



*Iniciativa de implementación de las ISSAI (Programa 3i)*

# **ISSAI de Auditoría de cumplimiento Manual de implementación**

---

PROYECTO VERSIÓN 0: 01.08.2018



Iniciativa para el Desarrollo de la INTOSAI (IDI) |  
[www.idi.no](http://www.idi.no)

# Manual de implementación de la ISSAI de auditoría de cumplimiento

---

Proyecto versión 0

## Índice de contenido

---

### Acerca de este manual

#### **Capítulo 1: Introducción a la auditoría de cumplimiento**

- 1.1 Introducción
- 1.2 Auditoría del sector público y sus objetivos
- 1.3 Auditoría de cumplimiento y su contexto
- 1.4 Adopción de las ISSAI de auditoría de cumplimiento
- 1.5 Haciendo referencia a las ISSAI de auditoría de cumplimiento en este informe
- 1.6 Conceptos de auditoría de cumplimiento
- 1.7 La auditoría de cumplimiento como un compromiso de aseguramiento
- 1.8 Diferentes formas de realizar una auditoría de cumplimiento
- 1.9 Conclusión

#### **Capítulo 2: Consideraciones a nivel de la EFS para la auditoría de cumplimiento**

- 2.1 Introducción
- 2.2 Consideraciones a nivel de la EFS para la auditoría de cumplimiento
- 2.3 Proceso de la auditoría de cumplimiento
- 2.4 Conclusión

Anexo: Plantilla del papel de trabajo para el capítulo 2

#### **Capítulo 3: Planificación de la auditoría de cumplimiento a nivel de la EFS**

- 3.1 Introducción
- 3.2 Descripción general del proceso de planificación anual y plurianual
- 3.3 Revisión de políticas, riesgos y prioridades estratégicas
- 3.4 Identificación de posibles tareas de auditoría y su clasificación
- 3.5 Establecimiento del plan de trabajo anual o plurianual de la EFS
- 3.6 Planificación de la auditoría de cumplimiento: consideraciones a nivel de la EFS
- 3.7 Conclusión

Anexos: Plantillas de papeles de trabajo para el capítulo 3

#### **Capítulo 4: Planificación de la auditoría de cumplimiento a nivel del compromiso**

- 4.1 Introducción
- 4.2 Estrategia de auditoría
- 4.3 Determinación de la materia objeto, alcance y criterios
- 4.4 Definición del objetivo de auditoría
- 4.5 Proceso de planificación de la auditoría
- 4.6 Preparación del plan de auditoría
- 4.7 Conclusión

Anexos: Plantillas de papeles de trabajo para el capítulo 4

Apéndices

#### **Capítulo 5: Recolección y evaluación de evidencia**

- 5.1 Introducción
- 5.2 Evidencia de auditoría
- 5.3 Recopilación de evidencia de auditoría
- 5.4 Evaluación de la evidencia de auditoría
- 5.5 Elaboración de la conclusión
- 5.6 Comunicación de los hallazgos de auditoría
- 5.7 Realización de un compromiso de aseguramiento limitado

## 5.8 Conclusión

Anexos: Plantillas de los papeles trabajo para el Capítulo 5

## **Capítulo 6: Elaboración de informes de auditoría de cumplimiento**

- 6.1 Introducción
- 6.2 Principios para la elaboración de informes
- 6.3 Informes sobre compromisos de informe directo
- 6.4 Informes sobre compromisos de certificación
- 6.5 Informes de las EFS con competencias jurisdiccionales
- 6.6 Denuncia de fraude y supuestos actos ilícitos
- 6.7 Incorporación de las respuestas de la entidad
- 6.8 Comunicación del informe a las partes interesadas
- 6.9 Seguimiento de auditoría
- 6.10 Conclusión

## **Capítulo 7: Documentación: Papeles de trabajo y comunicación**

- 7.1 Introducción
- 7.2 Qué exigen las ISSAI para la documentación
- 7.3 Objeto de la documentación y de los papeles de trabajo
- 7.4 Elementos de la documentación
- 7.5 Cómo documentar: componentes de los papeles de trabajo
- 7.6 Organización de la documentación de papeles de trabajo
- 7.7 Cómo revisar los papeles de trabajo
- 7.8 Retención de la documentación
- 7.9 Cuestiones de confidencialidad y transparencia
- 7.10 Comunicación
- 7.11 Conclusión

## Lista de acrónimos

---

AC	Auditoría de cumplimiento
SAC	Subcomité para la Auditoría de Cumplimiento
COSO	Marco de Control Interno COSO
INTOSAI	Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores
INCOSAI	Congreso Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores
IFPP	Marco de Pronunciamientos Profesionales de la INTOSAI
IDI	Iniciativa para el Desarrollo de la INTOSAI
ISSAI	Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores
PSC	Comité de Normas Profesionales
AC	Aseguramiento de Calidad
RMNC	Riesgo de incumplimiento material
EFS	Entidad Fiscalizadora Superior

## Acerca de este manual

---

En el año 2014, como parte de su Iniciativa de Implementación de las ISSAI (Programa 3i), la IDI elaboró el primer Manual de Implementación de la ISSAI de Auditoría de Cumplimiento. Para ese momento, el manual se basó en la antigua ISSAI de auditoría de cumplimiento de nivel 4, las ISSAI de la serie 4000 (ahora reemplazadas por la nueva ISSAI de AC) y las ISSAI de nivel 3 de la ISSAI 100 y la ISSAI 400. Estas normas proporcionaban la base para la metodología de auditoría descrita en el primer manual de Auditoría de Cumplimiento (AC).

En el INCOSAI de 2016, la INTOSAI aprobó la nueva ISSAI de Auditoría de Cumplimiento 4000. En su condición de norma autorizada para la auditoría de cumplimiento, la nueva ISSAI 4000 contiene cambios importantes con respecto a las anteriores. Posteriormente, en su apoyo a la implementación de la ISSAI de AC en las EFS, la IDI inició la revisión del manual de implementación de la ISSAI de auditoría de cumplimiento, con el fin de reflejar los cambios introducidos en la ISSAI en referencia. El presente manual es el resultado de ese proceso, en cuanto incorpora la metodología actual de auditoría basada en la ISSAI 4000 que es aplicable a las auditorías de cumplimiento llevadas a cabo por las EFS.

Un equipo de especialistas de diferentes EFS trabajó con la IDI para elaborar el primer borrador de este manual. En su proceso de desarrollo, el borrador se compartió con los expertos del Subcomité de Auditoría de Cumplimiento (CAS por sus siglas en inglés) y los facilitadores de la ISSAI de auditoría de cumplimiento involucrados en el proceso de implementación en las EFS. Al mismo tiempo, el borrador del manual se usó en el programa de auditoría de cumplimiento cooperativo de la IDI, en el que aproximadamente diez EFS aplicaron la metodología. Las lecciones aprendidas de estas auditorías prácticas ayudaron a mejorar la metodología.

La intención del presente manual es ayudar a los auditores o usuarios a comprender el proceso de la auditoría de cumplimiento, con base en la ISSAI 4000, mediante el uso de explicaciones y ejemplos. Las interpretaciones proporcionadas representan la auditoría de cumplimiento basada en la ISSAI 4000 y las ISSAI 100 y 400. Dependiendo de su mandato y de los requisitos en materia de informes, las EFS pueden adaptar la orientación provista en este Manual al contexto y entorno específico de su país y personalizarla para adaptarla a sus auditorías.

El manual contiene siete capítulos. El Capítulo 1 abarca las ISSAI de auditoría de cumplimiento y explica los conceptos relacionados con dicha auditoría, extraídos de las ISSAI. El Capítulo 2 proporciona una guía sobre las consideraciones con relación al nivel de la EFS para una auditoría de cumplimiento. El Capítulo 3 describe la planificación de la auditoría de cumplimiento a nivel de la EFS. Los Capítulos 4 a 6 siguen el proceso de auditoría individual, la planificación a nivel del compromiso auditor, la recolección y evaluación de evidencia, y la generación del informe. El Capítulo 7 describe la documentación de auditoría y los papeles de trabajo.

Todos los requisitos de la ISSAI 4000 se explican en los capítulos correspondientes, con plantillas de papel de trabajo y orientación para su aplicación. Esto ayudará a los auditores a preparar papeles de trabajo adecuados para documentar su labor y cumplir con los requisitos exigidos.

## Capítulo 1

---

### Introducción a la auditoría de cumplimiento

#### Contenido

- 1.1 Introducción
- 1.2 Auditoría del sector público y sus objetivos
- 1.3 Auditoría de cumplimiento y su contexto
- 1.4 Adopción de las ISSAI de auditoría de cumplimiento
- 1.5 Haciendo referencia a las ISSAI de auditoría de cumplimiento en este informe
- 1.6 Conceptos de auditoría de cumplimiento
- 1.7 La auditoría de cumplimiento como un compromiso de aseguramiento
- 1.8 Diferentes formas de realizar una auditoría de cumplimiento
- 1.9 Conclusión

## 1.1 Introducción

Este capítulo explica la auditoría de cumplimiento y algunos conceptos esenciales al respecto. Comprende la intención y el propósito de las ISSAI de auditoría de cumplimiento en la realización de auditorías de calidad. Describe las distintas formas que las EFS pueden considerar para la adopción de las ISSAI en la auditoría de cumplimiento; y cuándo puede la EFS referirse a las ISSAI de auditoría de cumplimiento en sus informes. Introduce los diferentes enfoques para llevar a cabo las auditorías de cumplimiento -el tipo de compromiso, razonable o limitado; el compromiso de certificación (atestación para algunos) o de informe directo- y orienta al auditor al momento de decidir sobre el tipo de compromiso más apropiado para la EFS.

## 1.2 La auditoría del sector público y sus objetivos

La auditoría del sector público se describe como un proceso sistemático de obtención y evaluación objetiva de evidencia para determinar si la información o las condiciones reales se ajustan a los criterios establecidos<sup>1</sup>. La auditoría del sector público es esencial en la medida en que proporciona a los órganos legislativos y de supervisión, a los encargados de la gobernanza y al público en general, información y evaluaciones independientes y objetivas sobre la gestión y el desempeño de las políticas, programas u operaciones del Gobierno.

Las EFS sirven a este objetivo como pilares fundamentales de sus sistemas democráticos nacionales y mecanismos de gobernanza y desempeñan un rol destacado en la mejora de la administración del sector público, al hacer hincapié en la importancia de los principios de transparencia, rendición de cuentas, gobernanza y desempeño. Todas las auditorías del sector público parten de estos objetivos, que pueden diferir dependiendo del tipo de auditoría que se realice.

De acuerdo con la ISSAI 100, las EFS, usualmente, llevan a cabo tres tipos de auditoría, a saber, auditoría financiera, auditoría de cumplimiento y auditoría de desempeño. El auditor debe comprender cómo se diferencian las tres auditorías y qué debe buscar en cada una de ellas.

La *auditoría financiera* consiste en determinar si la información financiera de una entidad se presenta de acuerdo con el marco de información financiera y normativo aplicable<sup>2</sup>.

En una auditoría financiera, los auditores buscan errores materiales o representaciones erróneas, así como cualquier incorrección que pueda tener un impacto material en la información presentada en el estado financiero. Un error o incorrección material es aquel que conduciría a las personas que tienen un conocimiento y comprensión promedio del tema, a modificar su opinión acerca de las aseveraciones hechas en los estados financieros.

La *auditoría de gestión* es un examen independiente, objetivo y confiable para determinar si las empresas, sistemas, operaciones, programas, actividades u organizaciones del Gobierno funcionan de conformidad con los principios de economía, eficiencia y eficacia, y si hay margen para mejoras<sup>3</sup>.

En este caso, los auditores revisan cualquier asunto desde las perspectivas de economía, eficiencia y eficacia. ¿Está el Gobierno utilizando los recursos con criterio de economía mientras maneja una materia objeto? ¿Es óptima la relación entre ingresos o entradas y gastos o salidas en las operaciones del Gobierno cubiertas por la auditoría? ¿Está la entidad gubernamental en capacidad de entregar el resultado e impacto previstos?

La *auditoría de cumplimiento* es una evaluación independiente para determinar si un asunto específico cumple con las disposiciones aplicables, identificadas como criterios. Esto se hace

---

<sup>1</sup> ISSAI 100.18

<sup>2</sup> ISSAI 100.22

<sup>3</sup> ISSAI 300.9



evaluando si las actividades, transacciones financieras y la información cumplen, en todos los aspectos materiales, con las disposiciones que rigen a la entidad auditada<sup>4</sup>.

### 1.3 La auditoría de cumplimiento y su contexto

La definición de auditoría de cumplimiento, mencionada anteriormente, está basada en la definición de auditoría del sector público, con un enfoque específico al evaluar el cumplimiento de los criterios que se derivan de las disposiciones o preceptos establecidos. En la auditoría de cumplimiento, el auditor busca incumplimientos significativos o desviaciones de los criterios establecidos, que podrían basarse en leyes y reglamentos, principios de buena gestión financiera o mejores prácticas.

#### *Contexto de una auditoría de cumplimiento*

Los conceptos y el establecimiento de la auditoría son inherentes a la gestión de las finanzas públicas, ya que la gestión de los fondos públicos representa un fideicomiso. La auditoría no es un fin en sí misma, sino una parte indispensable de un sistema normativo cuyo objetivo es revelar el incumplimiento de las normas aceptadas y las violaciones de los principios de legalidad, eficiencia, eficacia y economía de la gestión financiera, con suficiente antelación, para poder introducir medidas correctivas en los casos individuales. Esto sirve para hacer que los encargados o responsables asuman su responsabilidad, y brinda la oportunidad de obtener una compensación, o de tomar medidas para prevenir tales violaciones, o al menos hacerlas más difíciles.

La auditoría del sector público es esencial para la gestión del sector público, ya que la administración de fondos públicos escasos se coloca al cuidado de los funcionarios del sector público. El uso de estos fondos está regulado por leyes y reglamentos, principios, normas y estándares, que en conjunto constituyen las disposiciones aplicables. Se espera que los funcionarios actúen, en aras del mejor interés del público, gastando los fondos para los fines previstos y de conformidad con las disposiciones establecidas al respecto.

Es responsabilidad de los organismos del sector público y de los funcionarios designados ser transparentes con respecto a sus acciones y *rendir cuenta* ante los ciudadanos en relación con los fondos que les han sido confiados, y ejercer una *buena gobernanza* sobre esos fondos<sup>5</sup>. En qué medida y de qué manera los gerentes del sector público cumplen con sus responsabilidades no es una cuestión de confianza absoluta. La auditoría de cumplimiento juega un papel importante al asegurar que se cumplan los principios de transparencia, rendición de cuentas y buena gobernanza.

La auditoría de cumplimiento promueve la transparencia al proporcionar informes confiables sobre si los fondos públicos se han utilizado conforme a las disposiciones correspondientes. Promueve la rendición de cuentas informando el incumplimiento y las violaciones de las disposiciones previstas. Esta información permite tomar medidas correctivas y responsabilizar a los funcionarios públicos de sus actividades. La auditoría de cumplimiento promueve la buena gobernanza al identificar las debilidades y el incumplimiento de las leyes y reglamentos y, también, al evaluar la corrección de los funcionarios.

### 1.4 Adopción de las ISSAI de la auditoría de cumplimiento

El marco actual de las ISSAI tiene dos ISSAI para la auditoría de cumplimiento: en el nivel 3, la ISSAI 400 - Principios fundamentales de la auditoría de cumplimiento, y en el nivel 4, la ISSAI 4000 - Norma de auditoría de cumplimiento. Estas ISSAI<sup>6</sup> son principios, normas y directrices generales que proporcionan un marco de referencia común para las EFS y facilitan la convergencia hacia estándares

---

<sup>4</sup> ISSAI 400.12

<sup>5</sup> ISSAI 400.16

<sup>6</sup> ISSAI 400.4

y prácticas profesionales comunes de auditoría de cumplimiento. Están asimismo basadas en las prácticas históricas de las EFS. Muchas EFS han dado pasos significativos hacia la adopción de estas ISSAI. Al realizar las EFS sus auditorías de conformidad con las ISSAI, les garantizarán la calidad de sus auditorías a los usuarios. La ISSAI 400 le proporciona a las EFS una base para la adopción o el desarrollo de normas y directrices en la auditoría de cumplimiento. Las EFS pueden adoptar las ISSAI de maneras distintas que pueden contribuir a mejorar la calidad de su auditoría:

#### Como base para el desarrollo de normas

Algunas EFS pueden realizar auditorías de cumplimiento según su mandato, pero es posible que no tengan un marco de auditoría gubernamental que respalde su trabajo. Estas EFS pueden revisar las ISSAI y desarrollar, por lo tanto, normas y directrices para las auditorías de cumplimiento. Al llevar a cabo este trabajo, las EFS deben tomar en consideración la ISSAI 400: Principios fundamentales de la auditoría de cumplimiento.

Es importante que las EFS observen que las referencias, en los informes de auditoría, a los principios fundamentales de la auditoría de cumplimiento, se deben hacer solo si las normas que las EFS han desarrollado cumplen plenamente con todos los principios relevantes de la auditoría de cumplimiento. Las ISSAI hacen énfasis en la necesidad de que las EFS consideren sus respectivos mandatos, leyes y reglamentaciones al adoptar las ISSAI. Por consiguiente, estos principios no anulan los mandatos, leyes y reglamentaciones vigentes que rigen las prácticas de auditoría de la EFS.

#### Como base para la adopción de normas nacionales consistentes

Algunas EFS pueden ya contar con normas nacionales para las auditorías de cumplimiento. La ISSAI 400, en este sentido, proporciona un marco de referencia bajo la forma de principios fundamentales para estas EFS. Las EFS pueden, entonces, analizar sus prácticas existentes con respecto a las ISSAI, identificar vacíos y modificar sus normas de auditoría gubernamental para asegurar que abarquen todos los principios de la ISSAI 400. Luego, la EFS puede realizar su auditoría de acuerdo con las normas nacionales que sean consistentes con la ISSAI 400.

#### Como base para la adopción de la ISSAI 4000 como las normas de auditoría de cumplimiento autorizadas

Otra opción para las EFS puede ser considerar la adopción directa de la ISSAI 4000, las normas de auditoría de cumplimiento autorizadas, como sus propias normas de auditoría de cumplimiento. En algunos entornos de las EFS, esto podría no ser posible debido a estructuras administrativas o leyes o reglamentaciones que no respaldan esta opción. También es importante tener en cuenta que las EFS pueden tener diferentes enfoques para la consecución de estos principios, y esos enfoques se pueden incluir en las políticas, manuales, etc., de la EFS.

### 1.5 Haciendo referencia a las ISSAI de auditoría de cumplimiento en el informe

Una vez que la EFS adopta las ISSAI para su auditoría de cumplimiento (mediante la adopción de una de las formas mencionadas anteriormente) puede hacer referencia a las ISSAI, en su informe de auditoría, como la norma que siguió para llevar a cabo la auditoría. Sin embargo, el cumplimiento de las ISSAI y la referencia a las mismas requieren de un aseguramiento de calidad interna riguroso y de un mecanismo de ese tipo en la EFS. En caso de que la EFS elija la tercera opción anterior, es decir, adopte la ISSAI 4000 como su norma, la EFS puede hacer referencia a la ISSAI 4000. Aquí, es importante tener en cuenta que el cumplimiento de la ISSAI 4000 se refiere al cumplimiento por

parte de la EFS, de todos los requisitos relevantes<sup>7</sup> de la ISSAI 4000 en una auditoría [compromiso de auditoría] o en la práctica<sup>8</sup> relativa a la auditoría de cumplimiento, en general, según lo verificado por una función independiente de aseguramiento de calidad (AC), basada en la evidencia, de la EFS.

Esto implica que para poder hacer referencia a las ISSAI en su informe de auditoría, la EFS debe tener, o bien una práctica de auditoría que cumpla con las ISSAI, o haber evaluado una auditoría específica como conforme a las ISSAI. Ambos casos exigen un aseguramiento de calidad independiente<sup>9</sup>. Por lo tanto, para hacer referencia al cumplimiento con las ISSAI, en su informe de auditoría, la EFS debe tener un mecanismo sólido de aseguramiento de calidad.

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

- 1) Una EFS puede cumplir totalmente con sus propias normas nacionales que sean consistentes con los principios fundamentales de auditoría: la ISSAI 400 para la auditoría de cumplimiento.

En este caso, se puede hacer una referencia en el informe de auditoría de cumplimiento (relativo al Párrafo 9 de la ISSAI 100) indicando:

*"Hemos hecho nuestra auditoría de conformidad con las [normas nacionales del país], las cuales se basan en [o son consistentes con] los principios de auditoría fundamentales para la auditoría de cumplimiento de la ISSAI 400 de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores".*

Esta referencia únicamente se puede hacer si el auditor ha cumplido con todos los requisitos de las normas nacionales que son pertinentes para la auditoría

- 2) Para la auditoría de cumplimiento, una EFS puede cumplir plenamente con la ISSAI 4000, que se encuentra en el nivel 4 del marco actual de las ISSAI. En este caso, se puede hacer una referencia (relativa al Párrafo 10 de la ISSAI 100) indicando:

*"Hemos realizado nuestra auditoría[s] de conformidad con las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores".*

Esta referencia solo se puede hacer si el auditor ha cumplido con todos los requisitos pertinentes de las ISSAI que son relevantes para la auditoría<sup>10</sup>.

Una EFS puede alegar el cumplimiento de las ISSAI, tanto para compromisos de auditoría individuales, como para sus prácticas de auditoría. Una EFS puede cumplir con todos los requisitos relevantes de la ISSAI en un compromiso de auditoría individual o en una selección de compromisos de auditoría individuales. En este caso, la EFS puede hacer referencia a las ISSAI en esos compromisos de auditoría específicos, pero no puede alegar tener una práctica de auditoría que sea

---

<sup>7</sup> En la aplicación práctica de dicho aseguramiento de calidad, un revisor encontrará instancias de incumplimiento tanto dentro de una auditoría, como en toda la práctica de auditoría, pero debe formular un juicio general sobre el cumplimiento de la ISSAI, basado en la materialidad y el juicio profesional.

