oportuna, precisa y clara. Al facilitar la información, la EFS debe mostrarse receptiva, colaboradora e informativa, sin comprometer por ello su independencia o neutralidad política ni infringir las normas parlamentarias. Respecto a la relación con los medios de comunicación, conviene seguir las siguientes pautas:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Responder a las preguntas de los medios de comunicación. • Preparar comunicados de prensa en colaboración con los equipos de auditoría. • Organizar y gestionar actividades con los medios de comunicación, como conferencias de prensa y entrevistas. • Asesorar al personal sobre cómo abordar las preguntas y respuestas a través de mensajes eficaces en los medios de comunicación. • Proporcionar al personal formación en materia de medios de comunicación. • Realizar un seguimiento de las noticias y los debates públicos sobre la EFS. • Informar a la alta dirección sobre los asuntos de actualidad en los medios de comunicación. • Analizar los medios de comunicación para mejorar la preparación de mensajes.
Ciudadanos y otras partes interesadas	<p>Los ciudadanos son una fuente de ideas para la auditoría del sector público, una fuente de demanda de auditoría y usuarios de los informes de auditoría. Se puede contactar con ellos directamente o a través de las organizaciones no gubernamentales que los representen. Según las circunstancias del país de la EFS, esta comunicación puede incluir una combinación de entrevistas televisivas, artículos, folletos y el uso del sitio web de la EFS.</p> <p>Entre las partes interesadas importantes se encuentran los representantes de la comunidad académica. Son expertos en áreas específicas de la auditoría y pueden aportar una visión más objetiva, menos condicionada por intereses personales. Las organizaciones no gubernamentales pueden ser, igualmente, una fuente útil de ideas. Es posible que hayan realizado su propia investigación a través de encuestas y estudios de casos y que dispongan de contactos relevantes. La sociedad civil puede verse motivada a presionar al poder legislativo para que actúe, sobre todo si la EFS proporciona información sobre un tema de su interés.</p>

7.7 Seguimiento de la auditoría

En algún momento, después de emitir su informe de auditoría, la EFS deberá tomar las medidas apropiadas para determinar qué acciones, en su caso, ha adaptado un auditado para corregir los problemas que se pusieron de manifiesto en el informe de auditoría y qué efecto pueden haber tenido dichas acciones. En la ISSAI 4000.232, se establece que el auditor debe decidir, cuando corresponda, el seguimiento que hará de los dictámenes, las conclusiones o las recomendaciones incluidos en el informe de auditoría en relación con los actos de incumplimiento.

Lo primero que hay que señalar es que el proceso de seguimiento no se requerirá ni en todas las situaciones y ni en todas las EFS. El mandato de la EFS, junto con la naturaleza de la auditoría, determinará si corresponde realizar algún tipo de seguimiento. Por ejemplo, cuando la EFS tenga el mandato de realizar auditorías de cumplimiento de empresas estatales o de empresas del sector público, convendrá que esta lleve a cabo también auditorías de seguimiento de estas entidades.

Por qué es necesario un seguimiento

La EFS desempeña una función en el seguimiento de las medidas que adopta la parte responsable en respuesta a los asuntos que se han planteado en el informe de auditoría. La necesidad de realizar un seguimiento de los casos de incumplimiento que se han comunicado de forma previa variará según la naturaleza de la materia, del incumplimiento identificado y de las circunstancias concretas de la auditoría. El proceso de seguimiento facilita la puesta en marcha eficaz de las medidas correctoras. Aporta información útil a la entidad auditada, a los usuarios del informe y a los auditores para planificar futuras auditorías. El seguimiento tiene diferentes objetivos para las tres partes:

Para la parte responsable:	Demuestra que la entidad auditada es eficaz a la hora de abordar los problemas. Favorece que se impulse una respuesta adecuada a los hallazgos de la auditoría por parte de la entidad auditada o de otras entidades responsables. Si un auditado ha adoptado medidas para rectificar los problemas que se detectaron durante una auditoría, conviene que la EFS ponga de manifiesto este hecho. En cambio, cuando la parte auditada no actúe en respuesta a la auditoría, también convendrá que la EFS informe de que los problemas siguen existiendo.
Para el usuario previsto:	Proporciona información actualizada sobre el progreso de la parte responsable y sobre las carencias existentes, en su caso.
Para el auditor:	Le permite evaluar si su auditoría ha sido eficaz. Otro objetivo del seguimiento es sentar las bases para futuros trabajos de auditoría. Si se tiene constancia de que las deficiencias que se habían detectado se han resuelto, en el trabajo de auditoría que se realice posteriormente en esa área solo se requerirán unas pruebas mínimas para confirmar que los problemas no siguen produciéndose. Cuando las deficiencias no se hayan corregido, se realizarán trabajos de auditoría adicionales para establecer la naturaleza y la importancia del problema, con el fin de que el auditado pueda dar con una respuesta más adecuada.

Qué debe cubrir el seguimiento

El seguimiento se centra en determinar si la entidad auditada ha abordado, de forma suficiente, las cuestiones planteadas en un informe de auditoría específico.

Los auditores suelen hacer un seguimiento de lo siguiente:

- Recomendaciones del informe de auditoría.
- Cuestiones planteadas por los usuarios previstos, por ejemplo, el poder legislativo, la Comisión de Cuentas Públicas o el público en general.

Es importante señalar que el auditor puede ampliar el alcance para incorporar otros aspectos relevantes que no estén cubiertos en sus recomendaciones. La clave está en determinar si la entidad ha cumplido con todas las directrices necesarias.

Cuándo se debe realizar el seguimiento

La decisión sobre cuándo hacer el seguimiento se debe fundamentar en una serie de factores. Si la auditoría consistió en un compromiso de atestiguamiento puntual, puede que no sea necesario efectuar un seguimiento. No obstante, si los auditores detectaron desviaciones significativas con implicaciones para los ciudadanos, sus resultados deben ser objeto de seguimiento incluso si el encargo de auditoría fue puntual. Si consistió en un compromiso de informe directo con una periodicidad específica, será necesario realizar un seguimiento.

El auditor debe conceder a la parte responsable un plazo suficiente para aplicar las recomendaciones y, al mismo tiempo, debe cerciorarse de que el seguimiento sea útil para los usuarios previstos. El auditor debe ejercer su juicio profesional al respecto. Según la frecuencia con que se deba realizar el compromiso de auditoría, algunas EFS podrán aplicar mecanismos de seguimiento mientras realizan otras auditorías en curso.

Cómo realizar el seguimiento

Las EFS pueden haber establecido directrices y procesos para efectuar el seguimiento. El auditor puede preparar un plan de auditoría que identifique los recursos que se utilizarán, las recomendaciones y los hallazgos de auditoría que se examinarán y el plazo en el que se completará.

Algunos procedimientos de auditoría que se utilizaron durante el compromiso de auditoría inicial pueden ser relevantes para el seguimiento. El auditor debería tenerlos a su disposición para determinar su adecuación. Entre los procesos de seguimiento se pueden incluir revisiones y evaluaciones internas preparadas por la entidad auditada o por terceros.

Independientemente del método que emplee, el auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para respaldar los hallazgos y las conclusiones. En el informe de seguimiento se pueden mantener las líneas de información del compromiso de auditoría, lo que incluye la presentación a los usuarios previstos más significativos.

La EFS puede determinar, basándose en los resultados del seguimiento, que es necesario continuar supervisando las medidas que pone en práctica la entidad auditada o bien puede tomar la decisión de realizar un compromiso de auditoría completamente nuevo. En las auditorías periódicas, los procedimientos de seguimiento pueden formar parte de la evaluación de riesgos del año siguiente.



PARTE D Documentación de la auditoría de cumplimiento

Capítulo 8: Documentación de la auditoría



Capítulo 8

Documentación de la auditoría

- 8.1 Requisitos de las ISSAI en materia de documentación
- 8.2 Objetivo de la documentación
- 8.3 Elementos de la documentación
- 8.4 Componentes de los papeles de trabajo
- 8.5 Organización de la documentación de los papeles de trabajo
- 8.6 Conservación de los documentos
- 8.7 Confidencialidad y transparencia

En este capítulo se presentan los requisitos que deben observar la documentación y los papeles de trabajo de una auditoría de cumplimiento de conformidad con las ISSAI y las buenas prácticas aplicables. La idoneidad de la documentación de una auditoría —desde la fase de planificación hasta la de elaboración de informes— constituye la base de una auditoría de alta calidad, digna de la credibilidad que los usuarios esperan de ella.

En el proceso de auditoría, los auditores obtienen evidencia y la organizan en carpetas, ya sea en papel o en formato electrónico. Sin embargo, a menudo el auditor se pregunta: «¿Qué tengo que documentar exactamente?». Las ISSAI responden a esta pregunta para que al auditor le resulte más sencillo documentar su labor por medio de los papeles de trabajo necesarios. En la parte C de este manual se identifica la documentación y las medidas de control de calidad que deben llevarse a cabo en las diferentes fases de la auditoría por medio de plantillas de papeles de trabajo orientativas. En este capítulo, se describe con mayor detalle cómo puede organizar la documentación el auditor para garantizar la calidad de la auditoría en general.

Las ISSAI proporcionan directrices sobre el contenido, el orden y el formato de la documentación de auditoría. No obstante, dejan que las EFS y los auditores, sobre la base de su juicio profesional, determinen el formato que debe tener la documentación. A menudo, los auditores deben mostrarse innovadores en cuanto a la documentación que utilizan para respaldar las conclusiones de la auditoría. En este capítulo se aborda la finalidad y los elementos de la documentación, así como los componentes que deben tener los papeles de trabajo.

8.1 Requisitos de las ISSAI en materia de documentación

En la ISSAI 4000.89, se establece que el auditor debe preparar la documentación de la auditoría con el suficiente detalle para proporcionar una comprensión clara del trabajo realizado, de la evidencia obtenida y de las conclusiones alcanzadas. El auditor debe preparar la documentación de auditoría de manera oportuna, mantenerla actualizada a lo largo del proceso y completar la documentación relativa a la evidencia en la que se fundamentan los hallazgos antes de emitir el informe de auditoría.

La documentación incluirá, según corresponda, lo siguiente (ISSAI 4000.90):	explicación de la materia controlada en la auditoría;
	evaluación de los riesgos, estrategia y plan de auditoría y documentos relacionados;
	métodos aplicados y alcance de la auditoría, así como margen temporal abarcado;
	naturaleza, tiempos y alcance de los procedimientos llevados a cabo;
	resultados de los procedimientos de auditoría realizados y evidencia obtenida;
	evaluación de la evidencia de auditoría en la que se fundamentan los hallazgos, las conclusiones, los dictámenes y las recomendaciones;
	juicios emitidos en el proceso de auditoría, incluidos las consultas profesionales y el razonamiento subyacente;
comunicación con la entidad auditada e información de retorno proporcionada por esta;	
procesos de supervisión y otras garantías de control de calidad aplicadas.	

La documentación debe ser suficiente como para explicar el modo en que el auditor ha definido el objetivo de la auditoría, la materia, los criterios y el alcance, así como los motivos por los que se ha escogido un método de análisis específico. Para tal fin, la documentación deberá estar organizada de

manera que se muestre un vínculo claro y directo entre los hallazgos y la evidencia en la que se fundamentan (ISSAI 4000.91).

En relación específicamente con la fase de planificación de la auditoría, la documentación recopilada por el auditor debe contener (ISSAI 4000.92):

- a) la información necesaria para comprender la entidad auditada y su entorno a fin de poder evaluar los riesgos;
- b) la evaluación de la materialidad de la materia controlada;
- c) la identificación de las posibles fuentes de evidencia;
- d) el cronograma, el registro de la revisión documental y las entrevistas, el acta de las reuniones y la matriz de planificación de la auditoría.

El auditor deberá adoptar los procedimientos adecuados para garantizar la confidencialidad y la custodia segura de la documentación de auditoría. Conservará dicha documentación durante el período suficiente para satisfacer las necesidades establecidas por los requisitos jurídicos, normativos, administrativos y profesionales en relación con la conservación de registros y permitir que se lleven a cabo las actividades de seguimiento de la auditoría (ISSAI 4000.93).

Es importante documentar las decisiones clave adoptadas para demostrar la independencia y la imparcialidad del auditor en su análisis. La existencia de cuestiones sensibles exigirá que se documenten los hechos pertinentes tenidos en cuenta por el auditor a la hora de elegir una vía de actuación determinada o adoptar una decisión concreta. De esta manera, las actuaciones y las decisiones quedarán explicadas y se garantizará su transparencia (ISSAI 4000.94).

En el caso de las EFS con poderes jurisdiccionales, la documentación requerida para presentar propuestas sobre la responsabilidad personal está fuera del alcance de la presente norma profesional. (ISSAI 4000.95).

Según las normas, los aspectos esenciales de la documentación y de los papeles de trabajo son los siguientes:



Estos aspectos se describen a continuación.

8.2 Objetivo de la documentación

En la ISSAI 4000.90, se establece que el objetivo de la documentación es:

- reforzar la transparencia del trabajo efectuado, y
- permitir que un auditor experimentado, sin conexión previa con la auditoría, pueda comprender las cuestiones surgidas de esta.

Gracias a la documentación, se simplifican las tareas de auditoría más significativas y se facilita que el supervisor y el revisor de la auditoría proporcionen sus comentarios de revisión. El proceso de

preparación y revisión de la documentación de la auditoría contribuye a la garantizar la calidad de esta. La documentación de auditoría sirve para:

- respaldar el informe de los auditores;
- asistir a los auditores en la realización y supervisión de la auditoría;
- ayudar al revisor de calidad a verificar la calidad de la auditoría.

Revisión de la calidad de la auditoría

El equipo de auditoría, los supervisores del equipo, los gerentes, los revisores de la calidad de la auditoría y los revisores inter pares son los principales usuarios de los papeles de trabajo de la auditoría. Desde el punto de vista del usuario, el auditor debe anticipar qué querrán examinar los revisores y qué requisitos esperarán que haya observado el equipo de auditoría. En el caso de las auditorías de cumplimiento, la referencia son los requisitos que establece la ISSAI 4000.

Las ISSAI exigen que los auditores preparen la documentación de la auditoría de manera que un *auditor experimentado* pueda seguir los pasos de la auditoría y comprenderla. Un auditor cualificado es una persona (ya sea interna o externa a la EFS) con unas competencias y habilidades que le habrían permitido realizar la auditoría. Estas competencias y habilidades incluyen la comprensión de:



Los auditores deben documentar de forma adecuada cada etapa del proceso de auditoría. Una documentación adecuada ayuda a los revisores a entender qué se hizo, cómo se hizo y por qué se hizo.

Por regla general, la EFS prepara un conjunto normalizado de papeles de trabajo (como parte de la documentación de la auditoría) y determina qué requisitos deben cumplirse para que el supervisor o el revisor los considere suficientes. Establecer unas expectativas claras en cuanto a la documentación y comunicárselas al equipo de trabajo facilitará considerablemente el proceso de revisión de la calidad tanto para los auditores como para los revisores.

8.3 Elementos de la documentación

La documentación del auditor de la evidencia sobre un incumplimiento —identificado o presunto— de las autoridades puede incluir, por ejemplo, copias de registros o documentos, o actas de las conversaciones mantenidas con la dirección, los responsables del gobierno de la entidad u otras partes pertenecientes a la entidad o externas.

Los auditores deben documentar los procedimientos de auditoría efectuados, la evidencia obtenida y las conclusiones alcanzadas, con respecto a los criterios de auditoría de cumplimiento utilizados en la auditoría. Elaborarán y conservarán documentos que demuestren claramente que el trabajo se ha realizado.

Al determinar la naturaleza y la exhaustividad de la documentación para una auditoría de cumplimiento, los auditores pueden tener en cuenta los siguientes aspectos:

Naturaleza	de los procedimientos de auditoría realizados;
------------	--

Riesgos	de incumplimiento material y la respuesta de los auditores a los riesgos evaluados;
Medida	en la que se aplicó el juicio profesional (en la toma de decisiones);
Materialidad	de la evidencia obtenida con respecto a los criterios.

Como se ha mencionado anteriormente, la documentación debe ser lo suficientemente detallada como para que un auditor experimentado, sin un conocimiento previo de esa auditoría, pueda entender:

la relación entre la materia, los criterios y el alcance de la auditoría;
la evaluación de riesgos;
la estrategia y el plan de auditoría;
la naturaleza, el calendario, la magnitud y los resultados de los procedimientos realizados;
la evidencia obtenida en apoyo de la conclusión u opinión del auditor;
el razonamiento subyacente en aquellos asuntos en los que el auditor haya ejercido su juicio profesional;
las conclusiones asociadas.

8.4 Componentes de los papeles de trabajo

Sobre la base de las normas y las mejores prácticas, se indican a continuación algunos componentes habituales de los documentos de trabajo que se incluyen en la mayor parte de la documentación de auditoría:

El papel de trabajo contiene los siguientes datos:

- nombre de la auditoría, título, iniciales del auditor;
- fecha de finalización, número de página y referencia;
- fuente, propósito, procedimientos, resultados, conclusiones;
- referencias cruzadas bidireccionales.

El papel de trabajo:

- es claro y legible;
- contiene referencias al programa de auditoría;
- se puede comprender sin explicaciones adicionales.

En los documentos de trabajo:

- se han verificado los cálculos;
- se incluyen los documentos originales, siempre que sea necesario;
- si la entidad ha elaborado un documento, se indica así en el papel de trabajo;
- consta su revisión y se han clarificado todos los puntos.

Fuente, propósito, procedimientos, resultados y conclusiones del papel de trabajo

La fuente, el propósito, los procedimientos, los resultados y las conclusiones deben incluirse en la primera página de cada papel de trabajo único. Cada elemento debe responder a lo siguiente:

Fuente	Propósito	Procedimientos	Resultados	Conclusión
<ul style="list-style-type: none"> • ¿Dónde obtuvo el auditor la evidencia que aparece en el papel de trabajo? • ¿Quién se la facilitó al auditor? • ¿Qué evidencia examinó el auditor? • ¿Dónde está la evidencia y cómo podría el auditor obtenerla de nuevo? 	<ul style="list-style-type: none"> • ¿Qué pregunta intenta responder este papel de trabajo? • ¿Por qué se creó este papel de trabajo y por qué se hizo este trabajo? • ¿Qué paso satisface? 	<ul style="list-style-type: none"> • ¿Qué hizo el auditor en este papel de trabajo? • ¿Qué procedimiento utilizó el auditor? • ¿Cuáles fueron los pasos y procedimientos detallados que siguió el auditor? 	<ul style="list-style-type: none"> • ¿Qué han aportado los procedimientos? • ¿Cuáles fueron los resultados de aplicar el procedimiento? 	<ul style="list-style-type: none"> • ¿Cuál es la respuesta a las preguntas planteadas en el propósito? • ¿Se ha cumplido el paso? • ¿Qué hizo el auditor con los asuntos detectados? • ¿Ha trasladado el auditor las cuestiones a un hallazgo?

Esta información es útil para un supervisor o revisor de auditoría, ya que, sin estos elementos, el supervisor o el revisor tienen que hacer suposiciones al revisar los papeles de trabajo. El auditor debe hacer lo posible para que el revisor pueda llegar a conclusiones con facilidad y guiarle para que siga el proceso sin problemas.

La vinculación entre los elementos también es esencial. Cuando la relación se establece adecuadamente, el propósito y las conclusiones coinciden, y los procedimientos y los resultados también. Esto pone de manifiesto la coherencia del razonamiento y apoya las conclusiones lógicas alcanzadas por el auditor. En la mayoría de los casos, las matrices de hallazgos de auditoría (explicadas en el capítulo siete) cubren estos elementos en una auditoría de cumplimiento.

8.5 Organización de la documentación de los papeles de trabajo

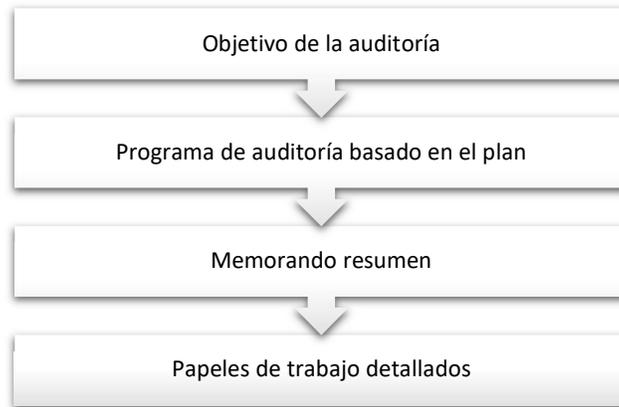
Según las ISSAI, la documentación debe organizarse de forma que exista un vínculo claro y directo entre los hallazgos y la evidencia en que se fundamentan. Es el auditor quien determina cómo hacerlo, por medio del sistema o de las prácticas existentes en la EFS. El auditor puede haber preparado numerosos papeles de trabajo en apoyo de la auditoría, pero, para que el revisor o el supervisor los entiendan y los analicen, debe explicarlos y organizarlos de forma sistemática. El uso de un memorando resumen puede facilitar este proceso.

Memorando resumen

El memorando resumen también puede denominarse hoja de guía, formulario de conclusiones o nota de síntesis, según la práctica y las normas de la EFS. Es un documento que sintetiza el contenido de un grupo de papeles de trabajo. No obstante, la EFS podría incluir componentes en el memorando resumen que sean distintos de los que se describen a continuación.

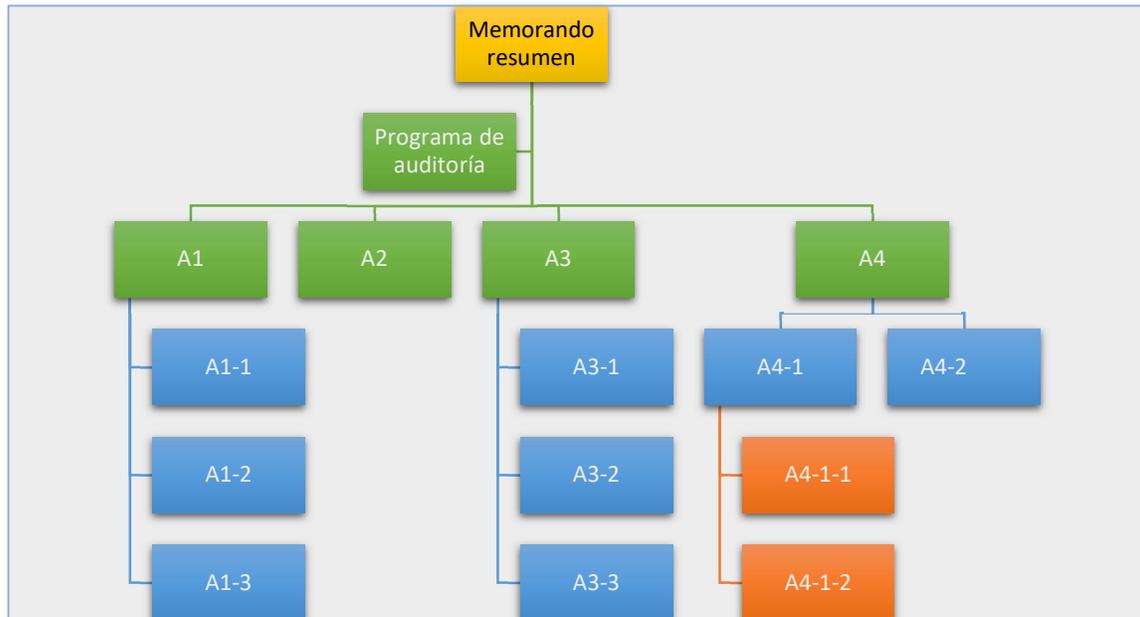
Los memorandos resumen ayudarán al supervisor o al revisor a completar el proceso de revisión de forma eficiente y eficaz. Además, la elaboración de estos memorandos requiere que los auditores articulen sus resoluciones con claridad y documenten las decisiones tomadas durante la realización de la auditoría, lo que facilita el reconocimiento de la conexión lógica entre los papeles de trabajo.

En la jerarquía de los papeles de trabajo, el memorando resumen suele ocupar la tercera posición, aunque se redacte al final. La jerarquía es la siguiente:



Ejemplo. Memorando resumen	
Objetivo de la auditoría	En una auditoría de un departamento de compras, después de reunir la información y evaluar los riesgos, el auditor decide que el objetivo es determinar si el departamento de compras cumple con las directrices de adquisiciones aplicables.
Subobjetivos	<p>El objetivo se divide en los siguientes tres subobjetivos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ¿Las compras de equipos que superan los 9.000 dólares se realizan de acuerdo con las directrices? • ¿La entidad ha establecido unos procedimientos de compra de conformidad con las directrices? • ¿Se adjudican los contratos profesionales de acuerdo con las directrices?
Papeles de trabajo	<p>El auditor preparará un conjunto de papeles de trabajo para sustentar cada subobjetivo y utilizará <i>letras</i> para designar los grupos de papeles de trabajo. Por ejemplo:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. El <i>conjunto A</i> de papeles de trabajo responde al subobjetivo 1: determinar si las compras de equipos que superan los 9.000 dólares se realizaron de acuerdo con las directrices. 2. El <i>conjunto B</i> responde al subobjetivo 2: determinar si los procedimientos de compra están redactados de acuerdo con las directrices. 3. El <i>conjunto C</i> responde al subobjetivo 3: determinar si la adjudicación de los contratos profesionales observa las directrices. <p>En el memorando del subobjetivo 1 se sintetiza lo que se ha logrado con la serie de papeles de trabajo A y cómo el auditor ha respondido al objetivo de auditoría, con toda la evidencia relacionada. Luego en A-1, A-2, A-3, etc. se explica la realización y los resultados de cada procedimiento de auditoría.</p>

El memorando resumen es una especie de versión descriptiva del programa de auditoría y en la jerarquía puede estar por encima o por debajo del programa. La jerarquía de los papeles de trabajo podría ser la siguiente:



Puede haber un «metamemorando» o memorando resumen principal que sintetice las series de papeles de trabajo A, B y C y se refiera al objetivo general de la auditoría: «¿Cumple el departamento de compras con las directrices significativas?» El auditor puede, de igual manera, preparar un memorando resumen para cada procedimiento de auditoría. La serie de papeles de trabajo A-4 anterior contiene muchos papeles de trabajo, lo que justificaría que se preparara un resumen para ayudar al revisor a examinar el grupo y discernir qué hizo el auditor.

Elementos de un memorando resumen: El memorando resumen incluye los componentes del papel de trabajo: fuente, propósito, procedimiento, resultados y conclusión, con una descripción de estos cinco componentes en cada papel de trabajo. A continuación, se muestra un ejemplo de nota de síntesis para la serie A.

Ejemplo. Formato de papel de trabajo	
Fuente	Entrevistas, observaciones y pruebas descritas en la serie de papeles de trabajo A.
Propósito	Para responder al subobjetivo «¿Las compras de equipos que superan los 9.000 dólares se realizan de acuerdo con las directrices?».
Procedimiento	Seguimos los pasos del programa del área establecida, lo que nos llevó a: <ul style="list-style-type: none"> • Reiterar el paso 1. • Reiterar el paso 2. • Reiterar el paso 3.
Resultados	Observamos varios incumplimientos significativos: <ul style="list-style-type: none"> • Resumir los resultados del paso 1. • Resumir los resultados del paso 2. • Resumir los resultados del paso 3.
Conclusión	El departamento de compras no observó lo que dispone el artículo XX.II) de la directriz de compras en lo que respecta a la adquisición de equipos por

valores superiores a 9.000 dólares. En concreto, el departamento permitió que una misma persona iniciara, aprobara y obtuviera compras de equipos por más de 9.000 dólares. Esta cuestión se ha convertido en una conclusión del informe.

El memorando resumen puede:

Ser la fuente de un primer borrador del informe.

- En lugar de hacer referencia a un hallazgo en un papel de trabajo externo al memorando resumen, el auditor puede incluirlo en el memorando, o
- puede formalizar la sección donde el auditor analiza el objetivo y la conclusión y añadirla luego al informe.

Ser detallado o resumido.

- Un memorando resumen puede ser una reformulación de cada uno de los papeles de trabajo en que se basa, además de una conclusión general que sintetice todo el conjunto, o bien
- puede ser una conclusión global que resuma todo el conjunto. Una buena manera de determinar el grado de detalle que debe contener el memorando resumen es remitirse a las prácticas establecidas en la EFS.