<sup>8</sup> Según la IDI, la práctica de auditoría se refiere a un conjunto de auditorías realizadas conforme a un mismo acuerdo organizativo, que siguen las mismas normas, metodología, requisitos de competencia para los equipos de auditoría, control de calidad y mecanismos de aseguramiento de calidad.

<sup>9</sup> Para obtener más orientación sobre el aseguramiento de calidad independiente, consulte las dimensiones de MMD - EFS sobre la solidez de las funciones de aseguramiento de calidad.

<sup>10</sup> Estas referencias cambiarán una vez culminada la migración al Marco de Pronunciamientos Profesionales de la INTOSAI en el año 2019.

conforme con las ISSAI. Para afirmar que su práctica de auditoría cumple con la ISSAI, como se mencionó anteriormente, la EFS debe contar con una función de aseguramiento de calidad que confirme que la EFS efectivamente cumple con todos los requisitos relevantes de la ISSAI, a los niveles organizativo e individual del compromiso de auditoría, de forma regular y constante.

### Cómo ayuda este manual

Este manual brinda orientación -a la EFS que ha adoptado la ISSAI 4000 como su norma autorizada- acerca de la forma de realizar una auditoría de cumplimiento, conforme a la ISSAI 4000. Esto le permitirá a la EFS poder hacer referencia a las normas en su informe de auditoría, tal y como se acaba de mencionar en la opción dos anterior.

Las siguientes secciones de este capítulo abordan algunos conceptos clave de la auditoría de cumplimiento que el auditor debe comprender antes de abocarse a la auditoría. El capítulo dos explica los requisitos, a nivel de la EFS, de la ISSAI 4000. Estos son los mecanismos de carácter institucional, que la EFS debe tener, para poder llevar a cabo una auditoría que cumpla con las ISSAI. El capítulo tres describe cómo la EFS puede seleccionar temas de auditoría, hacer su plan anual y decidir sobre los asuntos, a nivel de la EFS, para una auditoría de cumplimiento. A partir del capítulo cuatro, el manual describe el proceso, a nivel del compromiso, desde la planificación hasta la presentación de informes.

## 1.6 Conceptos de auditoría de cumplimiento

Las auditorías de cumplimiento están basadas en el riesgo y se llevan a cabo evaluando si las actividades, operaciones e información cumplen, en todos los aspectos materiales, con las disposiciones que gobiernan la entidad auditada<sup>11</sup>. Las normas también definen las partes vinculadas con la auditoría de cumplimiento, así como las relaciones entre ellas. La auditoría de cumplimiento se basa en una relación tripartita en la que el auditor aspira a obtener evidencia de auditoría, suficiente y adecuada, para llegar a una conclusión, cuyo propósito es mejorar el grado de confianza de los *usuarios previstos*, distintos de la *parte responsable*, sobre la medición o evaluación de la materia objeto con respecto a los criterios establecidos<sup>12</sup>.

### 1.6.1 Las tres partes

Las auditorías del sector público involucran tres partes distintas: la parte responsable, el auditor y el (los) usuario(s) previsto(s):

- La *parte responsable* se refiere a los funcionarios públicos (y, por lo tanto, a la entidad gubernamental auditada) que son responsables del tema.
- El *auditor* se refiere a la EFS.
- Los *usuarios previstos* son las personas, organismos o sectores para quienes el auditor prepara el informe de auditoría. En muchos países, se considera al Parlamento, o al organismo que crea la legislación, como el principal usuario previsto. Sin embargo, de acuerdo con las normas, pueden también ser usuarios los órganos de supervisión, los encargados de la gobernanza o el público en general<sup>13</sup>.

Legislatura

<sup>11</sup> ISSAI 400.12.

<sup>12</sup> ISSAI 400.35.

<sup>13</sup> ISSAI 100.25.

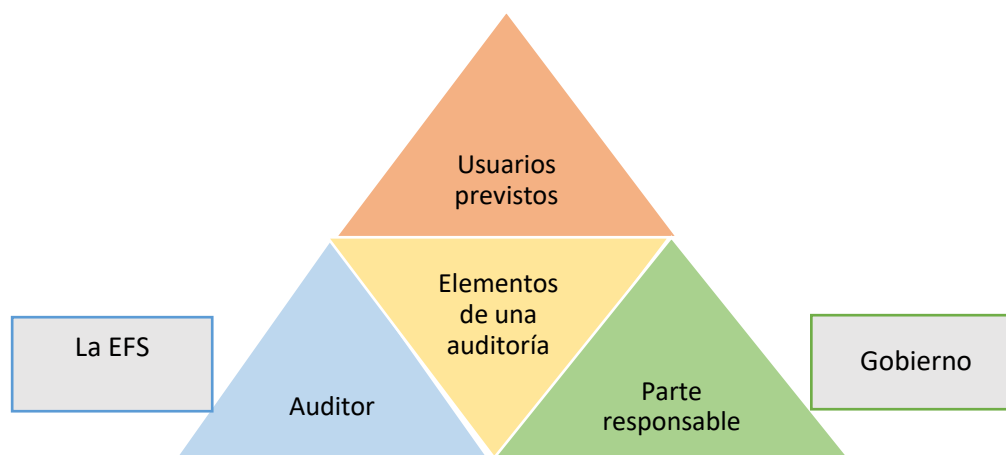


Figura 1.1: Las tres partes de la auditoría

Para entender a las tres partes, es importante considerar la relación entre ellas, lo que cada parte espera de las demás y cómo se cumplen dichas expectativas.

Aunque hay diferentes modelos, por lo general, la Legislatura o Parlamento faculta al Gobierno para realizar tareas específicas al proporcionarle el presupuesto, y al establecer un marco legal para regir el gasto de estos fondos. La rama ejecutiva del Gobierno (funcionarios públicos) es responsable de la gestión de los fondos públicos. En teoría, el ejercicio de la autoridad de los funcionarios públicos está bajo el control de la Legislatura. Sin embargo, en la práctica, establecer este control depende de la posibilidad de recibir información sobre cómo las entidades están cumpliendo con su mandato. El Parlamento necesita información sobre las entidades y sus actividades para la toma de decisiones. Como auditor, la EFS proporciona esta información a los usuarios.

Al igual que las partes interesadas clave, la EFS debe tener un conocimiento y comprensión idóneos de las necesidades y expectativas de los usuarios previstos. Son precisamente las partes interesadas las que hacen uso de los informes de auditoría. La EFS debe, pues, estar al tanto de la información que necesitan los usuarios y de la forma como utilizan la información que reciben. El auditor necesita conocer al usuario previsto y qué (por ejemplo, tipo de información, resultados) puede afectar o modificar una decisión tomada por él.

### 1.6.2 Materia objeto de la auditoría de cumplimiento

De acuerdo con la ISSAI, "el objetivo principal de la auditoría de cumplimiento es proporcionar a los usuarios previstos información sobre si las entidades públicas auditadas cumplen con las decisiones parlamentarias, leyes, actos legislativos, políticas, códigos establecidos y los términos acordados. Estos conforman las disposiciones relevantes que gobiernan la entidad o la materia objeto que se va a auditar"<sup>14</sup>.

La *materia objeto* depende del mandato de la EFS, las disposiciones pertinentes y el alcance de la auditoría. Por este motivo, el contenido y el alcance de la materia objeto de la auditoría de cumplimiento pueden variar ampliamente. Pueden asumir muchas formas y tener diferentes características dependiendo del objetivo y el alcance de la auditoría<sup>15</sup>. Por ejemplo, la materia objeto

<sup>14</sup> ISSAI 4000.23

<sup>15</sup> ISSAI 100.28 and ISSAI 400.33

puede estar referida a la información, condición o actividad que se mide o evalúa conforme a ciertos criterios.

La información de la materia objeto se refiere al resultado de evaluar o medir dicha materia en relación con los criterios. Por eso, hablar de auditoría de cumplimiento es referirse a la evaluación del asunto o materia objeto con relación a criterios relevantes.

### Identificación de la materia objeto de la auditoría de cumplimiento

La definición de la materia objeto en las normas de la auditoría de cumplimiento es flexible. Esta flexibilidad responde a las diversas necesidades de las EFS, que pueden considerar el concepto de manera diferente y les permite, además, enfocar sus recursos donde es más importante y necesario.

Algunas EFS tienen requisitos obligatorios o deben realizar auditorías a solicitud del Parlamento, mientras que otras cuentan con facultad discrecional para seleccionar la cobertura de las auditorías de cumplimiento. La forma en que se selecciona la materia objeto tiene, igualmente, un impacto en el enfoque de auditoría en lo que a la evidencia y a los recursos de auditoría se refiere<sup>16</sup>.

Por ejemplo, en algunas EFS la materia de una auditoría de cumplimiento consiste en una entidad (o la información acerca de la materia objeto es considerada como las "cuentas" de una entidad), sin definir un alcance más específico. Al examinar la definición, es posible tomar una "entidad" como materia objeto. En este caso, el alcance de la auditoría abarcará todas las actividades de la entidad y todas las disposiciones que la rigen. Sin embargo, proporcionar una conclusión sobre un alcance de auditoría tan amplio constituiría un verdadero desafío.

Por esta razón, las normas reconocen la relación que existe entre la materia objeto y el alcance de las auditorías de cumplimiento, a los fines de restringir el problema para que sea manejable y posible de auditar. La definición proporcionada anteriormente establece que "La materia objeto depende del mandato de la EFS, las autoridades relevantes y *el alcance de la auditoría*". Esto significa que cuando los auditores planifican una auditoría de cumplimiento, generalmente comienzan con un asunto más amplio, como la entidad, pero a medida que profundizan su conocimiento, durante el proceso, pueden modificar la materia objeto y el alcance, a los efectos de tener una auditoría más enfocada, lo que hará que los resultados sean más significativos para los usuarios previstos.

El alcance define la materia objeto y lo que se va a auditar. El alcance depende de las necesidades del (los) usuario(s) previsto(s), el nivel decidido de aseguramiento, el riesgo evaluado, y la competencia y los recursos disponibles en la EFS<sup>17</sup>.

Por ejemplo, los auditores pueden comenzar su planificación de auditoría considerando al "Ministerio de Salud" como la materia objeto y, eventualmente, limitarse a auditar "la provisión de agua potable".

Ejemplo: Alcance de la auditoría de cumplimiento de una iniciativa de agua potable limpia

#### Ejemplo: Alcance de la auditoría de cumplimiento de una iniciativa de agua potable limpia

La EFS X incluyó al sector de salud del país como materia objeto en su plan de auditoría de 2017 porque el sector había recibido importantes fondos gubernamentales y de donantes en los

<sup>16</sup> ISSAI 4000.43

<sup>17</sup> ISSAI 4000.44

últimos años. Lo que condujo a enfocar la auditoría en esta área fue una disminución en los indicadores clave de salud, a pesar de las inversiones considerables. Al mismo tiempo, hubo informes de los medios que criticaban el manejo inadecuado de asuntos de salud pública por parte del Gobierno.

Los auditores, primero, pensaron abarcar los mecanismos de prestación de servicios en el sector de la salud, incluyendo desde las instituciones de atención primaria hasta las instituciones terciarias de atención de la salud. El país tenía un marco legal elaborado, que contenía disposiciones constitucionales, así como otras políticas y procedimientos para proporcionar servicios de atención médica a todos los ciudadanos. Sin embargo, durante la etapa de planificación de la auditoría, los auditores descubrieron que muchos de los indicadores estaban relacionados con el consumo de agua potable no segura. Estos indicadores fueron la tasa de mortalidad infantil, la salud materna y la proporción de menores de cinco años con desnutrición, todos los cuales estaban disminuyendo. Además, los auditores observaron que una fracción importante de los fondos gubernamentales y de los donantes, que terminaban en el sector de salud, se utilizaba para crear instalaciones de agua potable para las personas pobres y vulnerables del país. Como consecuencia, los auditores decidieron reducir el alcance de la auditoría a la provisión de agua potable únicamente.

La revisión llevada a cabo por los auditores para el proceso de planificación indicó también que existían patrones comparativos de referencia (*benchmarks*) o criterios apropiados y disponibles para este compromiso de auditoría.

En algunos países, el tema de las auditorías de cumplimiento puede estar indicado en las leyes pertinentes y, en otros, puede determinarse utilizando la evaluación de riesgos y el juicio profesional. Por ejemplo, en algunas EFS, las entidades auditables se han clasificado en entidades de riesgo alto, medio o bajo. Las EFS llevarán a cabo auditorías de cumplimiento de las entidades de alto riesgo cada año, mientras que las entidades de riesgo medio a bajo serán auditadas una vez cada tres años. Las EFS deben encontrar la forma de determinar la materia objeto de la auditoría de cumplimiento considerando sus circunstancias particulares y la flexibilidad disponible en el marco de las ISSAI. El Capítulo 3 de este manual cubre el proceso de determinación del posible tema como parte de la planificación a nivel de la EFS.

### 1.6.3 Disposiciones y criterios en la auditoría de cumplimiento

Las disposiciones son el elemento más fundamental de la auditoría de cumplimiento, ya que la estructura y el contenido de las mismas proporcionan los criterios de auditoría y, por lo tanto, constituyen la base acerca de cómo debe la auditoría proceder, de conformidad con un mecanismo institucional determinado. Las disposiciones pueden incluir normas, leyes y reglamentos, resoluciones presupuestarias, políticas, códigos establecidos, términos acordados o los principios generales que gobiernan una sana gestión financiera del sector público y la conducta de los funcionarios públicos<sup>18</sup>.

El alcance del trabajo del auditor, a los efectos de obtener un conocimiento y comprensión suficiente del marco legal y normativo, dependerá de la naturaleza y complejidad de las leyes y reglamentos. Sin embargo, el auditor necesita entender solo las partes de la legislación que son relevantes para la tarea de auditoría en particular. En todos los casos, la entidad auditada conserva la responsabilidad de garantizar el cumplimiento con las leyes y regulaciones aplicables.

#### Jerarquía de las disposiciones

---

<sup>18</sup> ISSAI 400.28 y 29.

Debido a la gran variedad de disposiciones posibles, pueden haber disposiciones mutuamente contradictorias y sujetas a interpretaciones diferentes. Además, las disposiciones subordinadas pueden no ser consistentes con los requisitos o límites de la legislación habilitante, y pueden existir vacíos legislativos. Para evaluar el cumplimiento con las disposiciones del sector público, es necesario tener un conocimiento suficiente de la estructura y el contenido de las propias disposiciones<sup>19</sup>.

Si el auditor identifica disposiciones en conflicto, es importante considerar la jerarquía de las mismas; el nivel más alto prevalecerá sobre las disposiciones subordinadas. Por ejemplo, si algo ha sido definido en la ley acerca de una materia, las reglamentaciones internas de una entidad deben estar en consonancia con esta ley. De no ser así, los auditores deben señalar la contradicción y, si su mandato lo permite, recomendar un cambio en la reglamentación subordinada. Esto también podría constituir una evidencia de auditoría, en caso de que el cumplimiento del reglamento interno haya causado el incumplimiento de una disposición superior.

De modo análogo, cuando los auditores tienen dudas acerca de la interpretación correcta de una disposición, deben revisar la información relativa a los antecedentes para comprender el propósito y las premisas de la ley en cuestión, antes de usar la disposición como patrón comparativo de referencia. Al momento de afrontar una situación de este tipo, los auditores pueden llamar la atención de sus superiores acerca de ello, para que se pueda seguir el curso de acción apropiado durante la auditoría.

## Criterios

Los criterios son los patrones comparativos de referencia, que se derivan de las disposiciones que se utilizan para evaluar la materia objeto, de manera consistente y razonable. Los criterios pueden ser específicos o más generales, y pueden extraerse de diversas fuentes, tales como leyes, reglamentos, normas, principios sólidos y mejores prácticas.

Al realizar auditorías de cumplimiento, los criterios pueden diferir, en gran medida, de una auditoría a otra. Los criterios se pueden incluir en el informe propiamente dicho, o el informe puede hacer referencia a los criterios, de estar ellos contenidos en una aseveración de la gerencia o de encontrarse disponibles en una fuente confiable y de fácil acceso. Independientemente de cuál sea la opción escogida, es importante identificar claramente los criterios en el informe de la auditoría de cumplimiento, de modo que los usuarios del informe puedan comprender la base del trabajo y las conclusiones del auditor.

Los criterios deben ponerse a disposición de los usuarios previstos para que puedan entender, igualmente, cómo se ha evaluado o medido la materia objeto. Sin tener el marco de referencia proporcionado por los criterios idóneos, cualquier conclusión está abierta a la interpretación individual y a la incompreensión. Los usuarios deben poder comentar los criterios de auditoría antes de iniciarla, para asegurarse de que la auditoría tendrá el efecto deseado. Especialmente en lo que concierne a los criterios correctos, la comunicación con los usuarios previstos puede evitar que los resultados de la auditoría sean dejados de lado, en una discusión acerca de los criterios, al momento en que se informan las conclusiones.

Las ISSAI, con frecuencia, hacen hincapié en la necesidad de aplicar criterios idóneos al evaluar tanto la regularidad, como la gestión o comportamiento de una entidad. La razón de ello es que la calidad de la opinión de auditoría y la conclusión en las auditorías de cumplimiento depende, en una buena parte, de la forma como los auditores establecen y aplican los criterios de auditoría en su

---

<sup>19</sup> ISSAI 400.30.



trabajo. Se espera que los auditores lleven a cabo una evaluación de riesgos adecuada para determinar qué requisitos de cumplimiento son los más susceptibles de violación y, con base en esa evaluación, diseñen y realicen procedimientos para detectar dichos casos. Los auditores usan el criterio profesional para determinar y aplicar los criterios.

Se requieren dos tipos de criterios en las normas de cumplimiento, según el marco de la ISSAI: aquellos basados en las disposiciones establecidas como regularidad y aquellos que capturan aspectos de reputación -gestión y comportamiento.

La reputación se define como la "observancia de los principios generales que rigen la buena gestión financiera y la conducta de los funcionarios públicos"<sup>20</sup>. El uso de la reputación como base para la auditoría puede ser común para ciertas EFS, pero hay otras que carecen de las disposiciones pertinentes y del mandato para evaluar ambos aspectos. Algunas EFS utilizan este enfoque en "auditorías de gestión" realizadas a pedido de un órgano legislativo.

Los criterios basados en las disposiciones establecidas son relativamente fáciles de desarrollar y aplicar, ya que los auditores investigan estas disposiciones mientras obtienen un buen conocimiento y comprensión de una entidad auditada. Saben qué disposiciones son importantes y las utilizan, por tanto, como patrones comparativos de referencia. Sin embargo, establecer criterios adecuados para la reputación constituye todo un desafío, ya que estos criterios pueden ser menos formales, y exigir que los auditores tomen en cuenta las expectativas públicas, con respecto a las acciones y el comportamiento de los funcionarios gubernamentales.

Si los criterios no han sido definidos por las disposiciones, es importante identificar los criterios que contienen las cualidades descritas en las normas. Los criterios deben ser relevantes, completos, fiables, neutrales, comprensibles, útiles, comparables, aceptables y disponibles<sup>21</sup>.

Por lo general, los criterios de auditoría apropiados para una auditoría de cumplimiento de la reputación -gestión y comportamiento- serán principios generalmente aceptados o mejores prácticas nacionales o internacionales. En algunos casos, pueden estar descodificados, implícitos o basados en principios de derecho fundamentales. Esto proporcionaría suficiente flexibilidad a las Entidades Fiscalizadoras Superiores para adoptar los criterios para una auditoría de reputación que sea relevante para su país.

Los criterios apropiados de reputación se pueden derivar de:

- Las expectativas de la gestión financiera pública, como el cumplimiento de un sistema de control interno eficaz y eficiente.
- Las expectativas de los beneficiarios con respecto a la utilidad de los bienes o la calidad de los servicios y obras.
- Los requisitos para una asignación transparente e imparcial de fondos públicos y recursos humanos.

## **1.7 La auditoría de cumplimiento como un compromiso de aseguramiento**

Los funcionarios públicos son responsables de administrar las entidades públicas, de conformidad con las disposiciones que rigen sus actividades, y de lograr el nivel de desempeño que se espera de

---

<sup>20</sup> ISSAI 400.13.

<sup>21</sup> ISSAI 4000.118

ellos. Si, por algún motivo, la entidad no cumple con las disposiciones previstas, los funcionarios responsables deberán rendir cuenta y asumir su responsabilidad.

El auditor audita el asunto o materia objeto para proporcionarle al usuario previsto la información correcta. Si la conclusión de auditoría es que la información provista es correcta, en todos los aspectos materiales, el auditor debe tener suficiente evidencia de auditoría para respaldar esa conclusión. También puede haber casos en los que la parte responsable no proporcione a los usuarios la información requerida, y los usuarios soliciten una evaluación independiente, por parte de la EFS, de las condiciones reales. La EFS efectúa una auditoría y proporciona el "aseguramiento o garantía" de las condiciones en referencia a los usuarios.

Considerada en sí misma, la auditoría realizada por la EFS es un compromiso de aseguramiento. La auditoría de cumplimiento -como compromiso de aseguramiento- mejora la credibilidad de la información suministrada por el auditor. Este aseguramiento se puede proporcionar a través de opiniones y conclusiones que explícitamente transmitan el nivel de seguridad, o puede proporcionarse también de otras formas<sup>22</sup>. El auditor de cumplimiento verificará si la información aportada por las entidades gubernamentales o las condiciones reales en estas entidades cumplen con las disposiciones (las leyes y reglamentos relevantes, etc.). Después de la auditoría, la EFS preparará un informe para los usuarios, que incluye una conclusión sobre el tema. De este modo, el auditor proporcionará un "aseguramiento" que reduce el riesgo para los usuarios de utilizar la información específica y los ayuda a tomar una decisión informada.