Cubrir el contenido requerido de los papeles de trabajo.

- La norma exige que el auditor documente en los papeles de trabajo los siguientes aspectos:
- objetivo, alcance y metodología;
- naturaleza, calendario y magnitud de los procedimientos;
- evidencia de auditoría obtenida y su fuente, así como las conclusiones alcanzadas;
- base de las decisiones, hallazgos, conclusiones y recomendaciones significativos;
- evidencia de la revisión de supervisión.

Las normas no exigen que el auditor lleve a cabo un memorando resumen, pero es una buena práctica, ya que facilita el trabajo del revisor. Los auditores pueden usar las matrices de conclusiones de la auditoría para cubrir la parte de los requisitos de documentación en los papeles de trabajo detallados y de apoyo.

8.6 Conservación de los documentos

Algunas EFS pueden contar con directrices y procedimientos que observen la legislación y las normas de auditoría aplicables en lo referente a la conservación de los documentos relacionados con su trabajo. Las directrices sobre la conservación de los documentos garantizan que los registros relevantes estén disponibles para su uso durante un determinado número de años tras la finalización de una auditoría. Estos procedimientos y directrices suelen regular:

- los documentos que cubre su ámbito de aplicación;
- la forma de conservación o de archivo de los documentos;
- el periodo de conservación de los documentos;
- la forma de acceder a estos documentos cuando se necesiten.

El auditor debe comprobar si la EFS dispone de directrices y procedimientos sobre la conservación de documentos y si estos son adecuados. Cuando no lo sean, la EFS deberá plantearse la necesidad de adaptar sus directrices y procedimientos de forma que incorporen los requisitos necesarios para conservar la documentación de auditoría según corresponda.

Estos requisitos pueden estar vinculados a la importancia histórica de ciertos tipos de documentos que, por ejemplo, pueden requerir una conservación indefinida en los archivos nacionales del país. También puede haber requisitos adicionales relacionados con las clasificaciones de seguridad nacional, incluida la forma de almacenar la documentación. Los auditores deben familiarizarse con la legislación aplicable en materia de conservación de los documentos.

8.7 Confidencialidad y transparencia

Las EFS deben asegurarse de que los auditores cumplen con los requisitos éticos para salvaguardar la confidencialidad de la información obtenida al recopilar la documentación de la auditoría. El auditor debe garantizar esta confidencialidad, salvo cuando la entidad haya autorizado de forma expresa la divulgación de la información o salvo que exista la obligación legal o profesional de comunicársela a terceros. En el sector público surge la necesidad constante de equilibrar la confidencialidad con la necesidad de transparencia y responsabilidad. El equilibrio entre la confidencialidad y la transparencia requiere que se aplique el juicio profesional para garantizar que se identifica la documentación de carácter confidencial y que se trata como tal, mientras que, al mismo tiempo, se permite un acceso adecuado cuando corresponda. Por lo tanto, es fundamental que el auditor se familiarice con las directrices y los procedimientos de la EFS relativos a la confidencialidad. Estos procedimientos pueden esclarecer qué tipos de documentación de auditoría se consideran confidenciales y cuáles deben ponerse a disposición del público.

La EFS debe definir claramente cuáles son las líneas jerárquicas de responsabilidad que deben aplicarse al autorizar la divulgación de los documentos de auditoría y cuáles son los pasos que deben seguirse para poner a disposición de terceros esta información cuando proceda. Asimismo, los auditores pueden tener otras obligaciones legales relacionadas con la confidencialidad. Estas obligaciones pueden derivarse del mandato de la EFS o haberse establecido en la legislación que regula los secretos oficiales o la privacidad. Dicha legislación, por ejemplo, podría regular las auditorías de los organismos de defensa, de sanidad, de servicios sociales o los tributarios.

Los auditores deben conocer las obligaciones locales concretas en materia de confidencialidad a las que están sujetos. Asimismo, deben familiarizarse con aquellas leyes que puedan garantizar un acceso público a la correspondencia de la auditoría. Este tipo de comunicación puede incluir escritos intercambiados con la entidad auditada o con otras partes sobre la obtención de evidencia de auditoría, así como consideraciones y decisiones relacionadas con cuestiones de auditoría. En el sector público, las entidades pueden estar obligadas por ley a responder a solicitudes de terceros que tienen por objeto acceder a la documentación de la auditoría. Se trata de una cuestión especialmente delicada, ya que dichos terceros intentan obtener información de forma indirecta de la EFS en contextos en que no pueden obtenerla directamente de la entidad auditada.

Por regla general, cuando la entidad auditada está obligada por ley a recopilar y conservar una información determinada, las solicitudes de terceros para obtener dicha información suelen remitirse a la entidad auditada. En aquellas situaciones en las que los auditores se planteen otorgar a terceros el acceso a la documentación de la auditoría, convendrá consultar a las partes afectadas (por ejemplo, la entidad auditada a la que se refiere la solicitud) antes de facilitar la información que se solicita.

En algunos entornos, la EFS subcontrata parte de su actividad de auditoría a auditores del sector privado. La celebración de estos contratos suele requerir que el auditor designado para realizar el

trabajo acepte que la documentación de la auditoría puede ser objeto de inspección por parte de la EFS. Los documentos de la auditoría también pueden ser objeto de investigación por parte de los organismos que tengan competencias, con arreglo a la legislación aplicable, para acceder a aquella información que sea relevante para las funciones del auditor.



Anexos y apéndices

NOTA: Esta sección incluye las plantillas de los papeles de trabajo, como anexos, y los apéndices a los que se hace referencia en los distintos capítulos del manual. Las plantillas están diseñadas para facilitar la aplicación de los requisitos de las ISSAI sobre las auditorías de cumplimiento. Debe observarse que las plantillas de los papeles de trabajo son modelos meramente orientativos —sin carácter obligatorio— para documentar de forma adecuada una auditoría. Es posible que las EFS tengan que modificar las plantillas de los papeles de trabajo para adaptarlas a su mandato, a sus prácticas de auditoría y para que sean compatibles con sus papeles de trabajo actuales.

Anexos del capítulo 4: Plan de trabajo anual de la EFS para cubrir una auditoría de cumplimiento

Anexo 4.1: Documentación de una posible tarea de auditoría

Anexo 4.2: Establecimiento del plan de trabajo anual o plurianual

Apéndice 4-A: Clasificación de las entidades en función del valor del riesgo

Apéndice 4-B: Las diferentes tareas del auditor en los distintos tipos de auditoría de cumplimiento

Anexo 4.1: Documentación de una posible tarea de auditoría

Requisito de las ISSAI: ISSAI 4000.64

Tarea de auditoría evaluada por		Firma	Revisado y aprobado por	Firma
Nombre:				
Denominación:				
Fecha:				

Posibles tareas de auditoría		
Unidad de la organización	Nombre de la tarea	Referencia:
Vínculo con la prioridad estratégica de la EFS:		
I – Campo/área de auditoría		
Actividades principales:		
Marco jurídico:		
Información financiera y de otro tipo:		
Funciones y responsabilidades:		
II – Motivos de la auditoría		
Riesgos		
Interés del público y de las partes interesadas	Relevancia:	
	Materialidad:	
Valor agregado potencial (incluido el impacto, la oportunidad y la cobertura)	Auditorías anteriores:	
	Oportunidad:	
III – Organización de la auditoría		
Pregunta de auditoría (pregunta principal y posibles preguntas secundarias) o lo que podría evaluar la auditoría:		
Criterios de auditoría (o fuentes de los criterios):		
Principales fuentes de evidencia de auditoría:		
Organismos auditados:		
IV – Observaciones		
Viabilidad (posibles dificultades de auditoría, problemas de auditabilidad, etc.):		
Estimación de los recursos para la auditoría:		
Uso de hallazgos de auditoría existentes:		
<input type="checkbox"/> Sí		
<input type="checkbox"/> No		
V – Miembros del equipo		

Guía de proceso para completar la plantilla de documentación de la tarea de auditoría

Objetivo de la plantilla	Documentar el proceso de identificación de posibles tareas de auditoría. Puede haber tareas de auditoría diferentes identificadas por equipos distintos de la EFS. Este proceso debe repetirse para cada tarea de auditoría identificada a fin de que la dirección pueda acordar una lista de tareas de auditoría. El supervisor o la dirección abordarán las tareas definidas en la planificación general, en el ámbito de la EFS, para las auditorías de cumplimiento.
Requisito de las ISSAI	ISSAI 4000.64
Guía	<p>Tenga en cuenta la explicación proporcionada en la sección 4.2 del capítulo 4 junto con esta guía de proceso. En la fila superior, escriba el vínculo con las prioridades estratégicas de la EFS. Esto puede provenir del plan estratégico de la EFS, donde se han identificado las áreas prioritarias clave en las que la EFS se centrará en su período de planificación estratégica. Si no existe una relación aparente con el plan estratégico, pero el equipo considera que el tema debe examinarse, escriba el motivo.</p> <p>Fila I Se refiere a las principales actividades del campo/área de auditoría; información jurídica, financiera y otra información relevante, y quién es el responsable del área. Esto aportará una visión general del área que se desea examinar.</p> <p>Fila II Los riesgos críticos percibidos en este momento desde el terreno. También desde el punto de vista del interés del público y de las partes interesadas, o de cualquier valor agregado potencial, incluyendo el impacto, la oportunidad y la cobertura. La materialidad por naturaleza se cubre también en esta fase de la planificación a nivel de la EFS.</p> <p>Fila III Se refiere a cómo se organizará la auditoría. En este punto, no es necesario ser preciso, podrían evaluarse las preguntas tentativas de auditoría, junto con los posibles criterios de auditoría, las fuentes potenciales de evidencia de auditoría y las entidades auditadas en el marco de la auditoría.</p> <p>Fila IV Las dificultades imaginables de la auditoría. La auditabilidad, los recursos de auditoría y el posible uso de los hallazgos de auditoría existentes. Esto ayudará a la dirección a decidir si debe incluirse en el plan.</p> <p>Fila V Introduzca los datos de los miembros del equipo que propusieron las tareas de la auditoría.</p>
Revisión	Alguien con jerarquía superior al auditor puede revisar la propuesta teniendo en cuenta el contexto de la EFS de forma pragmática. Esto podría documentarse en la plantilla. Se basará en la estructura de la EFS y en la forma que tengan los equipos de auditoría. El revisor firma la propuesta y la envía a la dirección o al supervisor.
Conclusión	El supervisor de la auditoría y la dirección deben determinar si la tarea propuesta tiene potencial para una auditoría. Este proceso ayudará a la dirección a alinear las prioridades estratégicas establecidas por el plan estratégico y a alcanzar los objetivos previstos.

Anexo 4.2: Establecimiento del plan de trabajo anual o plurianual

Requisito de las ISSAI: ISSAI 4000.64

Plan preparado por		Firma	Revisado y aprobado por	Firma
Nombre:				
Denominación:				
Fecha:				

Período del plan anual: (.....)							
Tareas y recursos planificados							
	Descripción	Total de semanas por persona para la tarea completa	Total de semanas por persona para el periodo de planificación	Costos (viajes, expertos, etc.)	Fecha de inicio prevista	Fecha de finalización prevista	Comentarios
Tareas no relacionadas con la auditoría	Ejemplo: Planificación anual						
	Tarea 2, etc.						
	Total de tareas no relacionadas con la auditoría						
Tareas de auditoría obligatorias	Tarea 1						
	Tarea 2, etc.						
	Total de tareas obligatorias						
Tareas de auditoría seleccionadas	Tarea 1						
	Tarea 2, etc.						
	Total de tareas seleccionadas						
Funciones de apoyo	Ejemplo: Servicios jurídicos						
	Servicios informáticos etc.						
	Total de apoyo						
Recursos totales							

Conclusión

Las tareas de auditoría anuales y plurianuales, con sus recursos correspondientes, se han preparado de conformidad con lo arriba indicado.

(Firma)
Nombre:
Fecha:

(Firma)
Revisor:
Fecha:

Guía de proceso para completar el plan de trabajo anual o plurianual

Objetivo de la plantilla	El objetivo es preparar un plan de trabajo que incluya todas las tareas de la EFS y, al mismo tiempo, orientar sobre cómo la EFS puede identificar los recursos para las tareas de auditoría seleccionadas en las auditorías de cumplimiento.
Requisito de las ISSAI	ISSAI 4000.64
Guía	<p>El período del plan de auditoría se menciona en la parte superior. Las tareas planificadas se cubren en las filas y los recursos necesarios aparecen en las columnas. Las filas se describen a continuación. Las columnas de recursos incluyen las semanas por persona, el costo y el calendario. Estos figuran con las tareas en las filas siguientes:</p> <p>Fila 1 Escriba todas las tareas no relacionadas con la auditoría que la EFS lleva a cabo. Puede tratarse del plan anual de la EFS, de trabajos administrativos, de formación, de otras actividades de consulta, de tareas específicas asignadas por las partes interesadas no relacionadas con la auditoría, etc. Para cada tarea no relacionada con la auditoría, complete la fila correspondiente, teniendo en cuenta las columnas de recursos; por ejemplo, las semanas por persona necesarias, los costos y los plazos. Una vez registradas todas las tareas con sus recursos, sume las columnas de todos los trabajos no relacionados con la auditoría en la fila «total».</p> <p>Fila 2 Del mismo modo, escriba todas las tareas de auditoría obligatorias que la EFS deba llevar a cabo en virtud de su mandato legal cada año. Estas podrían incluir la auditoría financiera, la auditoría de desempeño, la auditoría de cumplimiento y otros requisitos de auditoría exigidos por la legislación. Complete la columna de recursos para cada tarea y calcule el total de recursos de todos los trabajos obligatorios.</p> <p>Fila 3 La fila de la tarea de auditoría seleccionada debe completarse de forma similar. Para cada tarea elegida, complete las columnas con las semanas por persona, los costos y los plazos. Calcule el total de recursos necesarios para las tareas seleccionadas.</p> <p>Fila 4 Complete los recursos necesarios para todas las funciones de apoyo de la EFS. Estas incluyen los servicios informáticos, jurídicos, de asesoramiento, de formación externa, etc. Sume las filas de cada servicio para obtener una visión completa de los recursos que se requieren para proporcionar funciones de apoyo.</p> <p>Fila 5 Determine el total de recursos que necesita la EFS para llevar a cabo todas las actividades o tareas. Con esa información, se pondrá de manifiesto con qué recursos cuenta la EFS y qué se necesitará para llevar a cabo las tareas obligatorias no relacionadas con la auditoría y las funciones de apoyo. Deduzca todos ellos del total de recursos y los recursos restantes pueden asignarse a las tareas de auditoría seleccionadas.</p>
Conclusión general del miembro del equipo de auditoría	A partir de la información recogida en la tabla y del análisis de los recursos, se determinan los recursos disponibles para las tareas seleccionadas y se presentan para su aprobación.
Revisión por el supervisor	El supervisor revisa los datos y los envía a la dirección de la EFS para que los tenga en cuenta en un futuro al asignar encargos de auditoría a los equipos.