En las normas, esto se conoce como "mejorar el grado de confianza de los usuarios previstos". Por lo tanto, la seguridad está vinculada a la forma como el auditor puede reunir evidencia de auditoría y cuánto trabajo tiene que hacer para estar seguro de las conclusiones. A los fines de suministrar una conclusión con una seguridad razonable, el auditor debe decidir qué técnicas de auditoría usar, combinarlas, ser luego capaz de poder concluir que "la información proporcionada es, en todos los aspectos materiales, correcta".

Las ISSAI afirman que los usuarios previstos desearán confiar en la fiabilidad y relevancia de la información que utilizan como base para tomar decisiones. Por lo tanto, las auditorías proporcionan información basada en evidencia suficiente y apropiada, y los auditores deben realizar procedimientos para minimizar o manejar el riesgo de llegar a conclusiones inadecuadas<sup>23</sup>.

Un auditor realiza procedimientos para minimizar o manejar el riesgo de proporcionar conclusiones incorrectas, reconociendo que debido a las limitaciones inherentes a todas las auditorías, ninguna auditoría puede proporcionar una garantía absoluta de la condición de la materia objeto. Esto debe comunicarse de manera transparente. En la mayoría de los casos, una auditoría de cumplimiento no abarcará todos los elementos de la materia objeto, sino que dependerá de un cierto grado de muestreo cualitativo o cuantitativo<sup>24</sup>.

### **Aseguramiento razonable y aseguramiento limitado**

Las ISSAI establecen que la auditoría de cumplimiento puede realizarse para proporcionar una *seguridad razonable* o una *seguridad limitada*. Estas dos modalidades utilizan de manera diferente, los tipos de criterios, el muestreo, los procedimientos de recopilación de evidencia y los formatos de los informes. Una vez más, cada compromiso de aseguramiento es un compromiso de certificación o atestación, o un compromiso de informe directo. Estos dos tipos de participación difieren entre sí (lo

---

<sup>22</sup> ISSAI 100.32.

<sup>23</sup> ISSAI 100.31.

<sup>24</sup> ISSAI 400.40.

cual se explicará en la siguiente sección) en función de quién prepara y quién mide la materia objeto<sup>25</sup>.

Como es de esperar, los dos niveles de aseguramiento en la auditoría de cumplimiento transmiten el mensaje de manera diferente a los usuarios. En el compromiso de aseguramiento razonable, la auditoría transmite que, en la opinión del auditor, la materia objeto está o no en cumplimiento, en todos los aspectos significativos, con los criterios establecidos. En los compromisos de aseguramiento limitado, la auditoría transmite que, nada ha llegado a la atención del auditor para hacer que él o ella considere que la materia objeto no cumple con los criterios. Se puede proporcionar un aseguramiento razonable o limitado tanto para el informe directo como para los compromisos de certificación en la auditoría de cumplimiento<sup>26</sup>.

La siguiente sección de este capítulo describe las diferentes formas de realizar una auditoría de cumplimiento. Analiza la situación acerca de cuándo proporcionar aseguramientos limitados o razonables, con respecto a los informes directos y al compromiso de certificación, y diseña la auditoría correspondiente.

## 1.8 Diferentes formas de realizar una auditoría de cumplimiento

La ISSAI 4000 explica las consideraciones clave que aplican cuando las EFS realizan auditorías de cumplimiento como compromisos independientes. Este manual comprende -el proceso de auditoría de cumplimiento tal y como está explicado en la ISSAI 4000- las diferentes formas de llevar a cabo una auditoría de cumplimiento.

Como se mencionó anteriormente, la auditoría de cumplimiento se puede clasificar en dos tipos diferentes de compromisos de auditoría: compromisos de certificación y compromisos de informe directo<sup>27</sup>:

- En los *compromisos de certificación*, la parte responsable, es decir, la entidad, mide la materia objeto, con respecto a los criterios, y presenta la información sobre dicha materia, con base en la cual el auditor recopila, luego, evidencia de auditoría, suficiente y apropiada, para proporcionar una base razonable para expresar una conclusión. Los compromisos de certificación pueden ser compromisos de aseguramiento razonable y limitado.
- En los *compromisos de informe directo*, es el auditor quien mide o evalúa la materia objeto con relación a los criterios. El auditor selecciona tanto la materia objeto como los criterios, teniendo en cuenta el riesgo y la materialidad.

El resultado de medir la materia objeto en relación con los criterios se presenta en el informe de auditoría en forma de hallazgos, conclusiones, recomendaciones o una opinión. La auditoría de la materia objeto también puede proporcionar nueva información, análisis o conocimientos<sup>28</sup>. De igual manera, la conclusión puede expresarse como una respuesta más detallada a preguntas específicas de auditoría<sup>29</sup>.

---

<sup>25</sup> ISSAI 4000.31.

<sup>26</sup> ISSAI 400.41.

<sup>27</sup> ISSAI 100.24.

<sup>28</sup> ISSAI 100.29.

<sup>29</sup> ISSAI 400.59.

Cada compromiso de aseguramiento (ya sea razonable o limitado) es un compromiso de certificación o un compromiso de informe directo. Los compromisos de informe directo y los compromisos de certificación difieren en función de quién prepara y mide o evalúa la materia objeto. Dicha materia puede estar establecida en el mandato o ser seleccionada por la EFS<sup>30</sup>.

La diferencia entre los dos tipos de auditoría está vinculada con la materia objeto y la información de la materia objeto, y se refiere a la definición de auditoría.

La materia objeto de una auditoría de cumplimiento pueden ser actividades, operaciones financieras o información. En los compromisos de certificación, el auditor da fe de la información de la materia, que puede ser bajo la forma de una declaración de cumplimiento, de conformidad con un formato de informe establecido y estandarizado<sup>31</sup>. Aquí, los criterios de auditoría están implícitamente dados por la presentación de la información de la materia objeto. En estos casos, el auditor necesita identificar los criterios de auditoría relevantes para sacar conclusiones sobre la corrección de los criterios, implícitamente dados, en la información de la materia objeto por la parte responsable<sup>32</sup>.

Según las ISSAI, las auditorías de cumplimiento se llevan cabo evaluando en qué medida las actividades, las operaciones financieras y la información cumplen, en todos los aspectos materiales, con las disposiciones que gobiernan la entidad auditada. Lo que se acaba de decir, se puede ilustrar con un ejemplo que se basa en la misma materia objeto y alcance, pero en diferentes entornos.

	País X	País Y
Parte responsable	Oficina Nacional de Impuestos (ONI) del país X	Oficina Nacional de Impuestos (ONI) del país Y
Materia objeto de la auditoría	Ingresos fiscales del Impuesto al Valor Agregado (IVA)	Ingresos fiscales del Impuesto al Valor Agregado (IVA)
Información de la materia objeto	Información financiera relacionada con los ingresos del IVA	Información financiera relacionada con los ingresos del IVA
Criterios	Ley del IVA y otras leyes y reglamentos que rigen la recaudación de impuestos	Ley del IVA y otras leyes y reglamentos que rigen la recaudación de impuestos
Usuario	Parlamento	Parlamento

Ahora veamos quién crea la información de la materia objeto y cómo esto influye en la auditoría. Hay dos posibles escenarios que conducen a un compromiso de certificación o a un compromiso de informe directo.

### 1.7.1 Compromisos de certificación

#### Escenario 1: País X

La Oficina Nacional de Impuestos del País X presentó un informe al Parlamento con respecto a la recaudación de impuestos. La información de la materia objeto ha sido elaborada por la parte responsable y presentada a los usuarios en forma de informe (esta información también puede tener la forma de un estado de resultados, estadísticas, etc.). Cuando los funcionarios estaban elaborando la información de la materia objeto, se vieron obligados a seguir la

<sup>30</sup> ISSAI 4000.31

<sup>31</sup> ISSAI 100.30.

<sup>32</sup> ISSAI 4000.113

legislación pertinente, así como otras leyes y reglamentos que rigen estos impuestos.

Las normas hacen referencia a la elaboración de información de la materia objeto como "evaluación de la materia con respecto a los criterios". En este caso, la Oficina Nacional de Impuestos ya le ha proporcionado la información de la materia objeto (evaluación) al Parlamento, bajo la forma de un informe. Con su informe, los funcionarios de la parte responsable están haciendo afirmaciones explícitas o implícitas (aseveraciones) de que la información (evaluación) sobre los ingresos del IVA (materia objeto) da una imagen fiel y razonable a la luz de las leyes y reglamentos (criterios).

El papel del auditor en este escenario es dar fe de la afirmación, expresada en forma de conclusión u opinión, sobre si la aseveración hecha, por la parte responsable, sobre la evaluación que proporcionó es o no correcta; y si los funcionarios, realmente, han seguido las leyes y reglamentos como lo han afirmado (explícita o implícitamente). Esta conclusión aumenta la confianza del Parlamento sobre el informe (información de la materia objeto) que ha recibido.

### 1.7.2 Compromisos de informe directo

#### Escenario 2: País Y

La Oficina Nacional de Impuestos (ONI) del país Y no publica informes sobre la recaudación de impuestos. Algunas estadísticas se proporcionan en su sitio web, pero generalmente son obsoletas y no detalladas. La ONI es una parte del sistema de presupuesto general, y debido al marco de gestión financiera no prepara un conjunto separado de estados financieros. A causa de la forma como se preparan las cuentas finales, no es posible aislar los ingresos fiscales recaudados por la ONI, de los ingresos tributarios provenientes de otras fuentes. Recientemente, el Parlamento del país Y ha estado discutiendo una iniciativa de reforma que apunta a mejorar la recaudación de impuestos del IVA. La dirección de la EFS decidió preparar un informe de auditoría sobre los ingresos del IVA y presentarlo al Parlamento.

En el escenario anterior, la parte responsable no ha proporcionado información sobre el tema (y, por lo tanto, ninguna aseveración), a pesar de la necesidad de esta información. Como consecuencia, la EFS, a través de su auditoría, decidió suministrar la información a los usuarios. La auditoría evaluará directamente los ingresos del IVA (materia objeto) conforme a los criterios y proporcionará una conclusión. Con base en la evaluación del tema por parte del auditor, la EFS prepara el informe de auditoría y lo presenta al Parlamento.

Esta forma de auditoría se llama "informe directo". En un trabajo de informe directo, la auditoría se efectúa directamente sobre la materia objeto, en lugar de hacerlo sobre la información de la materia.

### 1.7.3 Niveles de aseguramiento y tipos de auditoría

Para comprender el amplio alcance de la auditoría de cumplimiento, es necesario entender el vínculo que existe entre los niveles de aseguramiento y los tipos de auditoría. La siguiente tabla ayudará a comprender cómo estos conceptos funcionan juntos en la práctica.

		Tipo de compromiso	
		Informe Directo (ID)	Compromiso de Certificación (CC)
Nivel de aseguramiento	Seguridad razonable (SR)	SR-ID	SR-CC
	Seguridad Limitada (SL)	SL-ID	SL-CC

*Tabla 1: Niveles de aseguramiento y tipos de auditoría en la auditoría de cumplimiento*

Cada auditoría realizada por la EFS entrará en una de las cuatro celdas presentadas en la tabla.

#### 1.7.4 Regularidad o reputación en la auditoría de cumplimiento

La auditoría de cumplimiento puede estar relacionada con la regularidad (cumplimiento de criterios formales, tales como leyes, reglamentos y acuerdos relevantes) o con la reputación (observancia de los principios generales que rigen una sólida gestión financiera y la conducta de los funcionarios públicos). Aun cuando la regularidad es el enfoque principal de la auditoría de cumplimiento, la reputación también puede ser pertinente, dado el contexto del sector público, en el que existen ciertas expectativas sobre la gestión financiera y la conducta de los funcionarios. Dependiendo 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 relativos a la reputación.

De tener la EFS el mandato, los auditores deben considerar también aspectos vinculados con la reputación -gestión y comportamiento- en las auditorías de cumplimiento. Usualmente, esto exige que los auditores verifiquen si la entidad auditada ha seguido los principios de una administración financiera sólida y si sus funcionarios han actuado, de manera transparente y equitativa, al tomar decisiones que son cruciales para la entidad. Los auditores establecen el alcance de su auditoría de cumplimiento y los criterios de auditoría sobre la base de esta revisión.

Independientemente de la fuente de donde provengan los criterios, el auditor realiza la auditoría y elabora una conclusión en el nivel de aseguramiento seleccionado (razonable o limitado), de conformidad con los requisitos de la ISSAI 4000. Además, sin tener en cuenta las características del compromiso, a saber, certificación o informe directo, los criterios de auditoría pueden incluir tanto la regularidad como la reputación.

## 1.9 Conclusión

El presente capítulo presenta las diferentes formas de llevar a cabo la auditoría de cumplimiento, de acuerdo con la ISSAI 4000. Muestra que hay opciones para realizar compromisos con un aseguramiento razonable o limitado; de certificación o informe directo, y de regularidad o reputación. Este manual describe la auditoría de cumplimiento como un compromiso de informe directo, de aseguramiento razonable, que por naturaleza es de regularidad. El próximo capítulo describirá los requisitos, a nivel de la EFS, para la auditoría de cumplimiento como principios generales. Los capítulos siguientes explicarán las fases de la auditoría de cumplimiento: planificación y diseño de la auditoría, recolección de evidencia, evaluación de la evidencia y formulación de conclusiones, y presentación de informes.

## Capítulo 2

---

### Consideraciones a nivel de la EFS para la auditoría de cumplimiento

#### Contenido

- 2.1 Introducción
  - 2.2 Consideraciones, a nivel de la EFS, para la auditoría de cumplimiento
  - 2.3 Proceso de la auditoría de cumplimiento
  - 2.4 Conclusión
- Anexo: Plantilla del papel de trabajo para el capítulo 2

## 2.1 Introducción

El presente capítulo se desarrolla a partir de los conceptos de auditoría de cumplimiento que abarca el Capítulo uno. Describe los asuntos previos al compromiso auditor que la gerencia de la EFS debe abordar primero, a nivel de la EFS, antes de comenzar a realizar una auditoría de cumplimiento. Dichos asuntos están incluidos en los requisitos generales para la auditoría de cumplimiento de la ISSAI 4000. Este capítulo también ilustra el proceso de la auditoría de cumplimiento y los siguientes capítulos del presente manual explican el proceso.

## 2.1 Consideraciones, a nivel de la EFS, para la auditoría de cumplimiento

Las consideraciones, a nivel de la EFS, para la auditoría de cumplimiento deben efectuarse antes del comienzo de la auditoría y continuar durante todo el proceso de auditoría. La EFS debe asegurarse, previo al inicio de la auditoría, de haber establecido los sistemas y mecanismos necesarios en la EFS, y de haber preparado a su personal para llevar a cabo la auditoría con los requisitos de estos elementos. A continuación se presentan las consideraciones, a nivel de la EFS, que son fundamentales para la realización de una auditoría de cumplimiento:

1. Selección del alcance de la auditoría
2. Evaluación de riesgos
3. Objetividad y ética de los auditores
4. Competencia del equipo de auditoría
5. Escepticismo profesional y juicio de auditor
6. Mecanismo de control de calidad
7. Documentación del trabajo de auditoría
8. Comunicación

Como la naturaleza de la auditoría es iterativa y acumulativa, la EFS debe efectuar estas consideraciones, antes de iniciar cualquier auditoría, así como en distintos momentos a lo largo del proceso auditor.

### 2.1.1 Selección del alcance de la auditoría

ISSAI 4000.64: En aquellos casos en los cuales la EFS tiene discrecionalidad para seleccionar el alcance de las auditorías de cumplimiento, identificará las áreas que son significativas para el (los) usuario(s) previsto(s).

Algunas EFS realizan auditorías a solicitud del Parlamento, mientras que otras tienen discrecionalidad para seleccionar el alcance de las auditorías de cumplimiento. Esta facultad no es relevante para las EFS que tienen requisitos obligatorios para auditorías de cumplimiento. Cuando la EFS tiene discrecionalidad para seleccionar la cobertura de las auditorías de cumplimiento, realiza los procedimientos necesarios (explicados en el capítulo tres) para identificar áreas significativas o áreas con riesgo potencial de incumplimiento, o ambas. Al llevar a cabo estos procedimientos, el auditor puede tomar en consideración cualquiera de lo siguiente:

- a. Intereses o expectativas públicas o legislativas.
- b. Impacto en los ciudadanos.
- c. Proyectos con financiamiento público significativo.
- d. Beneficiarios de fondos públicos.
- e. Importancia de ciertas disposiciones legales.
- f. Principios de buena gobernanza.



- g. Roles de los diferentes órganos del sector público.
- h. Derechos de los ciudadanos y de los organismos del sector público.
- i. Posibles violaciones de las leyes aplicables y otros reglamentos que rigen la actividad de la entidad pública, o la deuda pública, el déficit público y las obligaciones externas.
- j. Incumplimiento de los controles internos o ausencia de un sistema de control interno adecuado.
- k. Hallazgos identificados en auditorías anteriores.
- l. Riesgos de incumplimiento señalados por terceros

Al momento de seleccionar las áreas, el equipo de la EFS puede considerar importante analizar propuestas presupuestarias, publicaciones, informes de evaluación, etc. Tomar parte en conferencias y foros de discusión, también, puede brindarle al equipo información valiosa para conformar la base de selección de las materias objeto, por parte de la EFS, y reducir el riesgo de auditar áreas de bajo riesgo. El auditor, a menudo, puede encontrar ejemplos de incumplimiento en conexión con otros tipos de trabajo de auditoría que están teniendo lugar. Puede ser importante informar los hallazgos, a los efectos del trabajo correspondiente al proceso de evaluación de riesgos de la EFS para el año siguiente.

Después de seleccionar las áreas de auditoría significativas, el auditor debe determinar la materialidad. Una materia objeto puede ser evaluada como material, si el conocimiento que se tenga de ella es susceptible de ejercer influencia en las decisiones de los usuarios previstos. Por ejemplo, el incumplimiento de los términos y condiciones de un proyecto financiado por un donante se considera importante, si ese incumplimiento puede llevar al donante a discontinuar el financiamiento del proyecto, o a imponer controles más estrictos, como condición previa para la continuación del financiamiento.

La materialidad o importancia relativa puede estar vinculada con un elemento individual o con un grupo de elementos tomados en conjunto. La materialidad, con frecuencia, se considera en términos de valor, pero también tiene otros aspectos tanto cuantitativos como cualitativos. Las características inherentes de un ítem, o grupo de ítems, pueden hacer que una materia objeto sea material por su propia naturaleza. Un asunto también puede ser material debido al contexto en el que ocurre. La importancia relativa debe determinarse, a fin de estructurar una base para el diseño de la auditoría, y debe reevaluarse durante todo el proceso de auditoría.

### 2.1.2 Evaluación de riesgo

ISSAI 4000.52: El auditor deberá realizar procedimientos para reducir el riesgo de elaborar conclusiones incorrectas, a un nivel bajo aceptable.

ISSAI 4000.58: El auditor debe considerar el riesgo de fraude, a lo largo de todo el proceso de auditoría, y debe documentar el resultado de la evaluación.

El riesgo de auditoría es el riesgo que existe de que el informe, la conclusión o la opinión del auditor sean inapropiados. Se debe realizar una auditoría de cumplimiento para reducir el riesgo de auditoría a un nivel bajo aceptable, en las circunstancias de la auditoría.

Reducir el riesgo de auditoría incluye anticipar los riesgos posibles o conocidos del trabajo previsto y sus consecuencias, diseñar procedimientos para abordar esos riesgos durante la auditoría y documentar qué y cómo se abordarán esos riesgos. El auditor necesita evaluar si el alcance del trabajo realizado es suficiente. Adicionalmente, al concluir, el auditor necesita determinar si cuenta con evidencia de auditoría, suficiente y apropiada, al momento de evaluar la materia objeto con respecto a los criterios, para formular una(s) conclusión (es), que sea conforme al nivel de riesgo involucrado.

En un compromiso de certificación, el riesgo de auditoría -que incluye tres componentes, a saber, riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección- son analizados, su conjunto, durante la evaluación del riesgo de la auditoría. En un compromiso de informe directo, el auditor participa en la elaboración de la información acerca de la materia objeto. El auditor puede aplicar el modelo de riesgo de auditoría al preparar la conclusión sobre la materia objeto.

### 2.1.3 Objetividad y ética de los auditores

ISSAI 4000.45: El auditor deberá cumplir con los procedimientos pertinentes en relación con la objetividad y la ética los cuales, a su vez, deberán cumplir con las ISSAI relacionadas sobre objetividad y ética.

ISSAI 4000.48: El auditor tendrá buen cuidado de mantener la objetividad para que los hallazgos y conclusiones sean imparciales y sean vistos como tales por terceros.

El auditor debe mostrar un comportamiento profesional e integridad, ser objetivo, poseer la competencia profesional requerida y ejercer la debida atención. También debe mantener su independencia tanto de forma como de hecho, así como la confidencialidad con respecto a todos los asuntos de la auditoría.

El auditor debe demostrar objetividad al seleccionar sus objetivos de auditoría e identificar los criterios. Asimismo, el auditor debe asegurarse de que la comunicación con las partes interesadas no comprometa la objetividad de la EFS.

El auditor debe evitar toda influencia indebida de las partes interesadas, a los fines de preparar un informe equilibrado y mantener su objetividad, para que su trabajo e informe sean considerados imparciales por terceros razonables e informados.

La EFS debe asegurarse que el auditor siga los requisitos y cumpla con ellos. La EFS puede ayudar al auditor brindándole orientación sobre el código de ética. De igual manera, puede hacer referencia a la ISSAI 10 Declaración de México sobre Independencia de la EFS; ISSAI 11 Pautas básicas y buenas prácticas de la INTOSAI relacionadas con la independencia de la EFS; y la ISSAI 30 Código de ética de la INTOSAI. El Anexo 2.1 proporciona una plantilla, a título de sugerencia, para que los equipos de las EFS cumplan con el código de ética. Para efectos de la objetividad de los miembros del equipo de auditoría, las EFS tienen mecanismos (por ejemplo, plantillas) para la declaración de ausencia de conflicto de intereses o declaración de conflicto de intereses, o ambos, antes de comenzar la auditoría. Estas plantillas se deben completar una vez (o, de ser necesario para auditorías individuales, sobre la base de caso por caso) todos los años, antes del inicio de cada ciclo de auditoría. No es necesario llenar esas plantillas para cada compromiso de auditoría.

### 2.1.4 Competencia del equipo auditor

ISSAI 4000.85: La EFS se asegurará que el equipo de auditoría, colectivamente considerado, tenga la competencia profesional necesaria para realizar la auditoría.

El equipo de auditoría es conformado para tener, en conjunto, la competencia, el conocimiento, las habilidades y la experiencia necesarios para realizar la auditoría, de acuerdo con las normas profesionales. Dependiendo del tema, esto puede incluir:

- a. Destrezas y habilidades de auditoría con respecto a la recolección y análisis de datos.
- b. Competencia legal.
- c. Comprensión y experiencia práctica del tipo de auditoría que se llevará a cabo.
- d. Conocimiento de las normas y disposiciones aplicables.

- e. Conocimiento y comprensión de las operaciones de la entidad auditada y experiencia adecuada para el tipo de entidad y operaciones a auditar.
- f. Habilidad y experiencia para ejercer juicio profesional.
- g. Capacidad para elaborar un informe de auditoría que sea apropiado a las circunstancias.

La EFS debe asignar recursos adecuadamente calificados que estén disponibles, cuando sea necesario, en las diferentes fases del proceso de auditoría. Cuando no se cuente, dentro del equipo de la EFS, con las técnicas, métodos o destrezas especializadas requeridas, se pueden utilizar expertos externos de diferentes maneras, por ejemplo, para aportar conocimientos o realizar un trabajo específico. En aquellos casos en los que se necesita experiencia externa, la EFS debe evaluar si los expertos cuentan con la independencia, competencia, capacidades y objetividad necesarias. La EFS también debe determinar si su trabajo es adecuado para los fines de la auditoría. Incluso, en aquellos casos en los que los expertos externos realizan un trabajo de auditoría, en nombre de la EFS, la EFS continúa siendo responsable de la(s) conclusión(es).

La EFS necesita reclutar personal con las calificaciones adecuadas; ofrecer desarrollo y capacitación al personal; preparar manuales y otras guías e instrucciones escritas sobre la realización de auditorías; y asignar recursos de auditoría suficientes y apropiados. La EFS debe hacer arreglos para que los auditores mantengan su competencia profesional mediante un desarrollo profesional continuo y permanente<sup>13</sup>.

### 2.1.5 Escepticismo y juicio profesional del auditor

ISSAI 4000.71: El auditor deberá ejercer su juicio profesional durante todo el proceso de auditoría.

ISSAI 4000.74: Se buscará asesoramiento profesional cuando se encuentren problemas difíciles o controversiales para asistir en el ejercicio del juicio profesional.

ISSAI 4000.77: El auditor deberá ejercer el escepticismo profesional y mantener una mente abierta y objetiva.

Los auditores deben planificar y llevar a cabo la auditoría con escepticismo profesional, y deben ejercer su juicio profesional a lo largo de la misma. La actitud del auditor debe caracterizarse por el escepticismo profesional y el juicio profesional que deben aplicar, al tomar decisiones, sobre el curso de acción apropiado a seguir. Los auditores deben prestar la debida atención para asegurarse que su comportamiento profesional sea el adecuado<sup>33</sup>.

Tanto el escepticismo profesional como el juicio profesional son necesarios para realizar la auditoría de cumplimiento de manera apropiada. Son dos requisitos separados, diferentes en su significado y también en su aplicación. Pero cada uno complementa al otro en el trabajo del auditor.

Mantener el juicio profesional y el escepticismo en la auditoría de cumplimiento requiere la capacidad de analizar la estructura y el contenido de las disposiciones públicas, como base para identificar los criterios apropiados o vacíos en la legislación, en caso de que las leyes y reglamentos sean total o parcialmente insuficientes. También exige la capacidad de aplicar conceptos de auditoría en el enfoque de materias objeto conocidas y desconocidas.

<sup>13</sup> ISSAI 400.45

<sup>33</sup> ISSAI 100.37.

## Juicio profesional

El juicio profesional se utiliza para llegar a una conclusión, bien razonada, que esté sustentada en los hechos y circunstancias relevantes, disponibles para el momento de la conclusión. Los auditores deben aplicar el juicio profesional en todas las etapas del proceso de auditoría de cumplimiento. El juicio profesional implica la identificación, sin prejuicio alguno, de alternativas razonables. En consecuencia, la consideración cuidadosa y objetiva de la información que puede parecer contradictoria, a los efectos de una conclusión, es clave para su aplicación.

Al realizar auditorías de cumplimiento es importante tener la capacidad de comprender y analizar la estructura y el contenido de las disposiciones públicas, las necesidades públicas y los vacíos en la legislación. Los auditores, con suficiente conocimiento y experiencia, pueden aplicar conceptos de auditoría profesional, en el enfoque de una materia objeto familiar o desconocida.

El juicio profesional es una habilidad que se adquiere con el tiempo, y es solo después de adquirir esta habilidad que el auditor está en capacidad de aplicar el juicio profesional. Los auditores obtienen esta habilidad mediante la capacitación y experiencia relevantes. De allí que la aplicación del juicio profesional implique, igualmente, la aplicación de la capacitación, habilidad y experiencia del auditor. Y es por eso que, solo un auditor con capacitación, conocimiento y experiencia específica para una circunstancia determinada, está en capacidad de ejercer un juicio profesional razonable en esa circunstancia. En resumen, el juicio profesional se basa en las circunstancias y no se espera que cada auditor sea competente para todas las asignaciones.

Las personas con conocimiento, experiencia y objetividad pueden llegar a conclusiones diferentes al aplicar las normas profesionales, independientemente de que los hechos y circunstancias sean similares. Esto no necesariamente significa que una conclusión es correcta y la otra no. Es de esperar que un interrogatorio apropiado permita conocer y comprender los procedimientos realizados y los fundamentos de las conclusiones alcanzadas. La documentación de los juicios profesionales es importante para demostrar que se siguió un proceso sólido y para ayudar a formular una conclusión bien razonada. Cuando se cuestiona el juicio profesional, la documentación muestra el análisis de los hechos, circunstancias y alternativas considerados, así como la base de las conclusiones alcanzadas.

## Escepticismo profesional

El escepticismo profesional es una actitud que implica mantener una mente abierta y objetiva, estando alerta ante las condiciones que puedan indicar un posible incumplimiento debido a error o fraude. El escepticismo profesional es esencial cuando se evalúa una evidencia de auditoría que contradice a otra evidencia ya obtenida, y la información que cuestiona la confiabilidad de la evidencia de auditoría, como los documentos y las respuestas a las consultas<sup>34</sup>.

Es necesario ejercitar el escepticismo profesional para garantizar que el auditor evite el sesgo personal y para asegurarse de que el auditor no esté generalizando, en demasía, al sacar conclusiones de las observaciones. Adicionalmente, el auditor deberá actuar racionalmente basándose en una evaluación crítica de toda la evidencia recopilada.

El auditor mantiene una actitud de escepticismo profesional para estar alerta a las condiciones, circunstancias e información que pueden indicar la existencia de un incumplimiento material y para evaluar críticamente la evidencia de auditoría.

Al momento de ejercer el escepticismo profesional, los auditores mantienen una mente abierta y razonablemente inquisitiva, sin por ello incurrir en una desconfianza excesiva. El auditor no asume que la gerencia sea deshonesto, ni tampoco honesto. Los auditores deben tener siempre presente

---

<sup>34</sup> ISSAI 4000.78

que el fraude puede existir y no deben quedar satisfechos con evidencia que no sea convincente porque crean que la gerencia es honesta.

El escepticismo profesional incluye estar alerta ante, por ejemplo:

- Evidencia de auditoría que contradiga otra evidencia de auditoría obtenida.
- Información que ponga en duda la confiabilidad de los documentos y de las respuestas a las consultas a como evidencia de auditoría.
- Condiciones que puedan indicar un posible fraude.

Mantener el escepticismo profesional, en el transcurso de la auditoría, es necesario si el auditor debe y aspira a reducir los riesgos de:

- Pasar por alto circunstancias inusuales.
- Generalizar, en exceso, al extraer conclusiones de las observaciones de auditoría.
- Usar suposiciones inadecuadas para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría y evaluar los resultados de los mismos.

### 2.1.6 Mecanismo de control de calidad

ISSAI 4000.80: La EFS asumirá la responsabilidad de la calidad general de la auditoría, a los fines de asegurar que las auditorías se lleven a cabo de conformidad con las normas profesionales, leyes y reglamentaciones pertinentes, y que los informes sean apropiados a las circunstancias.

El control de calidad se refiere a los procesos regulares que existen para revisar la calidad de una auditoría de cumplimiento, en cada etapa, con el fin de asegurar que la auditoría cumpla con las normas aplicables y que, el informe de auditoría, conclusión u opinión emitida, sea adecuado a las circunstancias. La EFS debe establecer un mecanismo de control de calidad como una función de línea para este propósito. Los informes de auditoría se emiten solo después que han pasado por esta evaluación.

Los procedimientos de control de calidad pueden ser, supervisión, revisiones, consultas y capacitación adecuada, y abarcan la etapa de planificación, ejecución y elaboración de informes. La calidad general de la EFS depende de un sistema en el que los roles y las responsabilidades estén claramente definidas.

El control de calidad incluye determinar si el equipo de auditoría tiene competencia suficiente y apropiada para realizar la auditoría; es capaz de seleccionar criterios libres de sesgo; tiene acceso general a información exacta; ha examinado la información disponible y ha tenido tiempo suficiente para finalizar la auditoría.

Dentro del alcance de los procedimientos de control de calidad, la EFS puede tener instalado un sistema de aseguramiento de calidad para garantizar la calidad general de la auditoría. La EFS debe asegurarse que se lleven a cabo los procedimientos indicados, y que las revisiones se realicen a lo largo del proceso de auditoría. Los controles de calidad están documentados en el archivo de auditoría.

### 2.1.7 Documentación del trabajo de auditoría

ISSAI 4000.89: El auditor debe preparar una documentación de auditoría lo suficientemente detallada como para proporcionar una clara comprensión acerca del trabajo realizado, la evidencia obtenida y las conclusiones alcanzadas.

Contar con una documentación de auditoría suficiente, en todos los pasos, es importante para una auditoría de cumplimiento. El objetivo de documentar el trabajo de auditoría es mejorar la transparencia sobre el trabajo efectuado y permitirle a un auditor experimentado, que no haya tenido conexión previa alguna con la auditoría, comprender los asuntos significativos que surjan durante la auditoría, la(s) conclusión(es) u opinión(es) alcanzada(s), y los juicios profesionales significativos realizados para llegar a esas conclusión(es) opinión(es).

La documentación incluye, según corresponda:

- a. Una explicación de la materia objeto de la auditoría.
- b. Una evaluación de riesgos, una estrategia y un plan de auditoría, así como otros documentos relacionados.
- c. Los métodos aplicados, el alcance y el período de tiempo cubierto por la auditoría.
- d. La naturaleza, tiempo y alcance de los procedimientos de auditoría realizados.
- e. Los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados y la evidencia de auditoría obtenida.
- f. La evaluación de la evidencia de auditoría que conforma el (los) hallazgo(s), conclusión(es) opinión(es) y recomendación(es).
- g. Los juicios emitidos en el proceso de auditoría, incluidas las consultas profesionales, y el razonamiento que los sustentan.
- h. Comunicación con la entidad auditada y *feedbacks* recibidos.
- i. Revisiones de supervisión efectuadas y otras medidas de control de calidad adoptadas.

La documentación debe ser lo suficientemente amplia, como para demostrar la forma como el auditor definió el objetivo de la auditoría, la materia objeto, los criterios y el alcance, así como las razones por las cuales se seleccionó un método específico de análisis. A tal efecto, la documentación debe organizarse para proporcionar un vínculo claro y directo entre los hallazgos y la evidencia que los respalda. En el el Capítulo 7, del presente manual, se incluye una explicación más extensa sobre la documentación y la comunicación en relación con la auditoría de cumplimiento.

### 2.1.8 Comunicación

ISSAI 4000.96: El auditor se comunicará, de manera eficaz, con la entidad auditada y los encargados de la gobernanza, durante todo el proceso de auditoría.

ISSAI 4000.99: Los casos de incumplimiento material se comunicarán al nivel de gestión apropiado y (si fuere necesario) a los encargados de la gobernanza. También se deberá informar sobre otros asuntos significativos que surjan durante la auditoría y que sean directamente relevantes para la entidad.

La comunicación tendrá lugar en todas las etapas de la auditoría: antes de comenzar, durante la planificación inicial, en el curso de la recopilación y evaluación de la evidencia, y en la fase de preparación de informes. Es esencial que, tanto la entidad auditada como la EFS, se mantengan informadas de todos los asuntos relativos a la auditoría. Ello es clave para desarrollar una relación de trabajo constructiva entre el auditor y la entidad, y también dentro del propio equipo de auditoría. Esto ayudará a mantener a todas las partes informadas sobre el progreso de la auditoría y facilitará la resolución de cualquier asunto que pueda, eventualmente, obstaculizar la auditoría y ocasionar demoras.

La comunicación debe incluir la obtención de información relevante para la auditoría y proporcionarle, a la gerencia y a los encargados de la gobernanza, los criterios de auditoría y,

durante el transcurso del compromiso de auditoría, las observaciones y hallazgos oportunos. Toda dificultad significativa encontrada durante la auditoría, así como las instancias de incumplimiento material, deberán comunicarse al nivel apropiado de la gerencia o a los encargados de la gobernanza<sup>14</sup>. Esto puede ayudar a rectificar cualquier incumplimiento u otro hallazgo que el auditor pueda observar en una etapa temprana, en lugar de más adelante, cuando el impacto del hallazgo podría ser sustancialmente material y más difícil de resolver. El auditor puede, igualmente, tener la responsabilidad de comunicar los asuntos relacionados con la auditoría a otros usuarios, tal y como los órganos legislativos y las entidades de supervisión.

Los asuntos que se comunican, por escrito, a la entidad auditada pueden incluir, entre otros: la materia objeto de la auditoría; los criterios de auditoría; el nivel de aseguramiento; la duración de la auditoría y los proyectos, organizaciones o programas gubernamentales, o todos ellos, a incluir en la auditoría, es decir, que confirman los términos del compromiso de auditoría. La comunicación de estos asuntos puede ayudar a lograr un conocimiento y comprensión mutuos del proceso de auditoría y de las operaciones de los auditados.

La forma de comunicarse con los encargados de la gobernanza, a lo largo del proceso de auditoría, deberá adaptarse a las condiciones. El auditor deberá considerar la oportunidad de las comunicaciones y si deben efectuarse, oralmente o por escrito, o de ambos modos.

## 2.3 Proceso de la auditoría de cumplimiento

El diagrama que aparece, a continuación, muestra el proceso de la auditoría de cumplimiento,

### **Planificación a nivel de la EFS** *(abordada en el Capítulo 3)*

- Seleccionar los temas de la auditoría de cumplimiento
- Plan anual de la auditoría de cumplimiento
- Determinar si el compromiso es de certificación o de informe directo
- Determinar el nivel de aseguramiento
- Considerar los principios con significado ético
- Asegurar el procedimiento de control de calidad

---

<sup>14</sup> ISSAI 400.49

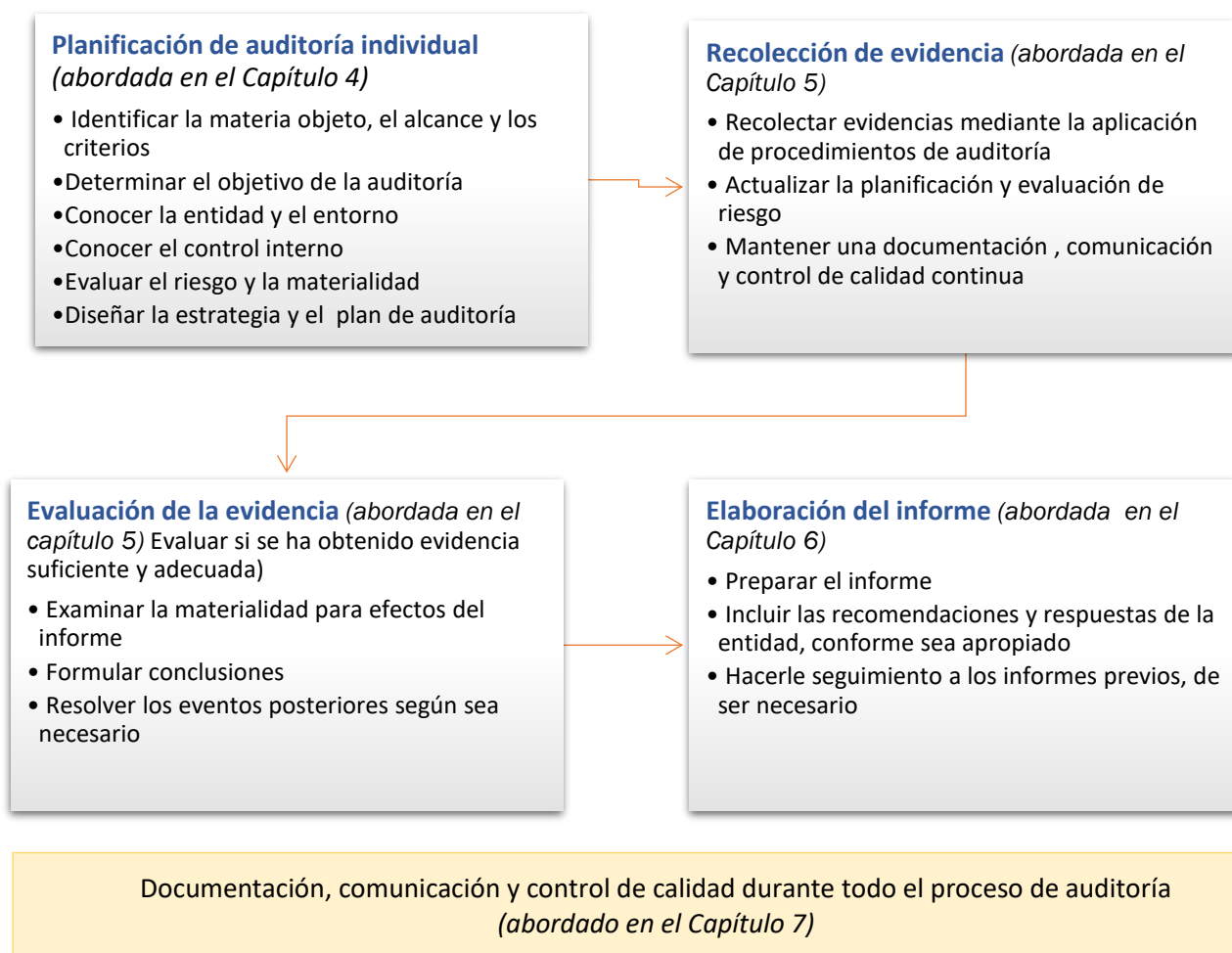


Figura 2.1: Proceso de la auditoría de cumplimiento

**Planificación a nivel de la EFS:** en la fase de planificación a nivel de la EFS, ésta selecciona el tema y prepara un plan anual para la auditoría de cumplimiento. La EFS decide si el compromiso será de certificación o de informe directo, así como razonable o limitado. La EFS tomará en consideración los principios éticos significativos, a saber: independencia y objetividad del auditor; competencia del equipo; y asegurarse de contar con procedimientos de control de calidad. De igual modo, deberá también verificar que el equipo esté en capacidad de llevar a cabo la auditoría, con la documentación requerida y que la comunicación fluya en todo momento.

**Planificación de la auditoría individual:** en la fase de planificación, el auditor observa la relación entre la materia objeto, los criterios y el alcance de la auditoría de cumplimiento. Los auditores se guían por el juicio profesional y las necesidades de los usuarios previstos, al hacer este ejercicio. Una vez decididos la materia objeto, los criterios y el alcance del trabajo de la auditoría de cumplimiento individual, los auditores elaboran la estrategia y el plan de la auditoría. Al mismo tiempo, se deberán familiarizar con el control interno; establecer la materialidad o importancia relativa; evaluar los riesgos para la entidad; y planificar los procedimientos de auditoría, como parte del diseño de la auditoría.

**Realización de la auditoría y recolección de evidencia:** en esta fase, los auditores principalmente reúnen y documentan evidencia para preparar una conclusión u opinión sobre si la materia objeto, en todos los aspectos significativos, cumple con los criterios establecidos. En ciertos



casos, los auditores pueden tener que cambiar el alcance de una auditoría de cumplimiento, de encontrar evidencia de auditoría que sugiera la necesidad de efectuar dicho cambio. Por ejemplo, si al momento de recolectar evidencia, los auditores hallan algo que sea indicativo de fraude, es probable que tengan que modificar sus procedimientos. Cuando se identifica la posibilidad de fraude, los auditores deben tomar medidas que les garanticen una respuesta de manera adecuada, así como documentar las razones que los llevaron a modificar su plan de auditoría. Aunque una auditoría puede contribuir a la prevención de fraudes, normalmente no está diseñada para detectarlos<sup>35</sup>.

**Evaluación de evidencia y formulación de conclusiones:** al final de la auditoría, los auditores examinan la suficiencia y adecuación de la evidencia obtenida, con el fin de formular una conclusión u opinión sobre si la materia objeto cumple no con los criterios establecidos. En esta etapa, los auditores consideran la materialidad para efecto de los informes.

**Elaboración del informe:** la conclusión u opinión se presenta en forma de informe al usuario previsto. Aquí el auditor incluye las recomendaciones y las respuestas de la entidad ante ellas.