Apéndice 4-A:

Clasificación de las entidades en función del valor del riesgo⁹²

Las entidades auditadas se clasifican en entidad fiscalizable superior, unidad de auditoría y unidades de ejecución. Las unidades de auditoría se basan en la delegación de poderes, la autonomía funcional y la importancia operativa. Las entidades auditadas se clasifican en entidades de riesgo alto, medio y bajo, tradicionalmente a partir de baremos de presupuesto y gasto. La base de datos gubernamental sobre el gasto de las entidades facilita la aplicación del marco de análisis de riesgos.

Evaluación del riesgo inherente: Todas las entidades auditadas clasifican los gastos de sus cuentas en setenta rúbricas principales de gastos distintas. Estas setenta rúbricas principales de gastos de las cuentas se reagrupan en las siguientes siete grandes categorías de gasto:

- Grandes categorías de gastos:
- I. Servicios y prestaciones de personal
 - II. Gastos administrativos
 - III. Servicios y suministros contractuales
 - IV. Subvenciones
 - V. Otros gastos
 - VI. Adquisiciones e inversiones en inmovilizado

Los gastos de cada entidad auditada se identifican y se puntúan respecto a siete parámetros de riesgo inherente en una escala del 1 al 5.

N.º	Factor de riesgo inherente	Observaciones	Puntuación de riesgo (1 – 5)
1	Estimación	Las transacciones y decisiones que requieren realizar algún tipo de estimación tienen un mayor riesgo inherente.	
2	Facultad discrecional	Las transacciones que implican facultades discrecionales presentan un riesgo inherente de que se ejerzan dichas facultades de forma indebida.	
3	Complejidad de las transacciones	Operaciones como las adquisiciones de bienes o la ejecución de proyectos son complejas y, por tanto, tienen un mayor riesgo inherente.	
4	Transferencia de fondos	Algunas entidades solo transfieren fondos a los organismos de ejecución y no implementan los proyectos o programas, por lo que su riesgo es bajo.	
5	Participación de organismos privados	Los organismos privados que participan en la ejecución de los programas pueden tener intereses que conlleven un mayor riesgo inherente.	
6	Recursos Humanos	La escasez de personal puede menoscabar el ejercicio de la debida diligencia, por lo que las entidades con una falta manifiesta de medios humanos presentarán un mayor riesgo inherente.	
7	Trato directo con el público	Las entidades que tratan de forma directa con el público presentan un riesgo inherente relativamente mayor, dado que pueden estar sometidas a presiones externas, por ejemplo.	
		Riesgo inherente al gasto primario	Puntuación de riesgo/35

A partir de la puntuación de riesgo inherente de cada categoría de gasto primario de la entidad, se calcula el valor de riesgo inherente total de la entidad sumando el valor de riesgo inherente de todas las categorías de gasto primario de esa entidad y multiplicándolo por los gastos reales.

⁹² Basado en la presentación de la EFS de India en la XV reunión del Subcomité de Auditoría de Cumplimiento, con fecha de 9-10 de octubre de 2018, en Luxemburgo

Categoría de gasto	Nombre de la categoría de la rúbrica principal de gastos	Puntuación de riesgo inherente	Gastos reales	Gastos ponderados por el riesgo
I	Servicios y prestaciones de personal	R1	E1	R1*E1
II	Gastos administrativos	R2	E2	R2*E2
III	Servicios y suministros contractuales	R3	E3	R3*E3
IV	Subvenciones	R4	E4	R4*E4
V	Otros gastos	R5	E5	R5*E5
VI	Adquisición de bienes inmovilizados	R6	E6	R6*E6
VII	Ajustes contables	R7	E7	R7*E7
		Valor de riesgo inherente =		Total general

Evaluación del riesgo de control: Las entidades con un entorno de control débil presentarán un mayor riesgo de control. El riesgo de control se evalúa por medio de cuatro parámetros:

- Controles de los gastos y de los gastos conexos
- Controles relacionados con la tecnología
- Resultados de las auditorías internas y externas
- Otros factores

Cada parámetro tiene subparámetros, hasta un número total de 100.

Factor de riesgo de control	Puntuación de riesgo	Factor de riesgo de control	Puntuación de riesgo
Controles de los gastos y de los gastos conexos	(1 – 5)	Auditoría interna/externa	(1 – 5)
Procedimiento y control presupuestario		Auditoría/inspección interna	
Aumento del gasto		Calidad de mantenimiento de los registros	
Denuncias de fraude, etc.		Observaciones de la auditoría	
Ociosidad de los fondos / Certificados de utilización pendientes		Valoración a partir de las evaluaciones y los informes de auditoría de desempeño	
Controles relacionados con la tecnología	(1 – 5)	Otros factores	(1 – 5)
Transferencia directa de las prestaciones a los beneficiarios		Evaluación basada en el análisis de datos	
Vinculación de los beneficiarios con un identificador único		Mecanismo de control de calidad	
Uso de la licitación electrónica en la contratación pública		Escasez de recursos humanos	
Seguimiento en línea del programa		Informes de medios de comunicación	
Prestación de servicios en línea			
Sistema de gestión de las finanzas públicas			
Uso de teledetección/SIG			
Evaluación de controles informáticos basada en auditoría informática			

Riesgo de control = Puntuación total de riesgo de control / 100

Valor del riesgo y clasificación de las entidades

Tras el cálculo de los riesgos inherentes y de control, la puntuación de riesgo de la entidad auditada puede determinarse del siguiente modo:

Puntuación de riesgo de la entidad =

(Puntuación de riesgo inherente total de la entidad en valor monetario) X (Puntuación de riesgo de control de la entidad)

N.º	Clasificación	Riesgo máximo en USD
1.	Riesgo alto	3,5 millones
2.	Riesgo medio	De 70.000 a 3,5 millones
3.	Riesgo bajo	Por debajo de 70.000

Clasificación del riesgo de la entidad auditada

Las entidades auditadas se clasifican en entidades de riesgo alto, medio y bajo en función de la puntuación de riesgo. La periodicidad de la auditoría y la composición del equipo de auditoría se deciden en función de la clasificación del nivel de riesgo.



Apéndice 4-B: Las diferentes tareas del auditor en los distintos tipos de auditoría de cumplimiento

Fases de auditoría	Aseguramiento razonable (AR)		Aseguramiento limitado (AL)	
	Informe directo – AR	Compromiso de atestiguamiento – AR	Informe directo – AL	Compromiso de atestiguamiento – AL
Planificación	El auditor selecciona la materia y prepara la información sobre ella.	La parte responsable presenta la información sobre la materia sobre la que el auditor recoge evidencia de auditoría suficiente y adecuada.	El auditor selecciona la materia y prepara la información sobre ella.	La parte responsable presenta la información sobre la materia sobre la que el auditor recoge evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
	Procedimientos más exhaustivos en las evaluaciones de riesgo, en la comprensión de la entidad y el entorno, en la evaluación del control interno.	Procedimientos más exhaustivos en las evaluaciones de riesgo, en la comprensión de la entidad y el entorno, en la evaluación del control interno.	Procedimientos menos exhaustivos en la evaluación de riesgos, en la comprensión del entorno de la entidad y en la evaluación del control interno.	Procedimientos menos exhaustivos en la evaluación de riesgos, en la comprensión del entorno de la entidad y en la evaluación del control interno.
	Se puede utilizar el modelo de los tres componentes de los riesgos de auditoría (riesgos inherentes, de control y de detección).	El auditor tiene que cubrir los tres componentes del modelo de riesgo.	Se puede utilizar el modelo de los tres componentes de los riesgos de auditoría (riesgos inherentes, de control y de detección).	El auditor tiene que cubrir los tres componentes del riesgo.
Obtención de evidencia de auditoría	La combinación de diferentes técnicas de auditoría es importante.	La combinación de diferentes técnicas de auditoría es importante.	Es posible llegar a conclusiones a partir de los procedimientos analíticos y la inspección.	Es posible llegar a conclusiones a partir de los procedimientos analíticos, las pruebas sustantivas y la inspección.
		Siempre deben incluirse pruebas sustantivas.	Los procedimientos analíticos y las inspecciones son suficientes.	Las pruebas sustantivas, los procedimientos analíticos y las inspecciones son suficientes.
	El auditor reúne evidencia de auditoría suficiente y adecuada para determinar si la materia cumple en todos los aspectos significativos con los criterios identificados que correspondan.	El auditor reúne evidencia de auditoría suficiente y adecuada para determinar si la materia cumple en todos los aspectos significativos con los criterios identificados que correspondan.	Los procedimientos son limitados en comparación con lo que es necesario para un compromiso de aseguramiento razonable.	Los procedimientos son limitados en comparación con lo que es necesario para un compromiso de aseguramiento razonable.
Evaluación de evidencia y extracción de conclusiones	La conclusión se expresa en forma de hallazgos, respuestas a preguntas específicas de la auditoría, recomendaciones o de una opinión.	El auditor ofrece garantías a través de opiniones o conclusiones normalizadas. Normalmente se utiliza una opinión.	La conclusión se expresa en forma de hallazgos, respuestas a preguntas específicas de la auditoría, recomendaciones o de una opinión.	El auditor ofrece garantías a través de opiniones o conclusiones normalizadas. Normalmente se utiliza una opinión.
	La conclusión de la auditoría indica si, en opinión del auditor, la materia cumple, en todos sus aspectos significativos, los criterios aplicables.	La conclusión u opinión del auditor indica si, según su punto de vista, la materia observa los criterios aplicables.	La conclusión transmite que el auditor no ha tenido conocimiento de hechos que indiquen que los hallazgos no se ajustan a los criterios de la auditoría.	La conclusión o la opinión transmite que el auditor no ha tenido conocimiento de hechos que indiquen que los hallazgos no se ajustan a los criterios de la auditoría.
Informes y seguimiento	Estructura del informe en la ISSAI 4000.210	Estructura del informe en la ISSAI 4000.218	Estructura del informe en la ISSAI 4000.210	Estructura del informe en la ISSAI 4000.218
	El auditor debe indicar de forma tácita si se trata de una conclusión con aseguramiento limitado o razonable.	El auditor proporciona el aseguramiento por medio de una declaración inequívoca del nivel de seguridad.	El auditor debe indicar de forma tácita si se trata de una conclusión con aseguramiento limitado o razonable.	El auditor proporciona el aseguramiento por medio de una declaración inequívoca del nivel de seguridad.

Fases de auditoría	Aseguramiento razonable (AR)		Aseguramiento limitado (AL)	
	Informe directo – AR	Compromiso de atestiguamiento – AR	Informe directo – AL	Compromiso de atestiguamiento – AL
	El auditor puede proporcionar el aseguramiento a través de a) conclusiones que manifiesten de forma expresa el nivel de seguridad o b) una explicación sobre cómo se han determinado los hallazgos, los criterios y las conclusiones.		El auditor puede proporcionar el aseguramiento a través de a) conclusiones que manifiesten de forma expresa el nivel de seguridad o b) una explicación sobre cómo se han determinado los hallazgos, los criterios y las conclusiones.	
			Un informe de aseguramiento limitado transmite el carácter limitado del aseguramiento proporcionado.	Un informe de aseguramiento limitado transmite el carácter limitado del aseguramiento proporcionado.

Anexos del capítulo 5: Planificación de una auditoría de cumplimiento

Anexo 5.1: Estrategia de auditoría

Anexo 5.2: Conocimiento de la entidad y de su entorno

Anexo 5.3: Conocimiento de los controles internos y del entorno de control

Anexo 5.4: Evaluación de los riesgos de fraude

Anexo 5.5: Determinación de la materialidad en la fase de planificación

Anexo 5.6: Registro de riesgos

Anexo 5.7: Plan de auditoría

Apéndice 5-A: Revisión de la calidad de la planificación de la auditoría

Anexo 5.1: Estrategia de auditoría

Requisito de las ISSAI: ISSAI 4000.137

Nombre de la entidad
Periodo de la auditoría

Matriz de la estrategia de auditoría preparada por	Firma	Revisado y aprobado por	Firma
Nombre:			
Denominación:			
Fecha:			

N.º	1	2	3
	Elementos de la estrategia de auditoría	Descripción	Comentarios
1	Características de la auditoría		
2	Objetivo de la auditoría		
3	Materia, alcance y criterios de la auditoría		
4	Entidades que abarca la auditoría		
5	Tipo de compromiso		
6	Nivel de aseguramiento proporcionado		
7	Composición del equipo de auditoría		
8	Mecanismos de control de calidad de la auditoría		
9	Comunicación con el auditado y los responsables del gobierno de la entidad		
10	Responsabilidad de los informes		
	Otros asuntos significativos, en su caso		

Guía de proceso para completar la plantilla de la estrategia de auditoría

Objetivo de la plantilla	El objetivo de esta plantilla de papel de trabajo es preparar una estrategia global en la que se desglosen los elementos de la auditoría y analizar cómo repercutirá cada uno de estos elementos en la planificación y realización de la auditoría, así como en su fase de elaboración de informes.
Requisito de las ISSAI	ISSAI 4000.137
Guía	<p>Columna 2 Introduzca una descripción a partir de las decisiones tomadas sobre cada elemento de la estrategia mencionada en la columna 1.</p> <p>Columna 3 Introduzca los comentarios que correspondan, si el auditor cree que los elementos estratégicos tendrán algún impacto en la fase de planificación o de realización de la auditoría.</p>
Conclusión	El jefe del equipo de auditoría y el supervisor deben llegar a la conclusión de que se han examinado de forma adecuada todas las áreas significativas que afecten a la auditoría, y de que se ha puesto en marcha una estrategia apropiada para tratar los asuntos susceptibles de influir en la planificación y en la realización de la auditoría. El papel de trabajo de la estrategia de auditoría debe actualizarse continuamente.
Datos del redactor y del revisor	Debe incluirse, al final de documento, un cuadro con el nombre de la persona que preparó y documentó el material y con el nombre del revisor.