Este manual tiene capítulos, por separado, sobre los pasos del proceso de la auditoría de cumplimiento. Como se muestra en la Figura 2.1, la documentación, la comunicación y el control de calidad son requisitos transversales significativos de las ISSAI y tenerse en cuenta en todas las etapas de la auditoría.

## 2.4 Conclusión

Este capítulo describe los requisitos para una auditoría de cumplimiento, a nivel de la EFS, que ésta debe cumplir antes de que el equipo inicie la auditoría. El próximo capítulo explicará cómo la EFS puede efectuar una planificación central para su auditoría de cumplimiento, por uno o más años, a nivel de la EFS. Con base en la planificación, a nivel de la EFS, los equipos de auditoría comenzarán la planificación de la auditoría individual, que se explica en el capítulo cuatro.

---

<sup>35</sup> ISSAI 4000.63

## Anexo 2.1: Declaración del equipo de auditoría para cumplir con el Código de Ética de la EFS

Requisitos cubiertos de las ISSAI: ISSAI 4000.45, ISSAI 4000.48

(Esta plantilla debe llenarse una vez al año, antes del comienzo de cada ciclo de auditoría, no para cada compromiso de auditoría)

Nombre de la entidad:	
Periodo de la auditoría:	

Evaluated by:		Firma	Revised and approved by:	Firma
Nombre:				
Designación:				
Fecha:				

Aspectos del Código de Ética	Declaración Yo (Quien suscribe) declaro:	Afirmación del miembro del equipo de auditoría (Sí / No)	Razones por las cuales él o ella no pueden cumplir el código de ética, de haberlo así indicado
			Véase el Anexo 1.4
<b>Integridad</b>	La auditoría se llevará a cabo de conformidad con altos estándares de conducta (honestidad y sinceridad).		
	Me comportaré de una manera que corresponda a la confianza depositada por el público y por encima de toda sospecha o reproche.		
	Observaré la forma y el espíritu de la auditoría y las normas éticas, los principios de independencia y objetividad.		
	Mantendré estándares irreprochables de conducta profesional y tomaré las decisiones teniendo en cuenta el interés público.		
	Me conduciré con absoluta honestidad en la realización del trabajo y el manejo de los recursos de la EFS.		
<b>Independencia, objetividad e imparcialidad</b>	Me comportaré de una manera que aumente, y en forma alguna disminuya, mi imparcialidad e independencia de la entidad auditada y de otros grupos de interés externos.		

Aspectos del Código de Ética	Declaración Yo (Quien suscribe) declaro:	Afirmación del miembro del equipo de auditoría (Sí / No)	Razones por las cuales él o ella no pueden cumplir el código de ética, de haberlo así indicado
	Mantendré la objetividad al abordar y manejar cualquier problema, tema y materia objeto de auditoría.		
	El trabajo de auditoría que llevará a cabo, estará de acuerdo con la ISSAI y no se basará en un motivo ulterior o influencia indebida. Los problemas que surjan se fundamentarán en la evidencia de auditoría reunida, y no estarán influenciados por ninguna creencia preconcebida o de otro tipo.		
	Mantendré la objetividad, exactitud e imparcialidad al expresar opiniones basadas en la evidencia obtenida y evaluada, de acuerdo con las ISSAI.		
<b>Neutralidad política</b>	Mantendré la neutralidad política y no permitiré que mis afiliaciones políticas personales influyan en mi trabajo de auditoría, ni en mis conclusiones u opiniones durante la auditoría, ni tampoco en la calidad del trabajo de auditoría.		
	No participaré en actividad política alguna que pueda afectar mi juicio.		
	No expresaré mis puntos de vista políticos durante la auditoría y mantendré un comportamiento que conserve mi apariencia y trabajo libres de influencia.		
<b>Conflictos de interés</b>	No proporcionaré ningún servicio o asesoramiento profesional a la entidad, en relación con la información financiera que se audita o que esté vinculado con las responsabilidades o el poder de la gerencia.		
	No aceptaré regalos ni propinas más allá de lo que es correcto y usual.		
	Evitaré cualquier tipo de relación con los gerentes y el personal, u otras partes relacionadas, que puedan influir o amenazar mi capacidad para actuar de forma independiente.		
	No utilizaré mi estatus o posición oficial para obtener ganancias privadas y evitaré cualquier relación		

Aspectos del Código de Ética	Declaración Yo (Quien suscribe) declaro:	Afirmación del miembro del equipo de auditoría (Sí / No)	Razones por las cuales él o ella no pueden cumplir el código de ética, de haberlo así indicado
	que implique un riesgo de corrupción.		
	No utilizaré la información obtenida, durante la auditoría, para asegurarme un beneficio personal, ni divulgaré información que proporcionaría ventajas injustas o irrazonables a terceros.		
<b>Secreto profesional</b>	No divulgaré a un tercero, información alguna que encuentre, durante el curso de la auditoría, a menos que la ley así lo exija.		
<b>Competencia</b>	Me comportaré de manera profesional y aplicaré las ISSAI en todo el trabajo realizado durante la auditoría.		
	Buscaré opiniones profesionales y orientación en el trabajo para el que carezco de competencia.		
	Me mantendré al corriente y aplicaré las normas, políticas, procedimientos y prácticas de auditoría, contabilidad e informes financieros aplicables.		
<b>Profesionalismo</b>	Ejerceré el debido cuidado profesional en la conducción y supervisión de la auditoría y en la preparación de los informes.		
	Usaré métodos y prácticas, de la más alta calidad posible, en las auditorías.		

### Acuerdo del miembro del equipo

El suscrito, declaro que entiendo plenamente los requisitos y mis responsabilidades, en términos del Código de Ética definido en la tabla anterior.

Declaro, asimismo, que cumpliré con los requisitos éticos allí establecidos que están vinculados con la auditoría de (Nombre de la entidad auditada)

(Firma)

Nombre del Líder / miembro del equipo

Designación

## Conclusión

Conforme a mi leal saber y entender, y luego de examinar las declaraciones anteriores y las entrevistas al personal, concluyo que todos los requisitos contenidos en el Código de Ética para los auditores de la EFS (nombre del país) son entendidos por (nombre y designación). Se considera que toda potencial amenaza a la independencia del equipo de auditoría se ha reducido a un nivel aceptable, como se documenta en el Anexo 1.4.

(Firma)

Nombre del Supervisor

Fecha:

## Completar la declaración del equipo de auditoría para cumplir con el Código de Ética de la EFS: guía sugerida del proceso

<b>Objetivo al llenar la plantilla</b>	El objetivo es obtener una declaración del miembro del equipo de auditoría, incluido el líder de dicho equipo, que confirme el cumplimiento del Código de Ética de la EFS, mientras realiza la auditoría. Dicha declaración confirma, también, que los miembros del equipo de auditoría mantendrán la objetividad e independencia a lo largo de la auditoría.						
<b>Requisitos cubiertos de las ISSAI</b>	ISSAI 4000.45, ISSAI 4000.48						
<b>Guía</b>	<p>Cada miembro del equipo de auditoría, incluido el supervisor de auditoría, debe completar esta declaración para confirmar que cumplirá con el Código de Ética de la EFS, mientras realiza la auditoría. Por ejemplo, si el equipo de auditoría consta de cinco miembros, incluido el supervisor de auditoría, deben haber cinco de estas declaraciones en el archivo de auditoría.</p> <p>Esta plantilla consta de 4 columnas. La explicación de las columnas 1 y 2 y la orientación para completar las columnas 3 y 4 se dan a continuación:</p> <table><tr><td><b>Columna 1</b></td><td>Contiene el Código de ética en forma resumida. Se trata de las declaraciones clave de conducta ética que el auditor debe cumplir al realizar la auditoría. El alcance y extensión de la lista dependerá del Código de Conducta de la EFS, en particular, que se supone fue elaborado con base en la ISSAI 30.</td></tr><tr><td><b>Columna 2</b></td><td>Estas son algunas de las declaraciones o afirmaciones predeterminadas que se espera haga cada miembro del equipo de auditoría sobre cada código de ética. De acuerdo con la naturaleza y el tipo de entidad identificada para la auditoría, las afirmaciones contenidas en la declaración se pueden personalizar para adaptarlas a las necesidades de la EFS.</td></tr><tr><td><b>Columna 3</b></td><td>Cada miembro del equipo de auditoría debe indicar "Sí" o "No" con respecto a la declaración predeterminada para cumplir con el código de ética identificado para la</td></tr></table>	<b>Columna 1</b>	Contiene el Código de ética en forma resumida. Se trata de las declaraciones clave de conducta ética que el auditor debe cumplir al realizar la auditoría. El alcance y extensión de la lista dependerá del Código de Conducta de la EFS, en particular, que se supone fue elaborado con base en la ISSAI 30.	<b>Columna 2</b>	Estas son algunas de las declaraciones o afirmaciones predeterminadas que se espera haga cada miembro del equipo de auditoría sobre cada código de ética. De acuerdo con la naturaleza y el tipo de entidad identificada para la auditoría, las afirmaciones contenidas en la declaración se pueden personalizar para adaptarlas a las necesidades de la EFS.	<b>Columna 3</b>	Cada miembro del equipo de auditoría debe indicar "Sí" o "No" con respecto a la declaración predeterminada para cumplir con el código de ética identificado para la
<b>Columna 1</b>	Contiene el Código de ética en forma resumida. Se trata de las declaraciones clave de conducta ética que el auditor debe cumplir al realizar la auditoría. El alcance y extensión de la lista dependerá del Código de Conducta de la EFS, en particular, que se supone fue elaborado con base en la ISSAI 30.						
<b>Columna 2</b>	Estas son algunas de las declaraciones o afirmaciones predeterminadas que se espera haga cada miembro del equipo de auditoría sobre cada código de ética. De acuerdo con la naturaleza y el tipo de entidad identificada para la auditoría, las afirmaciones contenidas en la declaración se pueden personalizar para adaptarlas a las necesidades de la EFS.						
<b>Columna 3</b>	Cada miembro del equipo de auditoría debe indicar "Sí" o "No" con respecto a la declaración predeterminada para cumplir con el código de ética identificado para la						

	<p>auditoría. Como profesionales, se espera que cada miembro del equipo brinde una respuesta honesta a cada declaración. Se aspira, igualmente, que mediante un sólido proceso de revisión establecido para examinar cada declaración hecha de forma independiente, este documento de trabajo demuestre que se ha prestado la debida consideración al código de conducta profesional de cada miembro del equipo de auditoría.</p> <p><b>Columna 4</b> En caso de que la respuesta a una afirmación o declaración sea "No", debe registrarse el motivo de dicha respuesta, en esta columna, que luego se puede rastrear hasta el Anexo 1.4. Por ejemplo, la razón podría ser una amenaza de interés personal o auto revisión. El objetivo es hacer frente a estas amenazas, de manera adecuada, mediante el establecimiento de salvaguardas.</p>
<b>Compromiso general del miembro</b>	Con base en la declaración sobre cada afirmación contenida en el Código de Ética de la EFS, el miembro del equipo de auditoría debe efectuar un compromiso general reafirmando que él o ella ha entendido las responsabilidades, en términos del Código de Ética, y que las cumplirá en consecuencia. Esto debe ser firmado y enviado al revisor para un examen independiente.
<b>Conclusión del supervisor</b>	El supervisor o el revisor independiente en la EFS o el equipo de auditoría debe concluir que ha revisado la declaración hecha, por el miembro antes mencionado del equipo de auditoría, y que el miembro, en referencia, ha entendido el Código de Ética y cumplirá, por lo tanto, con el mismo mientras realiza la auditoría.
<b>Registro de la evidencia del verificador y revisor</b>	<p>La tabla que indica los detalles del verificador y el revisor debe llenarse al final. De este modo, se garantiza que haya un sistema de control y balance independiente en el equipo de auditoría, y que esto haya sido completado antes del comienzo de la auditoría.</p> <p>En este caso, el verificador, generalmente es el líder del equipo de auditoría, y, el supervisor es el supervisor de la auditoría. De manera análoga, cuando el líder del equipo y el supervisor de la auditoría suministran una declaración, el verificador y el revisor pueden, entonces, ser abordados en función de la estructura de la organización de la EFS. Esto debe ser firmado, por consiguiente, por el verificador y el revisor, respectivamente.</p>

## Capítulo 3

---

### Planificación de la auditoría de cumplimiento a nivel de la EFS

#### Contenido

- 3.1 Introducción
  - 3.2 Descripción general del proceso de planificación anual y plurianual
  - 3.3 Revisión de políticas y riesgos y prioridades estratégicas
  - 3.4 Identificación de posibles tareas de auditoría y su clasificación
  - 3.5 Establecimiento del plan de trabajo anual o plurianual de la EFS
  - 3.6 Planificación de la auditoría de cumplimiento: consideraciones a nivel de la EFS
  - 3.7 Conclusión
- Anexos: plantillas de papeles de trabajo para el capítulo 3

### **3.1 Introducción**

El presente capítulo es apropiado para el plan de trabajo anual general de la EFS, que abarca todos los tipos de auditoría que realiza. Es importante tener en cuenta que la planificación, a nivel de la EFS, no debe hacerse, por separado, para cada tipo de auditoría. Aunque este capítulo se limita a la planificación, a nivel de las EFS, para la auditoría de cumplimiento, se puede también utilizar un proceso similar para otros tipos de auditoría.

Las EFS deben planificar su trabajo de auditoría en forma anual o plurianual. El marco legal puede especificar qué tipos de auditoría (financiera, de cumplimiento o desempeño) puede hacer una EFS. Toda planificación plurianual debe abarcar la totalidad de los tipos de auditoría disponibles para una EFS y debe basarse en una evaluación de riesgos. El trabajo que una EFS puede emprender en un período determinado está determinado, además, por los recursos (personal y otros) disponibles para su realización. En consecuencia, los recursos de los que dispone, luego de haber deducido los recursos necesarios para los requisitos obligatorios, determinan el alcance con el que cuenta una EFS para incluir tareas adicionales en un plan de trabajo anual o plurianual. Este capítulo brinda orientación sobre consideraciones clave en un proceso de planificación anual o plurianual.

### **3.2 Descripción general del proceso anual y plurianual**

Los pasos principales para identificar posibles tareas que sean significativas para el usuario previsto para el producto de la EFS suelen incluir lo siguiente:

- Una revisión de políticas, riesgos y prioridades estratégicas, que proporcionan la base para la planificación.
- Identificación de posibles tareas de auditoría y de otras tareas, así como su clasificación.
- Establecimiento de un plan de trabajo anual o plurianual.

Estos diferentes pasos se analizan en las siguientes partes de este capítulo.

### **3.3 Revisión de políticas, riesgos y prioridades estratégicas**

Cuando la EFS cuenta con discrecionalidad para seleccionar el alcance de las auditorías de cumplimiento, debe identificar las áreas significativas o áreas con riesgo potencial de incumplimiento (ISSAI 4000.67), o ambas. Una revisión de políticas y riesgos de toda la EFS ayuda a asegurar que la EFS seleccione las tareas y los productos que mejor reflejan los riesgos, el interés público y la posibilidad de que la EFS aporte un valor agregado.



La revisión de políticas y riesgos toma en cuenta el nivel estratégico general; los acontecimientos y desarrollos recientes en el país; los intereses de las partes interesadas; el trabajo reciente y en curso de otras EFS; así como cualquier otra novedad profesional. La revisión de políticas y riesgos debe considerar, en particular, el proceso legislativo previo para determinar el tiempo óptimo de entrega de los informes de auditoría y asegurar, de este modo, el mayor impacto posible.

Al llevar a cabo esta revisión de políticas y riesgos, el auditor puede considerar, entre otros, lo siguiente (ISSAI 4000.67):

Prioridades o intereses de las partes interesadas:

- Intereses o expectativas públicas o legislativas, por ejemplo, logro de los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) por parte del país
- Interés e impacto en los ciudadanos
- Intereses de los beneficiarios de los fondos públicos
- Cobertura mediática
- Incumplimiento señalado por terceros

⇒ Principales riesgos relacionados con las prioridades o intereses de las partes interesadas

Cambios en el marco legal y otros acontecimientos en el área, por ejemplo:

- Novedades o cambios en el marco legal en las diferentes áreas
- Importancia de ciertas disposiciones legales
- Principios de buena gobernanza
- Otros cambios y desarrollos importantes en las diferentes áreas
- Roles de diversos órganos del sector público y modificaciones en los mismos
- Derechos de los ciudadanos y de los organismos del sector público
- Posibles violaciones de las leyes aplicables y otras normas que rigen la actividad de la entidad pública, o la deuda pública, déficit público y obligaciones externas
- Proyectos con importantes fondos públicos

⇒ Principales riesgos relacionados con los cambios y desarrollos en el área

Resultados de auditorías recientes y acontecimientos y desarrollos en auditoría, que incluyen:

- Incumplimiento de controles internos, o ausencia de un sistema de control interno adecuado
- Hallazgos identificados en auditorías previas de la EFS
- Trabajos de otras EFS
- Acontecimientos y desarrollos en auditoría
- Mandato y cobertura de auditoría de la EFS

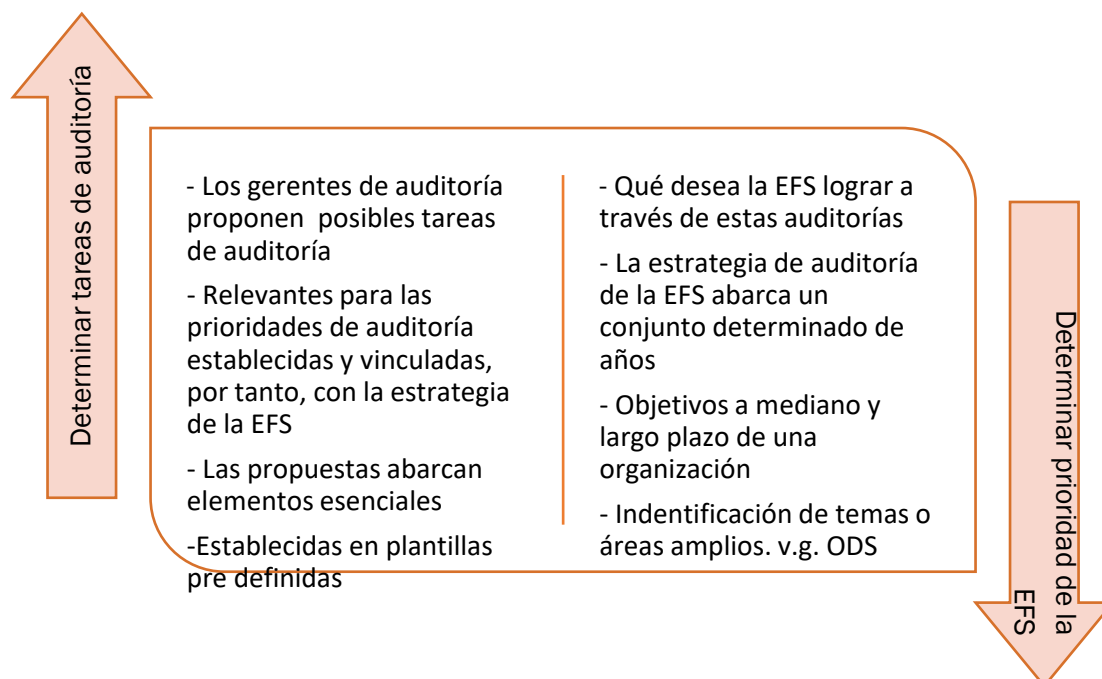
⇒ Principales riesgos identificados en las auditorías

La revisión de políticas y riesgos debe mapear los principales acontecimientos y desarrollos e identificar los riesgos de alto nivel que son relevantes. Debe, además, basarse en el conocimiento y la experiencia de la EFS. Al momento de realizar la revisión de políticas y riesgos, el auditor puede considerar valioso leer propuestas presupuestarias, publicaciones, informes de evaluación, etc. Tomar parte en conferencias y foros de discusión también puede brindarle al auditor información importante para conformar la base para la selección de materias objeto, por parte de la EFS, y reducir el riesgo de auditar áreas de bajo riesgo. El auditor, a menudo, puede encontrar ejemplos de incumplimiento en relación con otros tipos de trabajo de auditoría que se están llevando a cabo. Por consiguiente, puede ser útil incluir dichos hallazgos en el trabajo de evaluación de riesgos de la EFS para el año siguiente.

Las prioridades estratégicas se derivan de la revisión de políticas y riesgos. Proporcionan una orientación de alto nivel para el plan de trabajo anual o plurianual. Las prioridades pueden constituir áreas de políticas que requieren una atención particular (por ejemplo, seguridad social, vivienda, etc.) o la identificación de temas de auditoría específicos o transversales que la EFS quisiera cubrir (por ejemplo, cambio climático, adquisiciones, etc.).

Además de las tareas de auditoría, las EFS pueden considerar establecer un enfoque estratégico para otras metas que desearían lograr como organización, a mediano y largo plazo, incluido el desarrollo de la capacidad interna (por ejemplo, desarrollar su enfoque de auditoría de cumplimiento o asegurar que un cierto porcentaje de su personal auditor obtenga una calificación profesional, etc.,).

### 3.4 Identificación de posibles tareas de auditoría y su clasificación



La revisión de políticas y riesgos ayuda a asegurar que la EFS seleccione las tareas y los productos que mejor reflejan los riesgos, el interés público y la posibilidad de que la EFS agregue valor y contribuya a la rendición de cuentas. Por lo tanto, las EFS deben tener en cuenta sus prioridades estratégicas al establecer sus probables auditorías y otras tareas. Las posibles tareas consideran una

lista de temas de auditoría propuestos, una estimación de los recursos necesarios para cada uno de ellos e información sobre su prioridad relativa. Estas posibles tareas pueden identificarse en un enfoque ascendente o descendente, o ambos, y deben documentarse.

En el enfoque ascendente, los gerentes de auditoría proponen posibles tareas de auditoría. Estas son, generalmente, relevantes para las prioridades de auditoría establecidas y, por lo tanto, están vinculadas con la estrategia de la EFS. La EFS puede pre diseñar una plantilla para facilitar el enfoque de abajo hacia arriba, a objeto de identificar las tareas.

El enfoque descendente fluye del plan estratégico de la EFS, que abarca un número determinado de años. El plan estratégico se operativiza en planes y prioridades anuales y plurianuales. Estas prioridades determinan lo que la EFS quiere lograr, como organización, a través de sus auditorías, como objetivos a mediano y largo plazo. En este proceso, la EFS identifica amplios temas o áreas significativas que son de interés nacional o internacional, por ejemplo, TI, ODS, medio ambiente, etc.

**El Anexo 3.1: Documentación de una posible tarea de auditoría**, brinda orientación sobre cómo se puede completar este proceso. Las siguientes son algunas consideraciones importantes, a tener en cuenta, para llenar la plantilla.

**Evaluar la prioridad.** La EFS, normalmente dirigida por un servicio o grupo de trabajo especial (*ad-hoc*) o alta gerencia, compara todas las posibles tareas propuestas con las prioridades estratégicas para el período de planificación en cuestión, y evalúa en qué medida se cubren las prioridades. Este análisis debe identificar las tareas de auditoría más adecuadas para abordar las prioridades estratégicas e identificar, asimismo, las prioridades que no han sido cubiertas, suficientemente, por las posibles tareas de auditoría propuestas.

Dicho análisis debe utilizar un conjunto de criterios pre establecido, como la relevancia para las prioridades estratégicas, la importancia de los riesgos, el interés político o público y el valor agregado potencial a través de la auditoría. Esto último puede incluir consideraciones de importancia financiera, cobertura pasada, auditabilidad, etc. Este análisis debe clasificar las tareas de auditoría propuestas y debe ser documentado. Evaluar las tareas de auditoría propuestas con respecto a criterios pre establecidos no es una ciencia exacta. Se necesita un juicio profesional basado en el conocimiento y la experiencia.

La relevancia de una tarea de auditoría para las prioridades estratégicas puede evaluarse como no relevante, baja, media o alta.

**Evaluación de riesgo.** El riesgo asociado con un tema de auditoría propuesto puede evaluarse como bajo, medio o alto, dependiendo de la probabilidad de que ocurran los principales factores identificados y su potencial impacto. Dicha evaluación de riesgos puede documentarse, como se muestra en la Tabla 3.1.

**Tabla 3.1:** Determinación de la importancia de los riesgos

	Probabilidad de ocurrencia	
	Baja	Alta

Potencial	Substancial	Riesgo medio	Alto riesgo
Impacto	Mínimo	Bajo riesgo	Riesgo medio

**Evaluación del interés político o público.** Las tareas consideradas para la auditoría deben ser de interés potencial para las principales partes interesadas de la EFS, por ejemplo, el Parlamento. Las fuentes de información primordiales son las decisiones tomadas por el Parlamento, así como los informes y otros documentos que ha producido. Aspectos adicionales a tener en cuenta son el interés demostrado por las administraciones nacionales, la prensa, el público en general, y otras EFS. El nivel de interés público (bajo - medio - alto) debe determinarse para cada tarea de auditoría propuesta.

**Evaluación del posible valor agregado.** Esto implica las siguientes consideraciones:

- Las EFS deben examinar el posible valor agregado del tema, en términos de la importancia financiera del área en cuestión.
- Además, las EFS deben evaluar si pueden decir algo nuevo y útil. Con este fin, las EFS, también, deben tener en cuenta las auditorías, las revisiones de control y las evaluaciones, realizadas recientemente, o planificadas por ellas mismas y por otros organismos. Se debe dar mayor prioridad a áreas y temas que nunca han sido auditados, o auditados solo parcialmente, o auditados muchos años antes.
- Se debe considerar el impacto potencial, en términos de identificar debilidades y hacer recomendaciones.
- Un elemento clave es también la oportunidad, La selección de temas debe programarse para contribuir a cambios, tales como, reformas importantes, o la introducción de nuevas iniciativas. Un informe que llega tarde no podrá influir en los acontecimientos y, por lo tanto, pierde relevancia.
- La auditabilidad o viabilidad también se debe tener en cuenta y valorar, es decir, determinar si es técnica o prácticamente posible llevar a cabo la auditoría, y si la EFS tiene la capacidad y las habilidades requeridas para hacerla. La experiencia externa, por ejemplo, podría ser necesaria.

Para cada tarea, la EFS debe traducir el resultado de la evaluación de estos cuatro criterios pre establecidos en una clasificación de prioridades. La EFS puede asignar el grado de prioridad a las tareas de auditoría, en términos de un puntaje total alcanzado. Los temas se clasifican de acuerdo con su nivel de prioridad (a saber, el puntaje total). La Tabla 3.2 propone cómo se puede asignar el grado de prioridad (puntaje total) a una tarea en particular.

**Tabla 3.2:** Clasificación, en cuanto a prioridad, de una tarea

Tarea de auditoría: .....											
Prioridad			Riesgo			Interés			Valor agregado		
R/N		Puntaje 0									
Bajo		Puntaje 1	Bajo		Puntaje 0	Bajo		Puntaje 0	Bajo		Puntaje 0
Medio		Puntaje 2	Medio		Puntaje 1	Medio		Puntaje 1	Medio		Puntaje 1
Alto		Puntaje 3	Alto		Puntaje 2	Alto		Puntaje 2	Alto		Puntaje 2
Puntaje total:											

### 3.5 Establecimiento del plan de trabajo anual o plurianual de la EFS

El plan de trabajo anual o plurianual debe incluir información sobre las tareas propias de auditoría, y las que no lo son, que se llevarán a cabo; una breve descripción de cada tarea; los recursos humanos y otros recursos (por ejemplo, gastos de viaje, conocimientos especializados necesarios, etc.) asignados a cada tarea; y la implementación prevista, así como el cronograma de informes.

Para establecer el plan de trabajo anual o plurianual se requieren los siguientes pasos:

- Determinar los recursos totales en cuanto a personal disponible. Establecer el número estándar de semanas necesarias para un miembro del personal, a tiempo completo. De ello, hay que deducir, por ejemplo: las vacaciones; una reserva que incluye recursos no asignables debido a licencia parental; trabajo a tiempo parcial; licencia por enfermedad; capacitación y administración.
- Del total de recursos en cuanto a personal disponible, hay que deducir los recursos necesarios para las tareas obligatorias y otras recurrentes, incluido el trabajo no auditado. Además, hay que asignar recursos adicionales para estas tareas.
- Después de determinar los recursos con relación con el personal restante y otros recursos, se debe identificar la cantidad de posibles tareas de auditoría, calificadas con la prioridad más alta, que se puede llevar a cabo, en un período de planificación dado.

Estas consideraciones se pueden documentar en una hoja de resumen. [El Anexo 3.2: Plan de trabajo anual o plurianual](#) proporciona una plantilla para completar este proceso, junto con una guía de proceso sugerida.

Deben establecerse un vencimiento y límites de tiempo realistas, y la carga de trabajo debe distribuirse durante el período de planificación. A tal efecto, las EFS deben asegurarse que los recursos asignados a cada tarea sean suficientes, en términos de cantidad y calidad. También debe preverse un margen para contingencias y eventos imprevistos que podrían ocurrir durante la implementación de la tarea.

Una vez que el plan de trabajo anual o plurianual ha sido fijado y aprobado por la jerarquía de la EFS, las tareas individuales se deben implementar. Las consideraciones y los pasos a seguir, al respecto, están descritos en los capítulos 4 al 7 del presente Manual.

La EFS debe efectuar, regularmente, el seguimiento y monitoreo de la implementación del plan de trabajo, anual o plurianual, para informar a la gerencia del progreso realizado en la implementación del plan, el uso de los recursos, los hitos alcanzados, los objetivos logrados y el trabajo aún pendiente. Por ejemplo, se puede establecer un informe semestral sobre la implementación del plan anual. En este sentido, informar sobre el tiempo dedicado a las tareas por parte del personal de la EFS, se considera una buena práctica.

Con base en los resultados del seguimiento, se debe revisar el plan para verificar si los supuestos subyacentes se han modificado; si la clasificación de prioridad ya no es válida, o si existen otras razones evidentes que hacen que sea necesario un cambio.

### **3.6 Planificación de la auditoría de cumplimiento: consideraciones a nivel de la EFS**

Después de que la EFS ha diseñado su plan de trabajo anual, debe tomar algunas decisiones, a nivel de las EFS, acerca de la forma como los equipos de la EFS deben realizar las auditorías individuales. Estas son las consideraciones iniciales relevantes para la planificación de auditorías, a nivel de la EFS. En este nivel, la EFS puede identificar la materia objeto de auditoría que puede provenir de los temas identificados para la cobertura de la auditoría. Las EFS necesitan identificar a los usuarios previstos de la auditoría y considerar el tipo de compromiso de auditoría. De igual manera, las EFS necesitan tomar decisiones informadas para determinar si realizan una auditoría de aseguramiento razonable o limitada de la materia objeto. Una vez tomadas estas decisiones, los equipos de la EFS las seguirán en sus auditorías individuales, comenzando con la planificación, a nivel del compromiso, como se explica en el capítulo cuatro.

#### **3.6.1 Determinación del tipo de compromiso: informe directo o certificación**

La decisión de llevar a cabo un compromiso de certificación o un compromiso de informe directo se basa en la disponibilidad de la información acerca de la materia objeto. Independientemente de las características del compromiso, los criterios de auditoría pueden incluir tanto la regularidad como la reputación.

**Compromiso de informe directo.** En un compromiso de informe directo, es el auditor quien mide o evalúa la materia objeto en relación con los criterios. El auditor selecciona la materia y los criterios, teniendo en cuenta los riesgos involucrados y la materialidad. Al medir la materia objeto con respecto a los criterios, el auditor está en capacidad de llegar a una conclusión. La conclusión se expresa en forma de hallazgos, respuestas a preguntas específicas de auditoría, o una opinión seguida de recomendaciones

Los criterios de auditoría en un trabajo de informe directo se derivan de las diversas disposiciones que rigen la materia objeto. Un compromiso de informe directo también puede ser un compromiso de seguridad razonable o un compromiso de seguridad limitada.

En el caso de un compromiso de informe directo con seguridad razonable, una planificación detallada de la auditoría, utilizando diversas técnicas de recolección de evidencia, es importante para llegar a la conclusión de auditoría, expresando la opinión del auditor de que la materia objeto cumple o no, en todos los aspectos materiales, con los criterios aplicables

**Compromiso de certificación.** En un compromiso de certificación, la parte responsable o la entidad, mide la materia objeto con relación a los criterios y presenta la información al respecto, a partir de la cual el auditor recaba, luego, evidencia de auditoría, suficiente y apropiada, que le permita tener una base razonable para elaborar una conclusión. Ésta se expresa en forma de hallazgos, conclusiones, recomendaciones o una opinión. La existencia de información acerca de la materia objeto, basada en un determinado marco predefinido, es necesaria para realizar un compromiso de certificación. A título ilustrativo, un ejemplo de dicha información temática pueden ser los informes financieros anuales preparados con base a normas y reglamentos, o un informe de ejecución presupuestaria, o los informes de actividad, todos los cuales son elaborados por la entidad, sobre la base de un marco definido, y conforme a los requisitos provistos en una legislación o en una guía.

De ocurrir que el equipo de auditoría decida planear un compromiso de certificación específico, para el cual la información acerca de la materia objeto está disponible, los criterios de auditoría se derivarán del marco (generalmente este marco es establecido por las disposiciones que rigen la entidad) en función del cual se ha preparado la información sobre la materia en cuestión. Un compromiso de certificación puede ser un compromiso de seguridad razonable o un compromiso de seguridad limitado.

Para un compromiso de certificación con seguridad razonable, los auditores deben planear y llevar a cabo suficientes procedimientos de auditoría, utilizando diversas técnicas de recopilación de evidencia, para poder llegar a la conclusión de la auditoría y expresar la opinión del auditor sobre si la información acerca de la materia objeto cumple con los criterios aplicables.

#### [Cómo brinda este manual orientación acerca de los dos tipos de compromiso](#)

El presente manual explica la diferencia que existe entre estos dos tipos de compromisos y proporciona orientación sobre el proceso de auditoría, desde la planificación hasta la ejecución para ambos.

### *Muestreo:*

La diferencia fundamental entre los dos procesos es que en los compromisos de certificación es obligatorio utilizar el muestreo estadístico. Esto se debe a que las desviaciones o no conformidades se extrapolan a la totalidad de la población, y se emite una opinión o conclusión sobre toda la población. Esto es posible cuando el muestreo es representativo de toda la población, y la única forma de garantizar, en una auditoría, que así lo sea, es aplicando procedimientos estadísticos de muestreo. No es apropiado utilizar un muestreo crítico y, luego extrapolar el resultado, porque el muestreo crítico puede no ser representativo de la población y no permite, entonces, llegar a una conclusión acerca de la misma. Por esta razón, en el Capítulo 4 referente a la planificación, el muestreo se explica en detalle, a los efectos del compromiso de certificación. También es posible usar el muestreo estadístico en los compromisos de informe directo, en cuyo caso será aplicable la parte relativa al compromiso de certificación.

### *Evaluación de riesgo:*

En el compromiso de certificación, el auditor selecciona la materia objeto y los criterios, tomando en cuenta el riesgo y la materialidad. Los tres componentes de riesgo de auditoría (riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección) son considerados, en conjunto, durante la evaluación del riesgo de auditoría en el compromiso de certificación. En un compromiso de informe directo -en el cual el auditor participa en la producción de la información de la materia objeto- se puede aplicar el modelo de riesgo de auditoría para formular una conclusión sobre la materia<sup>36</sup>. En el capítulo de planificación, se explica la evaluación de riesgos -con los tres componentes de riesgo incluidos- con respecto a ambos tipos de compromiso.

### *Materialidad o importancia relativa:*

La materialidad es considerada, tanto en el compromiso de certificación, como en el compromiso de informe directo. El auditor selecciona la materia objeto y los criterios, teniendo en cuenta el riesgo y la materialidad<sup>37</sup>. El presente manual abarca la aplicación de materialidad durante todo el proceso de auditoría, sin hacer diferencia alguna entre el compromiso de certificación y el compromiso de informe directo, ya que se aplica de manera similar.

Todos estos aspectos son abordados en la parte relativa a la planificación y la ejecución, conforme lo prescriben las ISSAI. En el capítulo referente a la preparación del informe, de acuerdo con la ISSAI 4000, se sugiere un formato para el compromiso de certificación, en este caso de una opinión estándar y, en el caso del compromiso directo, de una conclusión.

## **3.6.2 Determinación de la disponibilidad y competencia de los recursos**

La determinación de la disponibilidad y competencia de los recursos es importante, ya que el equipo de auditoría desempeña un rol crucial en la realización y entrega de una auditoría de calidad.

Al inicio de la planificación de la auditoría, se debe examinar si el equipo de auditoría cuenta con la competencia, suficiente y apropiada, para realizar la auditoría; es capaz de seleccionar criterios libres de sesgos y prejuicios; tiene acceso general a información exacta y precisa; ha considerado la información disponible y tiene tiempo suficiente para completar el compromiso de auditoría.

---

<sup>36</sup> ISSAI 4000.54-55

<sup>37</sup> ISSAI 4000.37



Determinar la disponibilidad de recursos competentes es un factor clave para decidir el nivel de aseguramiento que se puede proporcionar. De ocurrir que la EFS carezca de recursos idóneos, conocedores de la materia objeto, será difícil realizar un compromiso de aseguramiento razonable.

La EFS debe asignar, de modo apropiado, los recursos calificados disponibles, cuando sea necesario, en las diferentes fases del proceso de auditoría. De no contarse con las técnicas, métodos o destrezas especializadas dentro del equipo o la EFS, se pueden usar expertos externos de diferentes maneras, por ejemplo, para aportar conocimientos o para efectuar un trabajo específico. Al momento de necesitar experticia externa, la EFS debe evaluar, si los expertos en cuestión, tienen la independencia, competencia, capacidades y objetividad necesarias. De igual manera, la EFS debe también determinar si su trabajo es adecuado para los fines de la auditoría. Es importante, tener presente, que incluso en aquellos casos en los cuales los expertos externos realizan un trabajo de auditoría, en nombre de la EFS, ésta sigue siendo la responsable de la(s) conclusión(es) de la auditoría.

Consulte en el [Anexo 3.3: Matriz de competencias del equipo de auditoría](#), la plantilla para la competencia del equipo. Las capacidades que aquí se mencionan hacen referencia a la ISSAI 4000. Se sugiere que la EFS personalice esta plantilla para que sea compatible con su práctica y su contexto. Algunas EFS pueden tener equipos fijos de auditoría, al menos por un año del ciclo de auditoría, con supervisores designados. En este caso, -en lugar de seleccionarlos para cada compromiso- es suficiente (y manejable) hacer la selección de equipos, con base en la plantilla de la matriz de competencias, una vez al año, a nivel de la EFS. De producirse un cambio en la composición del equipo, puede actualizarse periódicamente, según sea necesario.

Es conveniente señalar, además, que con llenar algunas de las plantillas de los papeles de trabajo contenidas en el manual, una vez al año, es suficiente, en lugar de hacerlo para cada una de las tareas de auditoría.

### **3.6.3 Determinar si se trata de un compromiso de regularidad o de un compromiso de reputación**

La auditoría de cumplimiento incluye los aspectos de regularidad (cumplimiento de criterios formales tales como leyes, reglamentos y acuerdos relevantes) o de reputación (observancia de los principios generales que rigen una gestión financiera sólida y la conducta de los funcionarios públicos), o ambos aspectos a la vez. Independientemente de la fuente de donde provengan los criterios, el auditor debe realizar la auditoría y formular una conclusión con el nivel de aseguramiento seleccionado, de conformidad con los requisitos de la norma.

Si la materia objeto se rige por legislación, reglamentos o cualquier otra disposición formal de la que se puedan derivar criterios de auditoría, tales criterios serán más aceptables para la entidad auditada.

Aun cuando la regularidad es el enfoque principal del cumplimiento, la reputación puede ser también pertinente dado el contexto del sector público, en el que existen ciertas expectativas con respecto a la gestión financiera y la conducta de los funcionarios públicos. Dependiendo del mandato de la EFS, las auditorías también pueden examinar el cumplimiento de los principios generalmente aceptados, así como las buenas prácticas generalmente reconocidas que rigen la conducta de los funcionarios públicos. Los criterios de auditoría adecuados para una auditoría de cumplimiento de reputación -gestión y comportamiento- serán principios generalmente aceptados o buenas prácticas nacionales o internacionales. En algunos casos, pueden estar sin codificar, ser

implícitos o estar basados en principios de derecho fundamentales<sup>38</sup>. Esto proporcionaría suficiente flexibilidad a la EFS para adoptar criterios pertinentes, para su país, en una auditoría de reputación.

De no existir esas disposiciones formales que rigen la materia objeto, el equipo de auditoría debe asegurarse de la idoneidad de la fuente de la cual se seleccionan los criterios de auditoría. En la auditoría de reputación, los criterios extraídos de normas aceptables o de guías de buenas prácticas deben ser analizados con la entidad. El presente manual abarca los aspectos de regularidad de la auditoría de cumplimiento.

### 3.6.4 Determinación del nivel de aseguramiento a proporcionar

ISSAI 4000.121: Dependiendo del mandato de la EFS, las características de la materia objeto y las necesidades del(los) usuario(s) previsto(s), el auditor deberá decidir si la auditoría proporcionará un aseguramiento razonable o limitado.

Al evaluar el nivel de aseguramiento, el auditor considerará las necesidades del(los) usuario(s) previsto(s). Esto podría hacerse a través de la comunicación con dicho(s) usuario(s) o con los encargados de la gobernanza. También puede haber prácticas, generalmente aceptadas en la jurisdicción, que ayuden al auditor a decidir el nivel de aseguramiento.

Proporcionar un aseguramiento razonable requiere de un trabajo de auditoría más extenso. Algunas EFS tienen requisitos obligatorios que definen, de entrada, el nivel de aseguramiento a proporcionar.

En ciertas circunstancias, una EFS puede llevar a cabo un compromiso de auditoría de cumplimiento para proporcionar un aseguramiento limitado. En este tipo de compromiso, el auditor reduce el riesgo del compromiso a un nivel que sea satisfactorio o aceptable, en la situación dada; sin embargo, el riesgo en un compromiso de auditoría de este tipo es mayor que el de un compromiso de aseguramiento razonable.

En un compromiso de aseguramiento limitado, como su nombre lo indica, el auditor lleva a cabo procedimientos que son limitados, en comparación con el nivel de los procedimientos requeridos en un compromiso de aseguramiento razonable.

Este capítulo del manual comprende la metodología de auditoría de cumplimiento para un aseguramiento razonable en compromisos de informe directo y de certificación. El Capítulo 5 sobre recolección y evaluación de evidencia, proporciona cierta guía sobre la realización de un compromiso de informe directo de aseguramiento limitado. En dicho capítulo se destacan las diferencias entre la ejecución de compromisos de aseguramiento limitados y la ejecución de compromisos de aseguramiento razonables.

El nivel de aseguramiento, a brindar en una auditoría, debe ser analizado al momento de identificar el alcance y la materia objeto de la auditoría. La realización de una auditoría de aseguramiento limitada o razonable es una decisión estratégica que se debe tomar en la EFS, después de haber considerado lo siguiente:

- Necesidades del usuario previsto.

---

<sup>38</sup> ISSAI 400/32.

- Estado del entorno de control interno y de los sistemas de control de la entidad auditada.
- Disponibilidad y acceso a la información.
- Competencias existentes en los auditores.
- Disponibilidad de recursos.

Aunque algunos de estos factores pueden tener mayor prioridad, se deben analizar todos los factores pertinentes al tomar una decisión. La lista antes citada no es exhaustiva. Las EFS pueden considerar otros factores cuando les toca decidir acerca del nivel de aseguramiento que se proporcionará en una auditoría.