Anexo 5.2: Conocimiento de la entidad y de su entorno

Requisito de las ISSAI: ISSAI 4000.131

Nombre de la entidad	
Periodo de la auditoría	

Preparado por		Firma	Revisado y aprobado por		Firma
Nombre:					
Denominación:					
Fecha:					

Preguntas	Descripción
Marco jurídico de la entidad	
1. La legislación que otorga a la entidad las competencias que esta tiene y las actividades que autoriza dicha legislación.	
2. Los reglamentos aprobados en virtud de dicha legislación rectora y su efecto en las operaciones de la entidad.	
3. ¿Cómo cumple la entidad con el marco jurídico?	
4. ¿Existe alguna disposición en su normativa sobre la regulación de la gestión financiera?	
Objetivos y estrategias de la entidad	
5. Los objetivos de la entidad.	
6. Las directrices y estrategias clave para lograr los objetivos.	
Organización y gobernanza	
7. Las estructuras de gobierno de la entidad.	
8. La estructura operativa, el organigrama y las disposiciones de gestión.	
9. Los recursos financieros, humanos y de otro tipo.	
Procesos y operaciones de la entidad	
10. ¿Cuál es la naturaleza de las operaciones de la entidad? Las funciones principales de la entidad.	
11. Cómo se relacionan las áreas de auditoría significativas con las operaciones de la entidad.	
12. Los tipos de programas, funciones o proyectos gestionados por la entidad.	
13. La descripción de los procesos para obtener una visión general de las funciones u operaciones de la entidad o de la materia.	

Guía de proceso para completar la plantilla de conocimiento de la entidad y de su entorno

Objetivo general de la plantilla	<p>El objetivo de esta plantilla de papel de trabajo de auditoría es establecer y documentar los pasos dados para conocer la entidad y su entorno en lo relacionado con una auditoría. En la ISSAI 4000.131, se exige que el auditor evalúe el riesgo de incumplimiento mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno.</p> <p>Nota: La plantilla podría adaptarse a la materia; por ejemplo, a una operación concreta de una entidad, en el caso de un programa, o a un contrato, en el caso de la contratación pública.</p>
Requisito de las ISSAI	ISSAI 4000.131
Guía	<p>El auditor necesita entender la entidad y su entorno para evaluar el riesgo de incumplimiento en sus operaciones y actividades financieras.</p> <p>A partir de la lista proporcionada en la plantilla anterior, el auditor puede conocer la entidad de forma general, teniendo en cuenta tanto los factores internos como los externos. El auditor debe comprender la actividad principal de la entidad. Al documentar el conocimiento de la entidad y su entorno, el auditor debe tener presentes los riesgos relacionados con la entidad (riesgos de actividad o riesgo de la entidad) que pueden darse durante sus operaciones y que pueden provocar un incumplimiento material en la entidad.</p> <p>La lista de fuentes de documentos que se proporciona en la tabla siguiente es una posible vía para obtener y documentar la información requerida.</p>
Conclusión	El equipo debe asegurarse de que esta documentación esté vinculada a la evaluación del riesgo de incumplimiento material (riesgos inherentes) y a la evaluación del entorno de control.
Datos del redactor y del revisor	Debe incluirse, al final de documento, un cuadro con el nombre de la persona que preparó y documentó el material y con el nombre del revisor.

Posibles fuentes de documentos para conocer la entidad:

N.º	Documentos
1	Mandato, funciones y responsabilidades de la organización
2	Borrador de estados financieros
3	Presupuesto aprobado del Gobierno, proyectos y ONG
4	Documentos del plan
5	Lista de principales actividades realizadas durante el período que se va a auditar
6	Organización del proyecto
7	Cuentas de subvenciones y préstamos
8	Documentos del proyecto
9	Lista de leyes, normas y reglamentos relevantes y aplicables
10	Préstamos y convenios de subvención
11	Cuentas del fondo presupuestario consolidado
12	Otras fuentes de financiación de la entidad
13	Lista de los principales organismos que incurren en gastos
14	Actas de la reunión de revisión
15	Archivos de correspondencia importantes
16	Requisitos de información financiera estándar
17	Procedimientos de flujo de fondos, incluidos los reembolsos y las devoluciones
18	Informes de auditoría anteriores e informes de auditoría interna
19	Lista de cuentas y extractos bancarios

20	Normas y reglamentos financieros
21	Normas de contratación

Anexo 5.3: Conocimiento de los controles internos y del entorno de control

Referencia de la ISSAI: ISSAI 4000.134

Nombre de la entidad	
Periodo de la auditoría	

Preparado por		Firma	Revisado y aprobado por		Firma
Nombre:					
Denominación:					
Fecha:					

Nota: Los conceptos fundamentales del marco de control interno se formulan como 17 principios asociados a los cinco componentes del marco.⁹³ Las preguntas que se plantean a continuación se basan en estos principios, que son relevantes para todas las entidades y que deben estar presentes y operar conjuntamente de forma integrada para disponer de un sistema de control interno eficaz.

Preguntas sobre los componentes del control interno	Descripción
Entorno de control:	
1. ¿Cómo garantiza la entidad su compromiso con la integridad y los valores éticos?	
2. ¿Qué mecanismos u órganos tienen la responsabilidad de supervisar el diseño, la implementación y la realización del control interno por parte de la dirección de la entidad?	
3. ¿Cómo contribuyen la estructura organizativa de la entidad y las atribuciones de autoridad y responsabilidad a mantener un entorno de control adecuado?	
4. ¿En las directrices y procedimientos de Recursos Humanos de la entidad, cómo se manifiesta su compromiso con contar con las competencias y el grado de habilidades y experiencia necesarios?	
5. ¿Cómo hace la organización para que se rindan cuentas sobre la conducta general y para que cada persona rinda cuentas sobre sus obligaciones de control interno?	
Evaluación de riesgos:	
6. ¿Dispone la entidad de un proceso de evaluación de riesgos y tiene en cuenta los riesgos significativos para la consecución de sus objetivos?	
7. ¿Cómo utiliza la dirección el proceso de evaluación de riesgos para identificar, analizar y responder con eficacia a los riesgos de incumplimiento?	
8. ¿Cómo tiene en cuenta la dirección de la entidad las posibilidades de fraude al evaluar los riesgos para la consecución de sus objetivos?	

⁹³ <https://www.coso.org/Documents/COSO-CROWE-COSO-Internal-Control-Integrated-Framework.pdf>

Preguntas sobre los componentes del control interno	Descripción
9. ¿Cómo identifica y analiza la dirección los cambios que podrían tener un impacto significativo en el sistema de control interno y la anulación de los controles internos por parte de la dirección?	
Actividades de control:	
10. ¿Cómo selecciona y prepara la entidad las actividades de control que contribuyen a mitigar los riesgos para la consecución de sus objetivos?	
11. ¿Garantiza la entidad que las actividades de control general están diseñadas eficazmente y que funcionan según lo previsto para abordar los riesgos sobre el uso de la tecnología?	
12. ¿Cómo garantiza la entidad —a través de directrices que establezcan los fines y de procedimientos para poner en práctica dichas directrices— la selección, el desarrollo y el despliegue de actividades de control adecuadas en áreas de riesgo significativas?	
Información y comunicación:	
13. ¿Cómo obtiene o genera y utiliza la entidad información relevante y de calidad para reforzar el funcionamiento del control interno?	
14. ¿Cómo comunica la entidad internamente la información necesaria para reforzar el funcionamiento del control interno (incluidos los objetivos y las responsabilidades del control interno)?	
15. ¿Cómo se comunica la entidad con las partes externas en relación con las cuestiones que afectan al funcionamiento del control interno?	
Supervisión:	
16. ¿Cómo selecciona, prepara y realiza la entidad evaluaciones de forma continua e independiente para comprobar si los componentes del control interno existen y funcionan?	
17. ¿Cómo evalúa a tiempo la entidad las deficiencias del control interno y las comunica a las partes responsables de tomar medidas correctoras, incluida la alta dirección y el órgano de gobierno, según proceda?	

Guía de proceso para completar la plantilla de conocimiento del control interno

Objetivo de la plantilla	Esta plantilla permite comprender cómo funcionan los cinco componentes interrelacionados del sistema de control interno de una entidad. El papel del auditor dentro de este sistema se centra en los controles internos de las operaciones de la entidad, sus informes financieros y los procesos establecidos por esta.
Referencia de la ISSAI	ISSAI 4000.134
Guía	<p>Entorno de control El entorno de control es el conjunto de normas, procesos y estructuras que proporcionan la base para llevar a cabo el control interno en toda la organización. La alta dirección establece el tono que debe imperar en instancias superiores respecto a la importancia del control interno y las normas de conducta esperadas.</p> <p>Evaluación de riesgos La evaluación de riesgos implica un proceso dinámico e iterativo para identificar y analizar los riesgos a fin de lograr los objetivos de la entidad, y obtener, de este modo, una base para determinar cómo deben gestionarse los riesgos.</p> <p>Actividades de control Las actividades de control son las acciones establecidas por las directrices y los procedimientos para garantizar que se apliquen las consignas de la dirección para reducir los riesgos relacionados con el logro de los objetivos. Las actividades de control se realizan en todos los niveles de la entidad y en varias etapas dentro de los procesos de las actividades, así como en todo el entorno tecnológico.</p> <p>Información y comunicación La información es necesaria para que la entidad lleve a cabo sus responsabilidades de control interno en apoyo de la consecución de sus objetivos. La comunicación se produce tanto de forma interna como externa y proporciona a la organización la información necesaria para llevar a cabo los controles diarios. La comunicación permite al personal comprender las responsabilidades del control interno y su importancia para el logro de los objetivos.</p> <p>Actividades de seguimiento Se utilizan evaluaciones continuas, evaluaciones por separado o una combinación de ambas para determinar si cada uno de los cinco componentes del control interno existe y funciona, incluidos los controles que afectan a los principios dentro de cada segmento. Los hallazgos se evalúan y las deficiencias se comunican sin demora, y los asuntos graves se comunican a la alta dirección y al consejo de administración.</p>
Conclusión	El equipo de auditoría extrae conclusiones sobre las áreas significativas del entorno de control evaluado.
Datos del redactor y del revisor	El revisor —normalmente el supervisor de la auditoría— debe firmar este documento para garantizar que se ha revisado y documentado el trabajo del equipo.

Anexo 5.4: Evaluación de los riesgos de fraude

Requisito de las ISSAI: ISSAI 4000.58

Nombre de la entidad	
Periodo de la auditoría	

Preparado por		Firma	Revisado y aprobado por	Firma
Nombre:				
Denominación:				
Fecha:				

[La siguiente lista de control no incluye todas las preguntas necesarias para evaluar los riesgos de fraude en una organización. Tal vez deban añadirse otras preguntas de seguimiento que dependerán de las respuestas a las preguntas anteriores. En consecuencia, los auditores pueden utilizarlo como punto de partida para crear sus herramientas y realizar una lluvia de ideas para identificar los riesgos de fraude que podrían darse en la entidad o en la materia].

Preguntas	Descripción
1. ¿Dispone la entidad de una estructura de gobernanza contra el fraude que asigne responsabilidades en las investigaciones contra el fraude?	
2. ¿Dispone la entidad de un sistema de directrices contra el fraude?	
3. ¿Ha identificado la entidad las leyes y reglamentos relacionados con el fraude que son aplicables en los territorios en los que opera?	
4. ¿Incluye el programa de gestión del fraude de la entidad la coordinación con su función de auditoría interna, si esta existe?	
5. ¿Dispone la entidad de una línea de atención contra el fraude?	
6. ¿Se ha asignado la responsabilidad de detección, prevención, respuesta y concienciación en materia de fraude dentro de la entidad?	
7. ¿Promueve la dirección de la entidad la concienciación y la formación contra el fraude dentro de la organización?	
8. ¿Qué procesos se han establecido para identificar y responder a los riesgos de fraude en la entidad?	
9. ¿Se imparten programas periódicos de concienciación y formación contra el fraude a todos los empleados?	
10. ¿Existen herramientas automatizadas a disposición de los responsables de prevenir, detectar e investigar el fraude?	
11. ¿Ha identificado la dirección de la entidad los tipos de riesgos de fraude en sus áreas de responsabilidad?	
12. ¿Ha incorporado la dirección de la entidad controles adecuados para prevenir, detectar e investigar el fraude?	

Preguntas	Descripción
13. ¿Cuenta la dirección de la entidad con los conocimientos adecuados para realizar investigaciones contra el fraude?	
14. ¿Evalúa la dirección de la entidad periódicamente la eficacia y eficiencia de los controles contra el fraude?	
15. ¿Los papeles de trabajo de la investigación contra el fraude y los documentos de apoyo están debidamente protegidos y archivados?	

Guía de proceso para completar la plantilla de evaluación de los riesgos de fraude en la fase de planificación de la auditoría

Objetivo de la plantilla	El objetivo de esta plantilla es disponer de información sobre el riesgo de fraude como parte del conocimiento general de la entidad y del entorno de control.
Requisito de las ISSAI	ISSAI 4000.58
Guía	<p>El equipo de evaluación del riesgo de fraude identifica qué modelos de fraude pueden darse mediante una lluvia de ideas, entrevistas con la dirección, procedimientos analíticos y revisión de fraudes anteriores. Durante este proceso, el equipo de evaluación de riesgos de fraude revisa las actividades de la organización, los tipos de fraude relevantes para el sector, el lugar y los programas, sin perder de vista en ningún momento las características esenciales del fraude (presión/incentivo, oportunidad y racionalización) y se pregunta lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ¿Dónde surgen las oportunidades de fraude? • ¿Cuál es el nivel de presión al que está sometida la dirección y hasta qué punto podría provocar que esta omitiera los controles internos? • ¿Existen consecuencias si la dirección no alcanza los objetivos? <p>Las áreas específicas de fraude deben identificarse sin considerar la existencia de controles internos ni su eficacia. La evaluación tiene en cuenta si el fraude puede ser cometido por una única persona o requiere la connivencia entre empleados o con personas externas.</p> <p>El auditor puede valorar los factores siguientes a la hora de priorizar los riesgos de fraude:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Impacto financiero. • Impacto en la reputación de la organización. • Posibles acciones penales o civiles, lo que incluye el posible incumplimiento de la normativa. • Integridad y seguridad de los datos. • Pérdidas de activos. • Ubicación y tamaño de las operaciones/unidades. • Cultura de la entidad. • Rotación de directivos/empleados. • Liquidez de los activos de la entidad. • Volumen y tamaño de las transacciones. • Subcontratación.
Conclusión	El equipo de auditoría determina los riesgos de fraude que deben documentarse en el registro de riesgos.
Datos del redactor y del revisor	El revisor —normalmente el supervisor de la auditoría— debe firmar este documento para garantizar que se ha revisado y documentado el trabajo del equipo.

Anexo 5.5: Determinación de la materialidad en la fase de planificación

Requisito de las ISSAI: ISSAI 4000.92

Nombre de la entidad	
Periodo de la auditoría	

Preparado por		Firma	Revisado y aprobado por		Firma
Nombre:					
Denominación:					
Fecha:					

1	2	3	4	5	6
Referencia	Umbral	Porcentaje de materialidad	Cantidad de población	Importe de materialidad	Importe de materialidad revisado
Importe del pago	1-5 %	x %	Xxxx	xxxx	xxxx
Revisión	1-x %	x %	Xxxx	xxxx	xxxx

Determinación de la materialidad cuantitativa (si la materia incluye transacciones, información financiera)

Justificación del valor de referencia utilizado (cómo se obtiene el importe total)

Justificación del porcentaje utilizado

Razón de la materialidad revisada

Determinación de la materialidad cualitativa

Materialidad por naturaleza

Materialidad por contexto

Guía de proceso para completar la plantilla de determinación de la materialidad en la fase de planificación

Objetivo de la plantilla	El objetivo de completar esta plantilla de papel de trabajo es determinar la materialidad para planificar y realizar la auditoría. Esto se lleva a cabo como parte de la estrategia general de auditoría. La materialidad determinada en la fase de planificación puede revisarse a medida que avanza la auditoría.
Requisito de las ISSAI	ISSAI 4000.92
Guía	<p>El objetivo de la materialidad es identificar las cuestiones de auditoría, a partir de la evaluación de riesgos, y garantizar que cualquier incumplimiento que se sitúe por debajo del nivel de materialidad no afectará a la conclusión ni al propósito para el que los usuarios utilizan los informes.</p> <p>Columna 1 Seleccione un baremo de referencia apropiado para determinar la materialidad de la planificación respecto a la materia en cuestión. Al elegir este baremo de referencia, el auditor debe valorar si este elemento es fundamental para los usuarios.</p> <p>Columna 2 Determine el umbral de materialidad. El límite dependerá de las directrices de la EFS y podría situarse, por ejemplo, entre el 0,5 % y el 2 % o entre el 1 % y el 5 %. Esto también dependerá del baremo de referencia elegido para la materia general de la auditoría.</p> <p>Columna 3 A partir del umbral fijado, seleccione un porcentaje que se aplicará al valor total de la población para obtener el importe de materialidad. El auditor aplica un porcentaje de materialidad en función de la sensibilidad de los elementos. El porcentaje que se aplique puede decidirse de la siguiente manera: Muy sensible: 1 %; sensible: 2,5 %; no sensible: 5 %.</p> <p>Columna 4 Registre la cantidad de población total del baremo de referencia elegido extraído de la materia.</p> <p>Columna 5 Deduzca el importe de la materialidad aplicando el porcentaje elegido (de la columna 3) a la cantidad total de la población (columna 4). Debe introducirse el importe de materialidad de planificación para la materia si se trata de una transacción o de información financiera.</p> <p>Columna 6 Para obtener un valor revisado, repita el proceso indicado más arriba. Aplicando su juicio profesional, el auditor también puede introducir, simplemente, el importe de materialidad revisado sin aplicar el porcentaje revisado a la población total.</p>
	<p>Registro de las descripciones relacionadas con la determinación de la materialidad:</p> <ol style="list-style-type: none"> En la fila 1, describa el baremo de referencia elegido, cómo se obtiene el importe total y cómo se utiliza como referencia. En la fila 2, escriba la justificación, que dependerá, sobre todo, de la sensibilidad. También puede depender de la naturaleza de la entidad y de la disciplina financiera. En la fila 3, indique por qué se ha revisado la materialidad, para llevar un seguimiento de los motivos por los que ha sido necesario modificarla. <p>En la materialidad cualitativa:</p> <ol style="list-style-type: none"> En la fila 1, anote la consideración de la materialidad por naturaleza que debe tenerse en cuenta a lo largo de la auditoría. Este aspecto concreto es fundamental en la auditoría del sector público. En la fila 2, escriba la consideración de la materialidad por el contexto que debe tenerse en cuenta a lo largo de la auditoría. A veces se trata de un incumplimiento menor, pero puede tener un efecto significativo.

Datos del redactor y del revisor

El revisor —normalmente el supervisor de la auditoría— debe firmar este documento para garantizar que ha sido revisado.

Anexo 5.6: Registro de riesgos

Requisito de las ISSAI: ISSAI 4000.52

Nombre de la entidad	
Periodo de la auditoría	

	Preparado por	Firma	Revisado y aprobado por	Firma
Nombre:				
Denominación:				
Fecha:				

	1	2	3
N.º	Riesgo identificado (riesgos inherentes, de control o de fraude)	Vínculo con el área de la materia	Evaluación (alto, bajo, medio)
1.	..		
2.	..		

Guía de proceso para completar la plantilla del registro de riesgos

Objetivo de la plantilla	El objetivo de esta plantilla de papel de trabajo es registrar los riesgos de incumplimiento identificados al completar el proceso de evaluación de riesgos. De conformidad con las ISSAI, el auditor debe evaluar el riesgo de incumplimiento material a través del conocimiento de la entidad y de su entorno.								
Requisito de las ISSAI	ISSAI 4000.52								
Guía	<table border="1"> <tr> <td data-bbox="487 630 682 856">General</td> <td data-bbox="682 630 1430 856">La anotación de los riesgos en el registro de riesgos debe realizarse mientras se determinan los riesgos inherentes, de control y de fraude. Durante la auditoría, este registro de riesgos puede actualizarse en función de los nuevos riesgos identificados, sin tener que repetir todo el proceso. Los riesgos del registro se determinan por medio de la matriz de planificación con los procedimientos de auditoría que deben realizarse.</td> </tr> <tr> <td data-bbox="487 856 682 1031">Columna 1</td> <td data-bbox="682 856 1430 1031">En esta columna, el auditor anota los riesgos identificados en las diferentes áreas. Al registrar estos riesgos, el auditor se basa en los riesgos inherentes, los riesgos de control y los riesgos de fraude identificados.</td> </tr> <tr> <td data-bbox="487 1031 682 1129">Columna 2</td> <td data-bbox="682 1031 1430 1129">El auditor anota las áreas relevantes de la materia a las que están vinculadas los riesgos.</td> </tr> <tr> <td data-bbox="487 1129 682 1266">Columna 3</td> <td data-bbox="682 1129 1430 1266">Los riesgos identificados y anotados en el registro de riesgos se evalúan teniendo en cuenta el impacto y la probabilidad, y se registra la conclusión del auditor sobre el riesgo.</td> </tr> </table>	General	La anotación de los riesgos en el registro de riesgos debe realizarse mientras se determinan los riesgos inherentes, de control y de fraude. Durante la auditoría, este registro de riesgos puede actualizarse en función de los nuevos riesgos identificados, sin tener que repetir todo el proceso. Los riesgos del registro se determinan por medio de la matriz de planificación con los procedimientos de auditoría que deben realizarse.	Columna 1	En esta columna, el auditor anota los riesgos identificados en las diferentes áreas. Al registrar estos riesgos, el auditor se basa en los riesgos inherentes, los riesgos de control y los riesgos de fraude identificados.	Columna 2	El auditor anota las áreas relevantes de la materia a las que están vinculadas los riesgos.	Columna 3	Los riesgos identificados y anotados en el registro de riesgos se evalúan teniendo en cuenta el impacto y la probabilidad, y se registra la conclusión del auditor sobre el riesgo.
General	La anotación de los riesgos en el registro de riesgos debe realizarse mientras se determinan los riesgos inherentes, de control y de fraude. Durante la auditoría, este registro de riesgos puede actualizarse en función de los nuevos riesgos identificados, sin tener que repetir todo el proceso. Los riesgos del registro se determinan por medio de la matriz de planificación con los procedimientos de auditoría que deben realizarse.								
Columna 1	En esta columna, el auditor anota los riesgos identificados en las diferentes áreas. Al registrar estos riesgos, el auditor se basa en los riesgos inherentes, los riesgos de control y los riesgos de fraude identificados.								
Columna 2	El auditor anota las áreas relevantes de la materia a las que están vinculadas los riesgos.								
Columna 3	Los riesgos identificados y anotados en el registro de riesgos se evalúan teniendo en cuenta el impacto y la probabilidad, y se registra la conclusión del auditor sobre el riesgo.								
Datos del redactor y del revisor	<p>Los nombres de la persona que preparó este registro de riesgos y del revisor al final. El redactor, que puede ser un jefe de equipo o uno de los miembros del equipo, debe estampar su firma.</p> <p>El revisor —normalmente el supervisor de la auditoría— debe firmar el documento para garantizar que el trabajo realizado por el equipo ha sido revisado como corresponde.</p>								

Anexo 5.7: Plan de auditoría

Referencia de la ISSAI: ISSAI 4000.137, ISSAI 4000.140, ISSAI 4000.149

Nombre de la entidad	
Periodo de la auditoría	

	Preparado por	Firma	Revisado y aprobado por	Firma
Nombre:				
Denominación:				
Fecha:				

Nota: El plan de auditoría se divide en las siguientes partes: Parte A: Evaluación de riesgos y control interno; Parte B: Matriz de planificación de la auditoría que cubre los riesgos; Parte C: Cronograma de auditoría que indica quién realizará los procedimientos de auditoría y en qué fechas. El equipo de la EFS puede combinar la estrategia de auditoría y el plan de auditoría en un documento continuo que se someterá a la aprobación de la dirección de la EFS.

PARTE A: Evaluación de riesgos y control interno
1. Evaluación de riesgos
2. Evaluación del control interno
3. Resultado de la evaluación de riesgos: registro de riesgos
4. Evaluación de la materialidad

PARTE B: Matriz de planificación de la auditoría

N.º	1 Riesgos identificados (procedentes del registro de riesgos)	2 Criterios	3 Evidencia/información requerida	4 Fuentes de evidencia/información	5 Procedimientos de auditoría requeridos
1					
2					
3					
4					
5					
6					
..					
..					

Parte C: Cronograma de auditoría

Fases de la auditoría	Fecha prevista	Fecha de realización	Comentarios
Plan de auditoría			
Preparado			
Revisado			
Aprobado por la dirección			
Ejecución de la auditoría: trabajo de campo			
Inicio			
Finalización			
Elaboración del informe			
Proyecto de informe preparado			
Revisado			
Aprobado por la dirección			
Emisión del informe de auditoría			

Guía del proceso para completar la plantilla del plan de auditoría:

Objetivo de la plantilla	Este papel de trabajo es la base del documento sobre la estrategia y el plan de auditoría que el equipo de auditoría presentará a la dirección para su aprobación.
Referencias de las ISSAI	ISSAI 4000.137, ISSAI 4000.140, ISSAI 4000.149
Guía	<p>Parte A: Evaluación de riesgos y control interno</p> <p>Evaluación de riesgos El proceso de evaluación de riesgos que se ha seguido. Mencione la información general relacionada con el conocimiento de la entidad y el riesgo de fraude que se haya identificado. Esta debe extraerse de las plantillas de los papeles de trabajo completadas.</p> <p>Evaluación del control interno Introduzca la evaluación del riesgo de control global, basándose en los resultados del conocimiento de la materia y la evaluación inicial de los riesgos de control.</p> <p>Resultado de la evaluación de riesgos Documente los resultados de la evaluación de riesgos y el aseguramiento requerido para proporcionar una seguridad razonable sobre la materia. Los riesgos figuran en el registro de riesgos.</p> <p>Materialidad Describa los aspectos cuantitativos y cualitativos de la materialidad, según corresponda, teniendo en cuenta el anexo sobre la materialidad.</p>
	<p>Parte B: Matriz de planificación de la auditoría</p> <p>Riesgos identificados Escriba en esta columna los riesgos de incumplimiento material identificados con las preguntas de auditoría, extraídos de la lista de registros de riesgos del anexo 5.6.</p> <p>Criterios En la estrategia de auditoría, se identifican todos los criterios aplicables a la materia. Mencione los criterios específicos que la entidad debe cumplir respecto al riesgo de la columna 1.</p> <p>Evidencia requerida ¿Qué evidencia o información necesita el auditor para responder a la pregunta de auditoría sobre el riesgo de incumplimiento de los criterios?</p> <p>Fuentes de evidencia ¿De dónde se puede extraer la evidencia o la información? Escriba una lista de posibles fuentes de evidencia para la auditoría.</p> <p>Procedimientos de auditoría requeridos Escriba qué procedimientos de auditoría debe aplicar el equipo para confirmar si la condición cumple con los criterios sobre el asunto. Por ejemplo: realizar indagaciones con el personal y documentar el intercambio, revisar las directrices y tomar nota de los incumplimientos para examinarlos luego con la entidad.</p>
	<p>Parte C: Cronograma de auditoría</p> <p>Especifique las fechas que se han previsto para la auditoría. Cuando la auditoría esté en curso, se podrán introducir cambios, por lo que la «fecha de realización» se rellenará más tarde, y se agregarán comentarios en función del progreso de la auditoría.</p>

Apéndice 5-A:

Propósito	Revisión de la calidad de la planificación de la auditoría
Referencia	Sección 5.3

[La lista de control que se presenta a continuación es meramente orientativa. Es posible que la EFS ya disponga de un mecanismo de revisión de la calidad con una lista establecida. El equipo de la EFS puede comparar ambos y completar la lista de control sobre la revisión de la calidad en la fase de planificación].