**Necesidades del usuario previsto.** Las necesidades del usuario son el factor más importante a considerar para determinar el nivel de aseguramiento que suministrará la auditoría. Una EFS debe evaluar las necesidades de los usuarios previstos para determinar qué tipo de conclusión es la más apropiada. Esto exige conocer las decisiones tomadas por los usuarios y el tipo de información que utilizan para ello.

Se puede decir que cuando el proceso de toma de decisiones de los usuarios exige información sofisticada sobre la materia objeto y su funcionamiento, una auditoría de aseguramiento razonable sería lo más indicado. Este nivel de aseguramiento aporta una visión general acerca de los sistemas involucrados en la materia objeto y su confiabilidad. Ahora bien, en caso de que los usuarios estén interesados en los hallazgos y, no soliciten una visión global de los sistemas y controles, entonces una auditoría de aseguramiento limitada sería la más adecuada.

Las distintas EFS pueden asumir enfoques diferentes en una planificación de auditoría. Algunas pueden diseñar un plan de auditoría estratégico a más largo plazo, mientras que otras pueden hacer planes anuales de auditoría. Y, de igual manera, otras EFS pueden usar un sistema híbrido que implica tanto una planificación a largo plazo como anual. Estas variaciones en la planificación no eximen a las EFS de seguir un enfoque coherente en la realización de las auditorías individuales. Al planificar una auditoría de cumplimiento, a nivel macro, las EFS pueden considerar los siguientes factores:

- Financiamiento significativo de los donantes, relacionado con el cumplimiento de las disposiciones de los contratos o acuerdos;
- Casos de incumplimiento por parte de la entidad;
- Hallazgos o recomendaciones hechas por terceros, distintos de la EFS;
- Evaluación de riesgos efectuada en conexión con auditorías financieras o de desempeño, indicando áreas donde el riesgo de incumplimiento es mayor;
- Interés público o expectativas (por ejemplo, sospecha de fraude, mala administración, información reportada en los medios, etc.).

Otro factor a tener en cuenta en la planificación de la auditoría de cumplimiento puede ser la urgencia de la necesidad de información, sobre una materia objeto particular, por parte de los usuarios previstos. En caso de existir una necesidad inmediata o una solicitud de resultados de los usuarios, sería más factible llevar a cabo una auditoría de aseguramiento limitada.

**Disponibilidad de información.** A pesar de que el acceso a la información es un aspecto fundamental en una auditoría y las EFS, usualmente, cuentan con facultades férreas para garantizar el acceso necesario, una EFS puede, no obstante, enfrentar situaciones donde la información disponible para la auditoría sea limitada; es posible, incluso, que cierta información no exista, o que, además, el auditor no pueda tener suficiente acceso a la información existente. En tales casos,

debido a la naturaleza específica de la auditoría del sector público, la EFS puede no estar en condiciones de negarse a realizar la auditoría. Sin embargo, este factor afectará el nivel de aseguramiento que se proveerá.

Esto es especialmente importante cuando se trata de servicios subcontratados. Hoy en día, cada vez más, las entidades públicas externalizan sus servicios. Y esto puede ser más común en servicios que están vinculados con sistemas de información. En estos casos, el auditor necesita tener acceso completo a la entidad que proporciona esos servicios para poder realizar la auditoría. En ciertas ocasiones, ello puede demandar que la EFS audite al proveedor del servicio. Sin embargo, muchas EFS no tienen el mandato para realizar tales auditorías, lo que limita severamente la auditoría y su efectividad.

Las auditorías de aseguramiento razonable necesitan que el auditor tenga acceso a los sistemas y procesos utilizados en la materia objeto (por ejemplo, los controles internos de una entidad) y, por lo tanto, necesitan más información que una auditoría de aseguramiento limitada. En consecuencia, las limitaciones en cuanto a la información es muy probable que conduzcan a una auditoría de aseguramiento limitada.

**Competencias existentes en los equipos de auditoría.** Las normas establecen que "los individuos en el equipo de auditoría deben poseer, colectivamente, los conocimientos, habilidades y experiencia necesarios para completar con éxito la auditoría"<sup>39</sup>. Una EFS debe considerar con qué competencias cuenta, para poder decidir el alcance de la auditoría y el nivel de aseguramiento que se proporcionará. De no estar disponibles las competencias necesarias dentro del equipo de auditoría, entonces, la EFS deberá considerar opciones, tales como, cambiar la composición del equipo de auditoría o contratar a un experto.

En una auditoría de aseguramiento razonable, es probable que el auditor haga pruebas de controles, así como pruebas sustantivas detalladas para llegar a una conclusión general sobre la materia objeto. Por ejemplo, esto puede hacerse identificando una muestra de operaciones que son representativas de la población total, y extrapolando los resultados del muestreo a toda la población. Para llegar a una conclusión general, en una auditoría de aseguramiento razonable, es probable que el auditor debe, igualmente, evaluar los sistemas y procesos de la materia objeto en cuestión, por ejemplo, haga una evaluación de los controles internos. Para adoptar este enfoque, el equipo de auditoría necesitará las competencias necesarias que serían pertinentes y adecuadas a las circunstancias.

En las auditorías de aseguramiento limitado, el objetivo es obtener un nivel de aseguramiento que sea significativo para los usuarios previstos, con base en la naturaleza, tiempo y alcance limitados de los procedimientos de auditoría.

**Disponibilidad y otros recursos.** Aun cuando se trate de la misma materia objeto y el alcance sea el mismo, las auditorías de aseguramiento razonable, usualmente, exigen más tiempo y recursos que las auditorías de aseguramiento limitada, cuando se considera el número y extensión de los procedimientos de auditoría probados en una auditoría de aseguramiento razonable. Por consiguiente, una EFS con recursos limitados estará más inclinada a realizar una auditoría de aseguramiento limitada que una razonable. Sin embargo, esto debe ser cuidadosamente analizado, otorgando prioridad a las necesidades del usuario y tomando en cuenta otros factores como la materialidad y el riesgo.

---

<sup>39</sup> ISSAI 4000.85.

### 3.7 Conclusión

El presente capítulo explica el proceso de planificación anual o plurianual de una EFS. Este proceso está vinculado con el plan estratégico de la EFS, que luego es operativizado con el plan anual. El proceso de preparación del plan anual exige que la EFS lleve a cabo un análisis de las tareas y los recursos disponibles para esas tareas. La EFS necesita funcionar, dentro de sus posibilidades y recursos, para completar tanto sus tareas obligatorias como sus tareas seleccionadas. Adicionalmente, este capítulo comprende las consideraciones a tener presente para la planificación, a nivel de las EFS. Se incluyen plantillas de papel de trabajo y orientación para completar este proceso. Una vez que la EFS ha seleccionado los temas de auditoría y tomado las decisiones sobre los asuntos, a nivel de la EFS, el siguiente paso es planificar la auditoría individual. El Capítulo 4 abarcará el proceso de planificación de auditoría para una auditoría de cumplimiento individual.

### Anexo 3.1: Documentación de una posible tarea de auditoría

Requisito de la ISSAI cubierto: ISSAI 4000.64

Posible tarea de auditoría evaluada por:		Firma	Revisado y aprobado por:	Firma
Nombre:				
Designación:				
Fecha:				

Posibles tareas de auditoría		
Unidad de la organización	Nombre de la tarea	Referencia:
Vinculo con la prioridad estratégica de la EFS		
I – Área de la auditoría		
Actividades principales: Marco legal: Información financiera y otras: Roles y responsabilidades:		
II – Razones para la auditoría		
Riesgos		
Interés público y de las partes interesadas	Relevancia:  Materialidad:	
Valor agregado potencial (incl. impacto, oportunidad, y cobertura)	Auditorías previas:  Oportunidad:	
III – Organización de la auditoría		
Pregunta de la auditoría (pregunta principal y posibles sub preguntas) o qué puede ser evaluado por la auditoría: Criterios de auditoría (o fuentes para los criterios): Principales fuentes de evidencia de auditoría: Organismos auditados:		
IV – Observaciones		
Factibilidad (posibles dificultades en al auditoría o problemas de auditabilidad,...):		
Recursos estimados para la auditoría:		
Uso de los hallazgos de auditoría existentes (EFS u otro auditor) <div style="text-align: center;"> <input type="checkbox"/> Sí   <input type="checkbox"/> No                 </div>		
V – Personas de contacto		

## Completar la plantilla de documentación de la tarea de auditoría: guía sugerida del proceso

<b>Objetivo de llenar la plantilla</b>	Documentar el proceso de identificación de tareas potenciales de auditoría. Puede haber tareas de auditoría diferentes, identificadas por distintos equipos en la EFS. Este proceso debe repetirse para cada una de las tareas de auditoría identificadas, a fin de permitirle a la gerencia acordar una lista de tareas de auditoría. El supervisor o la gerencia abordarán las tareas identificadas en la planificación general, a nivel de la EFS, para la auditoría de cumplimiento.										
<b>Requisito cubierto de la ISSAI</b>	ISSAI 4000.64										
<b>Guía</b>	<p>Analice el texto contenido en el Capítulo 3, sección 3.4, junto con esta guía. 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 de prioridad clave, en las que se centrará la EFS, en su período de planificación estratégica. De no existir un vínculo aparente con el plan estratégico, pero el equipo estima que el tema se debe considerar, escriba la razón de ello.</p> <table border="1"> <tr> <td><b>Fila 1</b></td><td>Se refiere a las principales actividades del área de auditoría; información legal, financiera y otra información relevante; y quiénes son responsables del área. Esto aportará una visión general del área de auditoría a considerar.</td></tr> <tr> <td><b>Fila 2</b></td><td>Anote los riesgos clave percibidos en este sector del área; interés público y de las partes interesadas en el campo; cualquier valor agregado potencial, incluido el impacto, la oportunidad y el alcance. La materialidad, por naturaleza, también está incluida en esta etapa de la planificación, a nivel de las EFS. Indique cómo y por qué es material para las partes interesadas.</td></tr> <tr> <td><b>Fila 3</b></td><td>Anote cómo se organizará la auditoría. En esta parte, esto no es aún muy preciso, pero se pueden evaluar las preguntas tentativas de auditoría, junto con los posibles criterios de auditoría, las posibles fuentes principales de evidencia de auditoría y los organismos auditados que pueden incluirse en la auditoría.</td></tr> <tr> <td><b>Fila 4</b></td><td>Escriba las posibles dificultades de la auditoría, a saber, los problemas de auditabilidad, los recursos de auditoría requeridos, el posible uso de los hallazgos de auditoría existentes. Esto ayudará a la gerencia a decidir si se debe incluir en el plan.</td></tr> <tr> <td><b>Fila 5</b></td><td>Anote la información de los miembros del equipo que propusieron las tareas para la auditoría.</td></tr> </table>	<b>Fila 1</b>	Se refiere a las principales actividades del área de auditoría; información legal, financiera y otra información relevante; y quiénes son responsables del área. Esto aportará una visión general del área de auditoría a considerar.	<b>Fila 2</b>	Anote los riesgos clave percibidos en este sector del área; interés público y de las partes interesadas en el campo; cualquier valor agregado potencial, incluido el impacto, la oportunidad y el alcance. La materialidad, por naturaleza, también está incluida en esta etapa de la planificación, a nivel de las EFS. Indique cómo y por qué es material para las partes interesadas.	<b>Fila 3</b>	Anote cómo se organizará la auditoría. En esta parte, esto no es aún muy preciso, pero se pueden evaluar las preguntas tentativas de auditoría, junto con los posibles criterios de auditoría, las posibles fuentes principales de evidencia de auditoría y los organismos auditados que pueden incluirse en la auditoría.	<b>Fila 4</b>	Escriba las posibles dificultades de la auditoría, a saber, los problemas de auditabilidad, los recursos de auditoría requeridos, el posible uso de los hallazgos de auditoría existentes. Esto ayudará a la gerencia a decidir si se debe incluir en el plan.	<b>Fila 5</b>	Anote la información de los miembros del equipo que propusieron las tareas para la auditoría.
<b>Fila 1</b>	Se refiere a las principales actividades del área de auditoría; información legal, financiera y otra información relevante; y quiénes son responsables del área. Esto aportará una visión general del área de auditoría a considerar.										
<b>Fila 2</b>	Anote los riesgos clave percibidos en este sector del área; interés público y de las partes interesadas en el campo; cualquier valor agregado potencial, incluido el impacto, la oportunidad y el alcance. La materialidad, por naturaleza, también está incluida en esta etapa de la planificación, a nivel de las EFS. Indique cómo y por qué es material para las partes interesadas.										
<b>Fila 3</b>	Anote cómo se organizará la auditoría. En esta parte, esto no es aún muy preciso, pero se pueden evaluar las preguntas tentativas de auditoría, junto con los posibles criterios de auditoría, las posibles fuentes principales de evidencia de auditoría y los organismos auditados que pueden incluirse en la auditoría.										
<b>Fila 4</b>	Escriba las posibles dificultades de la auditoría, a saber, los problemas de auditabilidad, los recursos de auditoría requeridos, el posible uso de los hallazgos de auditoría existentes. Esto ayudará a la gerencia a decidir si se debe incluir en el plan.										
<b>Fila 5</b>	Anote la información de los miembros del equipo que propusieron las tareas para la auditoría.										
<b>Revisión</b>	Una persona de jerarquía superior al auditor puede revisar la propuesta, con sentido pragmático, teniendo en cuenta el contexto de la EFS. Esto puede documentarse en la plantilla. Se basará en la estructura de la EFS y la conformación de los equipos de auditoría. El revisor firma la propuesta y la envía a la gerencia o al supervisor.										
<b>Conclusión</b>	El supervisor de la auditoría y la gerencia deben concluir si la tarea propuesta tiene potencial para ser auditada. Este proceso ayudará a la gerencia a alinear las prioridades estratégicas establecidas por el plan estratégico y a lograr los objetivos planificados.										

## Anexo 3.2: Establecimiento del plan de trabajo anual o plurianual

Requisito cubierto de las ISSAI: ISSAI 4000.64

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

Periodo 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 (viaje, expertos etc.)	Fecha de inicio planeada	Fecha de cierre planeada	Comentarios
Tareas que no son de auditoría	Ejemplo: Planificación anual						
	Tarea 2, etc.						
	Total tareas que no son de auditoría						
Tareas de auditoría obligatorias	Tarea 1						
	Tarea 2, etc.						
	Total tareas obligatorias						
Tareas de auditoría seleccionadas	Tarea 1						
	Tarea 2, etc.						
	Total tareas seleccionadas						
Funciones de apoyo	Ejemplo: Servicios legales,						
	Servicios de TI, etc.						
	Total apoyo						
Total recursos							

### Conclusión

Las tareas anuales y plurianuales de auditoría, con sus recursos correspondientes, han sido preparadas, tomando en cuenta lo antes descrito.

(Firma)

Nombre:

Fecha:

Revisor:

Firma, Fecha:



## Completar el plan de trabajo anual o plurianual: guía sugerida del proceso

<b>Objetivo de llenar la plantilla</b>	El objetivo es preparar un plan de trabajo que incluya todas las tareas de la EFS; y, si mismo tiempo, brindar orientación acerca de cómo la EFS puede identificar recursos, para las tareas de auditoría seleccionadas, en las auditorías de cumplimiento.
<b>Requisito cubierto de la ISSAI</b>	ISSAI 4000.64
<b>Guía</b>	<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 explican de seguidas. Las columnas de recursos incluyen semanas por persona, costos y cronograma. Estos figuran junto con las tareas en las filas a continuación:</p> <p><b>Fila 1</b> Anote todas las tareas, que no son de auditoría, que realiza la EFS. Éstas pueden: ser el plan anual de la EFS; trabajo administrativo; capacitación; otras actividades de consulta; tareas específicas asignadas por las partes interesadas no relacionadas con la auditoría, etc. Para cada tarea que no sea de auditoría, complete la fila correspondiente, teniendo en cuenta las columnas de recursos, por ejemplo, persona-semanas requeridas, costos y cronograma. Una vez que todas las tareas se han registrado con los recursos, agregue las columnas en la fila "total" para todas las tareas que no sean de auditoría.</p> <p><b>Fila 2</b> De manera análoga, escriba todas las tareas de auditoría obligatorias que la EFS debe realizar bajo su mandato legal, cada año. Estas pueden incluir: auditoría financiera, auditoría de desempeño, auditoría de cumplimiento y otros requisitos de auditoría exigidos por la legislación. Complete la columna de recursos para cada tarea y calcule los recursos totales de todas las tareas obligatorias.</p> <p><b>Fila 3</b> La fila de la tarea de auditoría seleccionada se debe completar de manera similar. Para cada tarea seleccionada, complete las columnas con persona-semanas, costos y cronograma. Calcule el total de los recursos necesarios para las tareas seleccionadas.</p> <p><b>Fila 4</b> Complete los recursos necesarios para todas las funciones de soporte o apoyo de la EFS. Estas incluyen TI, legal, de asesoramiento, capacitación externa, etc. Agregue las filas para cada servicio, con el fin de tener una visión completa de los recursos necesarios para proporcionar funciones de soporte.</p> <p><b>Fila 5</b> Determine los recursos totales requeridos por la EFS para realizar todas las actividades o tareas. A partir de aquí, será evidente qué recursos tiene la EFS, y qué se necesita para completar las funciones obligatorias que no son de auditoría y las funciones de soporte. Deduzca todos ellos de los recursos totales, y los recursos restantes se pueden asignar a las tareas de auditoría seleccionadas.</p>
<b>Conclusión general del miembro del equipo de auditoría</b>	Con base en la información recopilada en la tabla y el análisis de los recursos, se determinan los recursos disponibles para las tareas seleccionadas y se presentan para su aprobación.
<b>Revisado por el supervisor</b>	El supervisor la revisa y la envía a la gerencia de la EFS para su consideración en futuras asignaciones de auditoría para los equipos.

### Anexo 3.3: Matriz de competencias del equipo de auditoría

Requisitos cubiertos de las ISSAI: ISSAI 4000.85

(Esta plantilla deberá llenarse una vez al año, antes del comienzo de cada ciclo de auditoría, no para cada compromiso de auditoría)

Nombre de la entidad:	
Periodo de la auditoría:	

Competencias del equipo evaluadas por:	Firma	Revisado y aprobado por:	Firma
Nombre:			
Designación:			
Fecha:			

#### A. Matriz de competencias

No.	Información acerca de los miembros del equipo con su designación	Aspectos de las competencias (Véase Tabla B)			
		Competencia requerida, en términos de calificaciones y experiencia	Calificación y experiencia real de los miembros del equipo de auditoría	Brecha entre las competencias reales y las requeridas	Número de años del auditor auditando esta entidad particular o entidades similares
1	Supervisor de la auditoría				
	Nombre				
2	Líder del equipo				
	Nombre				
3	Miembro del equipo				
	Nombre				
4	Miembro del equipo				
	Nombre				
5	Miembro del equipo				
	Nombre				

**B-1. Evaluación de las competencias centrales requeridas de los miembros del equipo de auditoría y las acciones a implementar para solucionar las brechas**

Equipo de auditoría	Participación en la auditoría del año anterior de la entidad	¿Tienen los respectivos miembros del equipo las competencias centrales * pertinentes? (Sí/No) (Proveniente de la Tabla A)				
		Dirige con el ejemplo	Interactúa eficazmente con las partes interesadas	Se comporta de manera profesional	Contribuye al valor y beneficio de la EFS	Marco de tiempo para solucionar la brecha
Líder del equipo						
Nombre						
Miembro del equipo						
Nombre						
Miembro del equipo						
Nombre						
Miembro del equipo						
Nombre						

**Conclusión**

El equipo del compromiso, considerado en su conjunto, tiene las competencias centrales para realizar la auditoría. Se han identificado medidas para abordar la falta de competencias, antes del inicio de la auditoría, y durante el curso de la misma.

## B-2. Evaluación de las competencias funcionales y acciones requeridas para solucionar las brechas

Equipo de auditoría	Participación en la auditoría del año anterior de la entidad	¿Tienen los respectivos miembros del equipo las competencias funcionales * pertinentes? (Sí/No) (Proveniente de la Tabla A)				
		Agrega valor al realizar auditorías de cumplimiento que cumplen con las ISSAI	Demuestra conocimiento y comprensión del contexto, el entorno y la entidad en una auditoría de cumplimiento	Evalúa y gestiona el riesgo en una auditoría de cumplimiento	Realiza y documenta los procedimientos de auditoría de cumplimiento según las ISSAI	Comunica y hace un seguimiento eficaz de los resultados de la auditoría de cumplimiento
Líder del equipo						
Nombre						
Miembro del equipo						
Nombre						
Miembro del equipo						
Nombre						
Miembro del equipo						
Nombre						

### Conclusión general

El equipo de trabajo, considerado en su conjunto, tiene las capacidades, competencias centrales, competencias funcionales y experiencia adecuadas para realizar la auditoría. Se han identificado medidas apropiadas para solucionar la falta de competencias, antes del inicio de la auditoría y durante el curso de la misma.