El revisor, al examinar la idoneidad de la planificación de la auditoría, puede tener en cuenta las siguientes cuestiones:

	Lista de control	Comentario de revisión
1	Garantizar que la planificación se lleva a cabo siguiendo las directrices, normas, manuales, consignas y prácticas de auditoría de la EFS.	
2	Obtener información relevante sobre las leyes y reglamentos que puedan tener un impacto significativo en los objetivos de la auditoría.	
3	Llevar a cabo una auditoría de investigación preliminar (una auditoría que tiene como objetivo realizar un estudio inicial de cuestiones específicas como ayuda para preparar el plan de auditoría).	
4	Determinar los objetivos y el alcance de la auditoría.	
5	Identificar las fuentes (por ejemplo, medios de comunicación, hallazgos de la auditoría interna de la entidad auditada, de su inspección y de otros organismos de control) como antecedentes para las auditorías.	
6	Determinar la lista de actividades de la auditoría.	
7	Destacar los problemas singulares previstos al planificar la auditoría.	
8	Garantizar que los miembros del equipo de auditoría adquieran un conocimiento claro y coherente del plan de auditoría.	
9	Comprobar si se realiza un seguimiento de los problemas detectados en auditorías anteriores relacionadas.	
10	Conocer las finanzas, la contabilidad y otras funciones relevantes de la entidad o la materia.	
11	Identificar los elementos críticos del sistema de control interno de la entidad auditada.	
12	Utilizar los procedimientos analíticos adecuados.	
13	Identificar y analizar las ratios y cifras comparativas relevantes.	
14	Identificar las tendencias o desviaciones de las cantidades previstas.	
16	Seleccionar los indicadores de rendimiento pertinentes.	
17	Evaluar los riesgos inherentes y de control.	
18	Establecer criterios y umbrales de materialidad.	
19	Preparar la matriz de planificación de la auditoría con los riesgos identificados.	
20	Seleccionar los expertos adecuados, si es necesario.	

21	Preparar el presupuesto y el cronograma, la evaluación de los recursos necesarios, las necesidades de personal y el equipo asignado a la auditoría.	
22	Analizar y resolver las dudas planteadas durante la fase de revisión.	
23	Comprobar que los supervisores han elaborado, aprobado y revisado el plan de auditoría, si procede.	
24	Verificar otros procedimientos y prácticas utilizados en la fase de planificación de una auditoría.	
25	Mejorar de forma continua los procedimientos de control de calidad en la fase de planificación de la auditoría.	

Borrador

Anexos del capítulo 6: Obtención y evaluación de evidencia de auditoría

Anexo 6.1: Comprobación de la eficacia de los controles

Anexo 6.2: Realización de procedimientos sustantivos de auditoría

Anexo 6.3: Matriz de hallazgos de la auditoría

Apéndice 6-A: Revisión de la calidad del trabajo de campo de la auditoría

Borrador

Anexo 6.1: Comprobación de la eficacia de los controles

Referencias de las ISSAI: ISSAI 4000.144-149

Nombre de la entidad
Periodo de la auditoría

Preparado por		Firma	Revisado y aprobado por		Firma
Nombre:					
Denominación:					
Fecha:					

Paso 1: Vínculo de la planificación con el riesgo, las actividades de control y los procedimientos de prueba

1	2	3	4	5	6
Número de referencia del control	Riesgo	Referencia de riesgo	Actividad de control del riesgo	Procedimientos de pruebas de controles realizados	Comentarios
Vínculo con...	Vínculo con...			Vínculo con...	

Paso 2: Procedimientos de prueba de controles realizados

1	2	3					4
		Elemento analizado en la muestra					
Muestra	N.º de referencia de la muestra	Elto. 1	Elto. 2	Elto. 3	Elto. 4	Elto. 5	Conclusión
1							
2							
3							
4							

Conclusión general sobre las pruebas de controles

Guía de proceso para completar la plantilla de comprobación de la eficacia operativa de los controles

Objetivo de la plantilla	El objetivo de esta plantilla de papel de trabajo es documentar los procedimientos de pruebas de controles realizados por el auditor. El objetivo de la prueba tiene relación con los riesgos identificados; el procedimiento de auditoría se realiza sobre las muestras seleccionadas.																		
ISSAI	ISSAI 4000.144-149																		
Guía	<p>Paso 1: Vincule los riesgos del documento de planificación que se tuvieron en cuenta para las pruebas, y anótelos en el campo previsto más arriba. Para ello, consulte los riesgos, las actividades de control y los procedimientos de pruebas de controles identificados en el documento de planificación.</p> <p>Paso 2: Seleccione las muestras que se van a analizar, de una vez, para una actividad de control. Primero, registre el número de referencia del control y el número de referencia del riesgo para confirmar qué control se examinó. Anótelos en el campo previsto en la plantilla y, a continuación, registre los datos de las muestras en la tabla designada a tal efecto.</p> <p>Paso 1: Vínculo de la planificación con el riesgo, las actividades de control y los procedimientos de prueba</p> <table border="1"> <tr> <td>Columna 1</td> <td>En esta columna, consulte el número de referencia de la actividad de control en el registro de la actividad de control o en la tabla de registro de riesgos o de RMNC (riesgos de incumplimiento material) completada en la fase de planificación de la auditoría. En la columna 1, se anota el número de referencia del control y, por lo tanto, se proporciona el estado de los controles que se someten a pruebas.</td> </tr> <tr> <td>Columna 2</td> <td>Consulte los riesgos identificados en la tabla de registro de riesgos/RMNC y anótelos en esta columna. Introduzca primero los riesgos evaluados como significativos.</td> </tr> <tr> <td>Columna 3</td> <td>En este documento es opcional indicar el nombre o la referencia del riesgo. El número de referencia del riesgo puede consultarse en la tabla de registro de riesgos/RMNC y anotarse en esta columna.</td> </tr> <tr> <td>Columna 4</td> <td>Consulte el nombre de la actividad de control en la tabla de registro de riesgos/RMNC y anótelos en esta columna. Debe corresponder con el número de referencia de la actividad de control introducido en la columna 1 y con los riesgos obtenidos de la tabla de registro de riesgos/RMNC.</td> </tr> <tr> <td>Columna 5</td> <td>En esta columna, introduzca un comentario sobre los procedimientos de pruebas de controles diseñados en la fase de planificación y obtenidos de la tabla de registro de riesgos/RMNC. Este es el trabajo que debe realizar el auditor.</td> </tr> </table> <p>Paso 2: Procedimientos de prueba de controles realizados</p> <table border="1"> <tr> <td>Columna 1</td> <td>En esta columna, registre los números de muestras. Esto indica el número de muestras analizadas.</td> </tr> <tr> <td>Columna 2</td> <td>Documente el número de referencia de la muestra en esta columna. Por regla general, será un número de comprobante de pago o de recibo, una fecha o un dato similar.</td> </tr> <tr> <td>Columna 3</td> <td>En esta columna, registre los datos de los elementos analizados en esta muestra concreta con respecto al control. Los elementos que se van a examinar en una muestra concreta vendrán determinados por los procedimientos de pruebas de controles diseñados en la fase de planificación y por el objetivo de la prueba.</td> </tr> <tr> <td>Columna 4</td> <td>Llegue una conclusión sobre cada muestra analizada y anótelas en esta columna. Será la base para extraer una conclusión general.</td> </tr> </table>	Columna 1	En esta columna, consulte el número de referencia de la actividad de control en el registro de la actividad de control o en la tabla de registro de riesgos o de RMNC (riesgos de incumplimiento material) completada en la fase de planificación de la auditoría. En la columna 1, se anota el número de referencia del control y, por lo tanto, se proporciona el estado de los controles que se someten a pruebas.	Columna 2	Consulte los riesgos identificados en la tabla de registro de riesgos/RMNC y anótelos en esta columna. Introduzca primero los riesgos evaluados como significativos.	Columna 3	En este documento es opcional indicar el nombre o la referencia del riesgo. El número de referencia del riesgo puede consultarse en la tabla de registro de riesgos/RMNC y anotarse en esta columna.	Columna 4	Consulte el nombre de la actividad de control en la tabla de registro de riesgos/RMNC y anótelos en esta columna. Debe corresponder con el número de referencia de la actividad de control introducido en la columna 1 y con los riesgos obtenidos de la tabla de registro de riesgos/RMNC.	Columna 5	En esta columna, introduzca un comentario sobre los procedimientos de pruebas de controles diseñados en la fase de planificación y obtenidos de la tabla de registro de riesgos/RMNC. Este es el trabajo que debe realizar el auditor.	Columna 1	En esta columna, registre los números de muestras. Esto indica el número de muestras analizadas.	Columna 2	Documente el número de referencia de la muestra en esta columna. Por regla general, será un número de comprobante de pago o de recibo, una fecha o un dato similar.	Columna 3	En esta columna, registre los datos de los elementos analizados en esta muestra concreta con respecto al control. Los elementos que se van a examinar en una muestra concreta vendrán determinados por los procedimientos de pruebas de controles diseñados en la fase de planificación y por el objetivo de la prueba.	Columna 4	Llegue una conclusión sobre cada muestra analizada y anótelas en esta columna. Será la base para extraer una conclusión general.
Columna 1	En esta columna, consulte el número de referencia de la actividad de control en el registro de la actividad de control o en la tabla de registro de riesgos o de RMNC (riesgos de incumplimiento material) completada en la fase de planificación de la auditoría. En la columna 1, se anota el número de referencia del control y, por lo tanto, se proporciona el estado de los controles que se someten a pruebas.																		
Columna 2	Consulte los riesgos identificados en la tabla de registro de riesgos/RMNC y anótelos en esta columna. Introduzca primero los riesgos evaluados como significativos.																		
Columna 3	En este documento es opcional indicar el nombre o la referencia del riesgo. El número de referencia del riesgo puede consultarse en la tabla de registro de riesgos/RMNC y anotarse en esta columna.																		
Columna 4	Consulte el nombre de la actividad de control en la tabla de registro de riesgos/RMNC y anótelos en esta columna. Debe corresponder con el número de referencia de la actividad de control introducido en la columna 1 y con los riesgos obtenidos de la tabla de registro de riesgos/RMNC.																		
Columna 5	En esta columna, introduzca un comentario sobre los procedimientos de pruebas de controles diseñados en la fase de planificación y obtenidos de la tabla de registro de riesgos/RMNC. Este es el trabajo que debe realizar el auditor.																		
Columna 1	En esta columna, registre los números de muestras. Esto indica el número de muestras analizadas.																		
Columna 2	Documente el número de referencia de la muestra en esta columna. Por regla general, será un número de comprobante de pago o de recibo, una fecha o un dato similar.																		
Columna 3	En esta columna, registre los datos de los elementos analizados en esta muestra concreta con respecto al control. Los elementos que se van a examinar en una muestra concreta vendrán determinados por los procedimientos de pruebas de controles diseñados en la fase de planificación y por el objetivo de la prueba.																		
Columna 4	Llegue una conclusión sobre cada muestra analizada y anótelas en esta columna. Será la base para extraer una conclusión general.																		
Conclusión sobre las	A partir de los controles identificados para cada uno de los riesgos examinados, determine si los controles establecidos funcionan de forma eficaz. Para ello, registre primero la base de la conclusión y, a continuación, finalice con una de las siguientes afirmaciones.																		

pruebas de controles	<p>1. Los controles funcionaban de forma eficaz. 2. Los controles no funcionaban de forma eficaz.</p> <p>Esta conclusión debe introducirse luego en la tabla de registro de riesgos/RMNC en la columna reservada a la conclusión del procedimiento de pruebas de controles con un «eficaz» o «ineficaz» para cada procedimiento de pruebas de controles.</p>
Evidencia del redactor y del revisor	<p>Al final de la tabla, se deben escribir los nombres de la persona que preparó y completó este papel de trabajo y del revisor. El redactor puede ser un jefe de equipo o uno de los miembros del equipo y deberá estampar su firma. El revisor —normalmente el supervisor de la auditoría— debe firmar el documento para garantizar que el trabajo realizado por el equipo ha sido revisado como corresponde.</p>

Borrador

Anexo 6.2: Realización de procedimientos sustantivos de auditoría

Referencias de las ISSAI: ISSAI 4000.144-149

Nombre de la entidad
Periodo de la auditoría

	Preparado por	Firma	Revisado y aprobado por	Firma
Nombre:				
Denominación:				
Fecha:				

Paso 1: Vínculo de la planificación con el riesgo y los procedimientos sustantivos de auditoría

1	2	3	4
Riesgo	Referencia de riesgo	Procedimientos sustantivos de auditoría realizados	Comentarios
Vínculo con...		Vínculo con...	

Paso 2: Procedimientos sustantivos de auditoría realizados

1	2	3					4
Muestra	N.º de referencia de la muestra	Elemento analizado en la muestra					Conclusión
		Elto. 1	Elto. 2	Elto. 3	Elto. 4	Elto. 5	
1							
2							
3							
4							

Conclusión general sobre los procedimientos sustantivos de auditoría

Guía de proceso orientativa para completar la plantilla de los procedimientos sustantivos de auditoría

Objetivo de la plantilla	El objetivo de esta plantilla de papel de trabajo de auditoría es documentar los procedimientos sustantivos de auditoría realizados por el auditor en la fase de ejecución de la auditoría para garantizar que el trabajo realizado por este se documente adecuadamente. El objetivo de la prueba se vincula con el riesgo identificado; el procedimiento de auditoría se realiza sobre las muestras seleccionadas.
ISSAI	ISSAI 4000.144-149
Guía	<p>Paso 1: Vincule los riesgos del documento de planificación que se tuvieron en cuenta para las pruebas, y anótelos en el campo previsto más arriba. Para ello, vincule los riesgos y los procedimientos sustantivos de auditoría identificados en el documento de planificación.</p> <p>Paso 2: Seleccione las muestras para las pruebas. Normalmente, las muestras seleccionadas para las pruebas sustantivas son más grandes que las de las pruebas de control. Por lo tanto, el auditor debe registrar en primer lugar el número de referencia del riesgo, para que quede claro qué riesgo se abordará mediante un procedimiento sustantivo de auditoría. Los detalles o los elementos que deben examinarse en la muestra determinada dependerán del objetivo de la prueba y los procedimientos sustantivos de auditoría determinarán qué debe comprobarse.</p> <p>Paso 1: Vínculo de la planificación con el riesgo y los procedimientos sustantivos de auditoría Tras introducir los riesgos que se someterán a pruebas, complete la tabla con cuatro elementos. El auditor debe centrarse primero en los riesgos significativos, para luego diseñar y aplicar procedimientos de auditoría sustantivos que respondan a dichos riesgos.</p> <p>Columna 1 Vincule los riesgos identificados en la tabla de registro de riesgos/RMNC y escríbalos en esta columna. Vincule primero los riesgos que se hayan evaluado como significativos.</p> <p>Columna 2 El número de referencia del riesgo puede vincularse desde la tabla de registro de riesgos/RMNC y registrarse en esta columna para facilitar la referencia al documentar los procedimientos sustantivos de auditoría realizados.</p> <p>Columna 3 En esta columna, vincule los procedimientos sustantivos de auditoría diseñados en la fase de planificación desde la tabla de registro de riesgos/RMNC. Este es el trabajo que debe realizar el auditor.</p> <p>Columna 4 Introduzca un comentario en este espacio sobre el proceso y el resultado. La finalidad es que el objetivo de la prueba se mantenga de forma coherente para llegar a una conclusión adecuada basada en los procedimientos sustantivos de auditoría realizados.</p>
	<p>Paso 2: Procedimientos sustantivos de auditoría realizados Documente los procedimientos sustantivos de auditoría efectuados que respondan a los riesgos evaluados de incumplimiento material. Vincule la referencia del riesgo y regístrela en el campo dado.</p> <p>Columna 1 En esta columna, registre los números de muestras. Esto indica el número de muestras analizadas.</p> <p>Columna 2 Documente el número de referencia de la muestra en esta columna. Por regla general, será un número de comprobante de pago o de recibo y la fecha.</p> <p>Columna 3 En esta columna, registre los elementos analizados en esta muestra. Los elementos que se examinarán en una muestra dependerán de los procedimientos sustantivos de auditoría diseñados y de los objetivos de la prueba establecidos en la fase de planificación.</p> <p>Columna 4 En esta columna debe introducirse la conclusión a la que se ha llegado en cada muestra analizada. Será la base para extraer una conclusión general.</p>

<p>Conclusión sobre los procedimientos sustantivos de auditoría</p>	<p>Para extraer una conclusión general, primero hay que establecer la base de la conclusión. Esta puede deducirse del resumen de las conclusiones de las muestras de la columna 4. Luego la conclusión general debe vincularse a los riesgos específicos del registro de riesgos para que los auditores sepan qué riesgos han dado lugar, en la práctica, a incumplimientos. A partir de esto, se pueden sugerir recomendaciones constructivas. Cualquier excepción observada durante la realización de los procedimientos sustantivos de auditoría en cada muestra seleccionada para la prueba debe vincularse con la lista de observaciones en la fase de finalización y revisión de la auditoría para tratarla adecuadamente con la dirección y evaluar el impacto sobre el objetivo y la materia.</p>
<p>Datos del redactor y del revisor</p>	<p>Al final de la tabla, se deben escribir los nombres de la persona que preparó y completó este papel de trabajo y del revisor. El redactor puede ser un jefe de equipo o uno de los miembros del equipo y deberá estampar su firma. El revisor —normalmente el supervisor de la auditoría— debe firmar el documento para garantizar que el trabajo realizado por el equipo ha sido revisado como corresponde.</p>

Borrador

Anexo 6.3: Matriz de hallazgos de la auditoría

Requisito de las ISSAI: ISSAI 4000.179

Nombre de la entidad	
Periodo de la auditoría	

Preparado por		Firma	Revisado y aprobado por		Firma
Nombre:					
Denominación:					
Fecha:					

1. Riesgo/pregunta de auditoría:			
2. Hallazgos			
i. Criterios de auditoría	ii. Condición/evidencia	iii. Causa	iv. Efecto
3. Conclusión: ...			
4. Recomendación (si procede): ...			

Guía de proceso orientativa para completar la plantilla de la matriz de conclusiones de la auditoría

Objetivo de la plantilla	El objetivo de completar esta plantilla de papel de trabajo es facilitar la preparación de los hallazgos de auditoría de manera sistemática. El auditor debe rellenar esta plantilla para cada riesgo. A partir de la información que se recoge en la plantilla, el auditor preparará la descripción del hallazgo individual (el equipo puede seguir el formato de conclusión de la EFS). En cuanto a las afirmaciones realizadas por el auditor en las descripciones de la plantilla, deben estar respaldadas por la documentación que corresponda por medio de referencias (evidencia). Esto facilitará el proceso de revisión de la calidad durante la auditoría y el aseguramiento de la calidad posteriormente.
ISSAI	ISSAI 4000.179
Guía	<p>Fila 1 Riesgos o preguntas de auditoría identificados en la fase de planificación, con referencia al registro de riesgos. Para cada pregunta de auditoría o riesgo del registro, se completa una matriz de planificación de la auditoría y se basa en los procedimientos de auditoría realizados para los riesgos; esta tabla se completa por separado para cada riesgo.</p> <p>Fila 2 Hallazgos, que tiene cuatro elementos:</p> <p><i>i. Criterios de auditoría:</i> Autoridades, normas o reglamentos que regulan la entidad, los hechos, la situación concreta utilizados para determinar la respuesta al riesgo, es decir, si esta es conforme o no.</p> <p><i>ii. Condición/evidencia:</i> La condición se refiere a la situación existente, identificada y documentada durante la auditoría. Lo que el auditor encontró en la auditoría, la situación existente en la entidad, si se desvía de los criterios establecidos, los resultados de la recopilación de evidencia utilizando diferentes métodos, técnicas o procedimientos. La evidencia está vinculada a los criterios. El auditor analiza la diferencia entre los criterios (lo que debería haber) y la condición (lo que hay), evaluando la evidencia de la condición encontrada con respecto a los criterios. A menudo, varios elementos de evidencia forman un hallazgo.</p> <p><i>iii. Causa:</i> La causa es el motivo de la diferencia entre la condición y el criterio. Si existe un incumplimiento, ¿cuál es la causa? Puede deberse a un desconocimiento de las normas vigentes o a que se ha hecho caso omiso de una decisión de la dirección. La causa (o la causa raíz) será la base de las recomendaciones. Para identificar de forma fiable las causas de la situación existente, el auditor puede requerir el uso de metodologías de análisis de datos adecuadas.</p> <p><i>iv. Efecto</i> El efecto es la consecuencia de la diferencia entre la condición y el criterio, es decir, el incumplimiento. El efecto indica la gravedad de la situación encontrada y determina la intensidad de la medida correctora. ¿Cuál es el efecto o la consecuencia del incumplimiento o la desviación con respecto a las pérdidas u otros daños para la entidad?</p> <p>Fila 3 Conclusión: Basándose en el análisis, si el riesgo que es objeto de la auditoría cumple o no con los criterios aplicables.</p> <p>Fila 4 Las recomendaciones deben partir de la causa raíz del incumplimiento establecido. Es posible que no todos los hallazgos den lugar a recomendaciones. Al sugerir una recomendación, es una buena práctica discutir con la entidad su lógica y la probabilidad de que se implemente. Esto aumentará las posibilidades de que se aplique la recomendación</p>
	<p>Documentación: Todas las columnas incluirán afirmaciones, basadas en el juicio profesional del auditor. Todas ellas deben justificarse con evidencia suficiente y adecuada y con la documentación que proceda. Las decisiones tomadas por el auditor, la aplicación del juicio profesional y el proceso de toma de decisiones deben documentarse. El trabajo realizado y el análisis de los datos o la información recopilada para formular una conclusión también deben documentarse adecuadamente.</p>
Datos del redactor y del revisor	Al final, se debe completar la tabla con los nombres de la persona que rellenó la plantilla y la que la revisó. Por lo general, es el jefe de equipo quien firma como parte del control de calidad. El revisor —normalmente el supervisor de la auditoría— debe firmar este documento para garantizar que ha sido revisado.

Apéndice 6-A:

Propósito	Revisión de la calidad del trabajo de campo de la auditoría
Referencia	Sección 6.6

[La lista de control que se presenta a continuación es meramente orientativa. Es posible que la EFS ya disponga de un mecanismo de revisión de la calidad con una lista establecida. El equipo de la EFS puede comparar ambos y completar la lista de control para la revisión de la calidad en la fase de trabajo de campo de la auditoría].

El revisor, al examinar la idoneidad del trabajo de campo de la auditoría, puede considerar las siguientes cuestiones:

	Lista de control	Comentario de revisión
1	La auditoría se lleva a cabo de acuerdo con las normas, manuales, directrices y prácticas de auditoría de la EFS.	
2	Los auditores conocen bien las técnicas y los procedimientos, como la inspección, la observación, la indagación y la entrevista, para recopilar pruebas de auditoría.	
3	Todas las fases de la auditoría se han llevado a cabo según lo previsto y aprobado.	
4	Existen explicaciones sobre el incumplimiento de cualquier área significativa del plan de auditoría.	
5	Las desviaciones significativas que se hayan producido con respecto a la auditoría aprobada están debidamente autorizadas.	
6	Los recursos de personal utilizados para la auditoría se ajustan a los previstos en términos de tiempo, categoría de personal y gastos incurridos.	
7	Se utilizaron técnicas y procedimientos de auditoría adecuados para cumplir con cada objetivo de auditoría con el fin de proporcionar evidencia de auditoría eficaz.	
8	Se utilizaron técnicas de auditoría asistida por ordenador (CAATS), cuando procedió.	
9	Se utilizaron pruebas adecuadas para evaluar la fiabilidad de los controles internos.	
10	Se utilizaron procedimientos analíticos adecuados y se evaluó la fiabilidad, la independencia y la calidad de los datos de apoyo pertinentes.	
11	Los métodos de muestreo se utilizaron de acuerdo con los manuales de la EFS y con métodos estadísticos contrastados.	
12	Todas las pruebas de las transacciones están relacionadas con los objetivos de la auditoría, explican adecuadamente la naturaleza y el alcance del trabajo de auditoría y proporcionan una conclusión general sobre los resultados del trabajo de auditoría.	
13	Los pasos y procedimientos de la auditoría se diseñaron para obtener evidencia suficiente y adecuada.	
14	Se realizó una investigación completa de todas las cuestiones planteadas durante la auditoría.	
15	Existen papeles de trabajo adecuados con respecto a: <ul style="list-style-type: none"> - la evaluación de los sistemas de control interno; - la auditoría de los procedimientos rutinarios; - las pruebas de controles; - la revisión analítica; - las pruebas sustantivas, y - la auditoría de aplicaciones informáticas. 	
16	Los papeles de trabajo incluyen referencias cruzadas entre ellos cuando procede.	
17	Las listas de control para la realización de auditorías son exhaustivas y han sido completadas, aprobadas y debidamente documentadas.	

Anexos del capítulo 7: Informes y seguimiento de las auditorías de cumplimiento

Apéndice 7-A: Revisión de la calidad de los informes de auditoría

Apéndice 7-A:

Propósito Revisión de la calidad de los informes de auditoría

Referencia Sección 7.5

[La lista de control que se presenta a continuación es meramente orientativa. Es posible que la EFS ya disponga de un mecanismo de revisión de la calidad con una lista de control acordada. El equipo de la EFS puede comparar ambos y completar la lista de control sobre la revisión de la calidad en la fase de elaboración del informe].

El revisor, al examinar la idoneidad de los informes de auditoría, puede tener en cuenta las siguientes cuestiones:

	Lista de control	Comentario de revisión
1	Los informes se ajustan a las directrices, normas, manuales, consignas y prácticas de auditoría de la EFS.	
2	La forma y el contenido de los informes se ajustan a los procedimientos establecidos (por ejemplo, el título, la firma y la fecha, los objetivos y el alcance, el destinatario, los fundamentos jurídicos, la oportunidad, etc.).	
3	La terminología utilizada en el informe puede ser fácilmente comprendida por los destinatarios del informe, y los términos técnicos están bien explicados.	
4	Todos los resultados de la auditoría se han evaluado en términos de materialidad, errores y otras irregularidades.	
5	Todos los incumplimientos, deficiencias y anomalías han sido debidamente identificados, documentados y resueltos satisfactoriamente o puestos en conocimiento de un alto directivo de la EFS, si procede.	
6	El informe final de auditoría cubre todas las áreas que representan los objetivos de la auditoría, o se proporcionan explicaciones sobre las omisiones.	
7	Las observaciones y conclusiones del informe están respaldadas y bien documentadas para garantizar la integridad, la precisión y la validez de los papeles de trabajo.	
8	Todas las evaluaciones y conclusiones tienen una base sólida y están respaldadas por evidencia de auditoría de forma competente, pertinente y razonable.	
9	En el informe de auditoría principal solo se incluyen los hallazgos de auditoría suficientemente importantes.	
10	El informe es oportuno, exhaustivo, lo ha realizado personal debidamente cualificado, está debidamente documentado e incorpora de forma adecuada la opinión de la auditoría.	
11	La correspondencia sobre los puntos débiles, sobre las consultas y las cartas a la dirección se han remitido a la entidad auditada a su debido tiempo.	
12	Se ha garantizado la recepción de respuestas pertinentes y oportunas a los informes de la EFS y a otra correspondencia.	
13	Las respuestas se han estudiado con atención.	
14	Todos los hallazgos, conclusiones y recomendaciones con los que la entidad auditada no estuvo de acuerdo se han evaluado debidamente.	
15	En el informe de auditoría se hace referencia a los comentarios relevantes de la entidad auditada, si procede.	
16	En el informe final de la auditoría se tienen en cuenta los hechos relevantes que se han producido tras la finalización de esta.	
17	Todos los fraudes u otras irregularidades significativos se notifican a las autoridades competentes.	
18	Los archivos permanentes de auditoría se han actualizado para tener en cuenta los resultados de la auditoría.	

19	Los elementos materiales que requieren un seguimiento posterior por parte de la EFS han sido debidamente identificados, registrados y tenidos en cuenta.	
20	Se han usado otros procedimientos y prácticas en la fase de elaboración de informes de la auditoría.	
21	Se han empleado prácticas de mejora continua de los procedimientos de la fase de elaboración de informes de la auditoría.	

Draft

Draft

Manual de implementación de ISSAI de auditoría de cumplimiento, versión 1
Iniciativa de Desarrollo de la INTOSAI (IDI)