*(Nombre del Supervisor)*

Designación

**Fecha:**

## Completar la matriz de competencias del equipo de auditoría: guía sugerida del proceso

<b>Objetivo de llenar la plantilla</b>	Determinar si el equipo de auditoría posee, colectivamente, las competencias centrales y las competencias funcionales requeridas para planificar y realizar la auditoría. Identificar las brechas entre las competencias requeridas para realizar la auditoría y las competencias reales del equipo asignado para la auditoría. El supervisor o la gerencia solucionarán las lagunas identificadas en la matriz de competencias del equipo, antes del inicio de la auditoría y durante la misma.
<b>Requisito cubierto de la ISSAI</b>	ISSAI 4000.85
<b>Guía</b>	<p><b>Tabla A: Matriz de competencias del equipo:</b> el objetivo es determinar las competencias requeridas y las competencias reales de cada miembro del equipo, y solucionar la brecha, de existir. También sirve para determinar la experiencia de cada miembro del equipo en la realización de la auditoría de esta entidad particular o entidades similares.</p> <p><b>Columna 1</b> El miembro del equipo y sus designaciones. La designación le proporciona una base al supervisor que le permite garantizar la combinación correcta de experiencia de los miembros del equipo de auditoría.</p> <p><b>Columna 2</b> Indique las competencias necesarias, en términos de calificaciones y experiencia, para realizar la auditoría de esta entidad. El supervisor de auditoría o el líder del equipo, aplicando su juicio profesional, decide sobre la calificación y experiencia requeridas, tomando en consideración la naturaleza y complejidad de las operaciones de la entidad. Las competencias se basan en la Tabla B 1 y B2.</p> <p><b>Columna 3</b> Anote la calificación real y experiencia relevante de cada miembro del equipo.</p> <p><b>Columna 4</b> Observe si existe alguna diferencia entre las competencias reales y las requeridas para cada miembro del equipo.</p> <p><b>Columna 5</b> Anote la cantidad de años que el auditor ha estado auditando a la entidad o a entidades similares. La experiencia de auditar a la entidad por varios años, puede compensar las deficiencias de otras competencias.</p>
<b>Guía</b>	<p>El objetivo es reconocer las competencias centrales relevantes de los miembros del equipo de auditoría que son necesarias para llevar a cabo la auditoría. Con base en las brechas indicadas en la Tabla A anterior, se puede identificar y aplicar la acción de manera adecuada antes, durante y después de la auditoría. Esto puede conformar una base para identificar las necesidades de capacitación de auditoría de los miembros del equipo.</p> <p><b>Columna 1</b> Anote los miembros del equipo y sus designaciones en la EFS.</p> <p><b>Columna 2</b> Incluya la experiencia de cada miembro en la auditoría de la entidad del año anterior. Durante el proceso de evaluación de riesgos de la entidad, esta información proporciona un insumo valioso ya que contiene memoria institucional de los riesgos</p>

		inherentes y de los riesgos de control.
	<b>Columna 3</b>	Indique si los miembros del equipo muestran un comportamiento ético, en todas las situaciones, tienen responsabilidad personal y respetan la diversidad.
	<b>Columna 4</b>	Señale si los miembros del equipo demuestran tener conocimiento de las partes interesadas y se comunican de manera eficaz con ellas.
	<b>Columna 5</b>	Mencione si los miembros del equipo se esfuerzan por la obtención de calidad, mediante la aplicación de las ISSAI relevantes, demuestran contar con las habilidades básicas de auditoría y tecnología de la información, y se esfuerzan por la excelencia en todo momento.
	<b>Columna 6</b>	Indique si los miembros del equipo contribuyen al desempeño de la EFS, a una gestión eficaz, y actúan en aras del interés público en general.
	<b>Columna 7</b>	De haber brechas de competencia, sugiera opciones para solucionarlas. El supervisor de auditoría o el líder del equipo puede examinar si los conocimientos y habilidades que posee el equipo, en general, bastarían para compensar cualquier brecha en las competencias. De no ser así, el supervisor puede proponer acciones para resolver las brechas.
Guía	<b>Tablq B-2: Evaluación de las competencias funcionales requeridas y de las acciones para abordar cualquier brecha.</b> – El objetivo es identificar las competencias funcionales relevantes de los miembros del equipo que se necesitan para efectuar la auditoría. Con base en las brechas indicadas en la Tabla A anterior, se puede identificar y llevar a cabo la acción, adecuadamente, antes, durante y después de la auditoría. Puede constituir una base de necesidades de capacitación de los miembros del equipo de auditoría.	
	<b>Columna 1</b>	Anote los miembros del equipo y sus designaciones en la EFS.
	<b>Columna 2</b>	Incluya la experiencia de cada miembro en la auditoría de la entidad del año anterior. Durante el proceso de evaluación de riesgos de la entidad. Esta información proporciona un insumo valioso ya que contiene memoria institucional de los riesgos inherentes y de los riesgos de control.
	<b>Columna 3</b>	Mencione si los miembros del equipo demuestran conocer cómo la práctica de la auditoría de cumplimiento agrega valor, promoviendo la rendición de cuentas y la transparencia en el uso del dinero público; demuestran tener capacidad para aplicar conceptos clave de auditoría de cumplimiento, de manera apropiada, en la práctica de auditoría; aseguran la calidad en la realización de una auditoría de cumplimiento; y ejercen el juicio profesional y el escepticismo, a lo largo de la auditoría de cumplimiento.
	<b>Columna 4</b>	Señale si los miembros del equipo demuestran tener conocimiento del contexto más amplio del sector público y de los marcos de cumplimiento, a nivel institucional, así como una buena comprensión de las operaciones de la(s) entidad(es) y los riesgos de cumplimiento asociados.
	<b>Columna 5</b>	Mencione si los miembros del equipo tienen capacidad

	<p>para evaluar los riesgos de auditoría en la auditoría de cumplimiento, y para manejarlos durante todo el proceso de la auditoría de cumplimiento.</p> <p><b>Columna 6</b> Indique si los miembros del equipo pueden evaluar las disposiciones y criterios aplicables; pueden realizar una evaluación preliminar del sistema de control interno de la entidad; y tienen capacidad para desarrollar y aplicar procedimientos para manejar los riesgos de auditoría; aplicar técnicas de muestreo; reunir evidencia de auditoría suficiente y apropiada; evaluar los resultados de todos los procedimientos de auditoría y determinar los efectos potenciales sobre las conclusiones y recomendaciones de auditoría; y mantener la documentación y comunicación con las partes interesadas a lo largo de la auditoría.</p> <p><b>Columna 7</b> Mencione si los Miembros del equipo pueden preparar informes de auditoría utilizando los formatos prescritos, y hacer un seguimiento de los resultados de la auditoría.</p>
<b>Conclusión</b>	El supervisor de la auditoría debe concluir si el equipo de auditoría posee, colectivamente, las capacidades apropiadas, las competencias centrales, las competencias funcionales y la experiencia para planificar y realizar la auditoría. El supervisor debe sugerir medidas para abordar cualquier brecha en materia de competencia. El supervisor de la auditoría puede enviar esto a la gerencia de la EFS, con el fin de abordar los problemas, a nivel organizacional, y asegurar las competencias necesarias para futuras auditorías.
<b>Evidencia del supervisor y revisor</b>	La persona que evaluó la competencia del equipo y la revisó, registrará su evidencia. El evaluador puede ser el líder del equipo de auditoría y el revisor puede ser el supervisor de la auditoría. Deberá basarse en la estructura y las operaciones de la EFS y el equipo de auditoría. El revisor firma una vez que la evaluación ha sido completada y revisada.



## Capítulo 4

---

### Planificación de la auditoría de cumplimiento a nivel del compromiso

#### Contenido

- 4.1 Introducción
  - 4.2 Estrategia de auditoría
  - 4.3 Determinación de la materia objeto, alcance y criterios
  - 4.4 Definición del objetivo de auditoría
  - 4.5 Proceso de planificación de la auditoría
  - 4.6 Preparación del plan de auditoría
  - 4.7 Conclusión
- Anexos: Plantillas de papeles de trabajo para el capítulo 4
- Apéndices

## 4.1 Introducción

El Capítulo 3 analizó cómo priorizar los posibles temas de auditoría o áreas a auditar y cómo preparar el plan de auditoría anual de la EFS. El presente capítulo abarca el proceso de planificación de las asignaciones de auditoría individuales. Planificar una auditoría implica recolectar, así como evaluar información y tomar decisiones sobre el alcance, enfoque, tiempo y recursos de la auditoría. El objetivo es reducir el riesgo de auditoría o el riesgo de llegar a una conclusión o opinión errónea sobre la auditoría, si fuere necesario, a un nivel aceptablemente bajo, diseñando una estrategia de auditoría y un plan de auditoría que describan cómo se realizará la auditoría y cuáles son los recursos necesarios para llevar a cabo, eficientemente, la auditoría. La ISSAI exige que el auditor planifique la auditoría de forma tal, que asegure que una auditoría de alta calidad sea efectuada de manera económica, eficiente y eficaz, y de modo oportuno. Los auditores que planifican la auditoría deben conocer los requisitos de cumplimiento aplicables a la materia objeto a auditar. Para comenzar, examinaremos las consideraciones iniciales para planificar una auditoría de cumplimiento, seguido de una explicación detallada del proceso de planificación de la auditoría, incluyendo la evaluación de riesgos y la materialidad o importancia relativa.

ISSAI 4000.137 El auditor debe elaborar y documentar una estrategia y un plan de auditoría que describan cómo se realizará la auditoría, con el fin de emitir informes que sean apropiados a las circunstancias, los recursos que se necesitan para hacerla y el cronograma para el trabajo de auditoría.

### 4.1.1 Productos de la planificación

Los productos de la planificación de la auditoría son una estrategia y un plan de auditoría que comprometen los recursos y establecen la estrategia general para la auditoría, así como programas de auditoría que contienen las instrucciones sobre la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría a aplicar. Los auditores no deben iniciar la auditoría hasta tanto el plan no haya sido preparado y aprobado por la autoridad correspondiente de la EFS.

En general, la planificación de una auditoría de cumplimiento tiene dos aspectos. Primero, los auditores desarrollan una estrategia general que indique el alcance, énfasis, tiempo y realización de la auditoría. Y segundo, con base en esa estrategia, los auditores preparan un plan de auditoría que contenga un enfoque detallado y los pasos específicos con respecto a la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos a aplicar, y las razones de su selección.

Una planificación apropiada ayuda a centrar la atención en las áreas importantes de la auditoría, identificar problemas potenciales de manera oportuna, y a organizar y gestionar, adecuadamente, la auditoría con el fin de responder a las necesidades de los usuarios de manera eficiente y eficaz. Una planificación apropiada, también ayuda, al auditor a asignar, de forma acertada, el trabajo a los miembros del equipo y facilita la dirección, supervisión y revisión de su trabajo. Adicionalmente y de ser aplicable, colabora en la coordinación del trabajo realizado por los auditores y, si fuere necesario, por expertos.

La naturaleza y el alcance de las actividades de planificación variarán según las circunstancias de la auditoría, a saber, la complejidad de la materia objeto subyacente y los criterios. Los siguientes son ejemplos de algunos de los principales asuntos que se pueden considerar en la planificación:

- Las características de la auditoría que definen su alcance, incluidas las características de la materia objeto subyacente y de los criterios.
- El tiempo previsto y la naturaleza de las comunicaciones requeridas.
- La pertinencia del conocimiento adquirido en otras auditorías efectuadas por el auditor para la parte responsable.
- El proceso de auditoría.
- El conocimiento que tiene el auditor de la parte responsable y su entorno, incluidos los riesgos de que la materia objeto no cumpla con los criterios.
- El entorno de control y el control interno de la entidad.
- La identificación de los usuarios previstos y sus necesidades de información, y el análisis de la materialidad y los componentes de riesgo de auditoría.
- El grado o medida en que el riesgo de fraude es relevante para la auditoría.
- La naturaleza, cronograma y alcance de los recursos necesarios para realizar la auditoría, tal y como, los requisitos del personal y su experticia, incluida la naturaleza y el alcance de la participación de los expertos.
- La existencia de la función de auditoría interna y su alcance.

El auditor puede decidir analizar elementos de la planificación -por ejemplo, el alcance y los criterios de la auditoría- con el personal de la parte responsable, para facilitar la conducción y gestión de la auditoría. Aunque estas discusiones, con frecuencia ocurren, la estrategia general de auditoría y el plan de auditoría siguen siendo responsabilidad del auditor. Cuando se debaten asuntos incluidos en la estrategia general de auditoría o el plan de auditoría, es importante no comprometer la eficacia de la auditoría. Por ejemplo, analizar la naturaleza y el cronograma de los procedimientos, en detalle, con la parte responsable, puede comprometer la efectividad de la auditoría haciendo que los procedimientos sean demasiado predecibles.

En auditorías más pequeñas o menos complejas, toda la auditoría puede ser realizada por un pequeño equipo de auditoría. Un equipo más pequeño permite que la coordinación y la comunicación entre los miembros del equipo sean más fáciles. Establecer la estrategia general de auditoría, en estos casos, no tiene que ser un ejercicio complejo o que consuma mucho tiempo; esto variará de acuerdo con el tamaño de la entidad, la complejidad de la auditoría, incluidos la materia objeto y los criterios subyacentes, así como el tamaño del equipo de auditoría.

Los auditores también deben establecer elementos legales para su trabajo, mediante una clara comprensión del mandato de la EFS, las responsabilidades de los auditores del sector público, el estatus constitucional y las responsabilidades de la entidad auditada, así como las expectativas de los usuarios previstos. Este conocimiento les proporciona, a los auditores del sector público, un marco de referencia que se podrá utilizar para aplicar el juicio profesional durante todo el proceso de auditoría.

#### **4.1.2 Importancia y naturaleza de la planificación**

Una buena planificación contribuye a asegurar que el esfuerzo de auditoría sea distribuido en función del riesgo; se identifiquen los problemas potenciales y se resuelvan de manera oportuna; y que la auditoría esté organizada y gestionada, adecuadamente, para que se realice de manera económica, eficiente y eficaz.

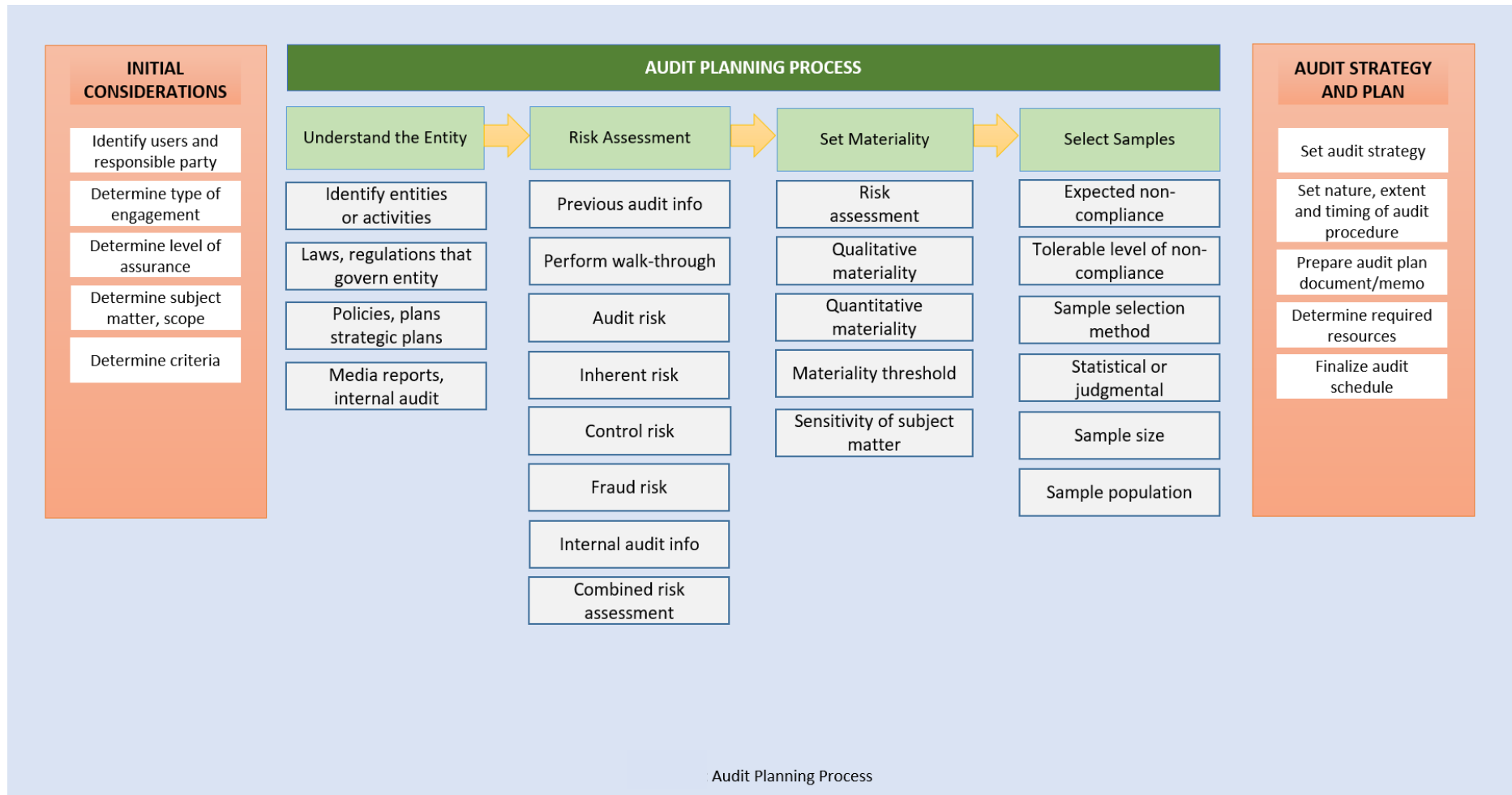
La naturaleza y el alcance de las actividades de planificación variarán de acuerdo con el tamaño y la complejidad del objeto auditado, así como la experiencia previa del auditor con el auditado. Aun cuando se concentra en la fase de planificación, la planificación de la auditoría tiene lugar no solo en

esta etapa, sino que es un proceso permanente e iterativo. Es una actividad que continúa durante toda la auditoría, respondiendo a nuevas circunstancias, tales como, cambios imprevistos en las operaciones o sistemas del auditado, o resultados inesperados que salen a la luz, durante la fase de examen de la auditoría.

Es importante reconocer que una auditoría de cumplimiento no consiste, simplemente, en una serie de pasos mecánicos a completar. Lo más importante es que tanto el criterio profesional como el escepticismo se deben ejercer a la hora de planificar, ejecutar e informar sobre las auditorías. Los auditores deben, igualmente, tener en cuenta el conocimiento obtenido de las auditorías de desempeño relevantes, en el área en cuestión. La Figura 3.0 ilustra el proceso de planificación que este capítulo cubre, paso a paso.

Draft

**Figura 4.0 Proceso de planificación de la auditoría**



## 4.2 Estrategia de auditoría

La estrategia de auditoría constituye la base para decidir si es posible ejecutar la auditoría. La estrategia de auditoría describe qué hacer y el plan de auditoría cómo hacerlo. El objetivo de la estrategia de auditoría es documentar y diseñar las decisiones generales. La estrategia puede contener lo siguiente:

- La materia objeto, el alcance, los criterios y otras características de la auditoría de cumplimiento, teniendo en cuenta el mandato de la EFS.
- El tipo de compromiso (compromiso de certificación o compromiso de informe directo).
- El nivel de aseguramiento que se proporcionará.
- La composición y asignación de trabajo del equipo de auditoría, incluida la necesidad de expertos y las fechas del control de calidad.
- La comunicación con el auditado o los encargados de la gobernanza, o ambos.
- Las responsabilidades de informar correspondientes, así como cuándo, a quién y en qué forma se llevarán a cabo dichos informes.
- Las entidades cubiertas por la auditoría.
- La evaluación de la materialidad.
- Los mecanismos de control de calidad

El Anexo 3.1, en el capítulo tres, cubre aspectos de la estrategia de auditoría. La información de este anexo se puede utilizar para formular una estrategia de auditoría. Para completar la estrategia de auditoría, consulte el [Anexo 4.1: Matriz de la estrategia de auditoría](#), que incluye una guía acerca del proceso para llenar la plantilla.

## 4.3 Determinación de la materia objeto, alcance y criterios

ISSAI 4000, 107: Cuando la EFS tenga discrecionalidad para seleccionar el alcance de las auditorías de cumplimiento, el auditor deberá definir la materia objeto, a medir o evaluar, con respecto a los criterios.

### Materia objeto

Determinar la materia objeto y los criterios es uno de los primeros pasos a efectuar en la planificación y realización de una auditoría de cumplimiento. La materia objeto de la auditoría puede ser o no similar a lo que, al comienzo, se identificó e incluyó en el plan anual de auditoría de cumplimiento de la EFS. Esto se debe a que los riesgos inicialmente identificados, en la etapa de planificación de la auditoría anual, pueden ya no existir o pueden haber surgido riesgos adicionales, que no fueron aparentes, en la etapa de planificación anual. Por lo tanto, el equipo de auditoría debe determinar en qué medida las mismas materias objeto que aparecen en el plan de auditoría anual de la EFS continúan siendo válidas o se necesitan introducir cambios en este sentido.

Los conceptos de materia objeto, criterios y alcance están interrelacionados. Los auditores deben estar conscientes que estos conceptos se influyen mutuamente, tal y como se ilustra en la Figura 3.1, que aparece a continuación.

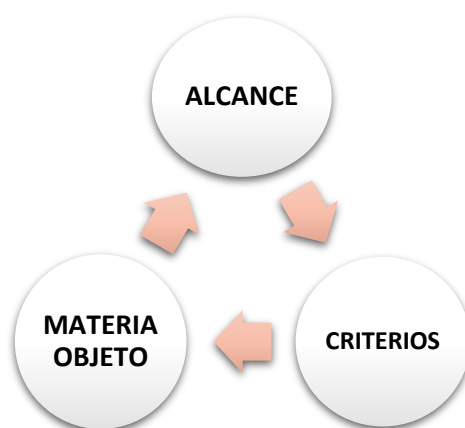


Figura 3.1: Interrelación entre la materia objeto, el alcance y los criterios

Los auditores deben ejercer el juicio profesional mientras revisan las interrelaciones representadas en la figura anterior. El objetivo de esta revisión es identificar, correctamente, el alcance de una auditoría de cumplimiento, a los efectos de garantizar que brinde suficiente cobertura para que la auditoría sea significativa y añada valor a los usuarios previstos. Es importante señalar aquí que el alcance de una auditoría de cumplimiento puede modificarse durante la ejecución de la auditoría, de suceder que los auditores identifiquen información importante que obliga a reconsiderar el alcance. Dichos cambios deben incluirse en el plan de auditoría.

Constantemente, las EFS tienen la obligación y el interés de producir informes de auditoría de alta calidad. Necesitan concentrarse en la materia objeto y en los criterios para poder generar un informe significativo que satisfaga las expectativas de los usuarios previstos. A tal efecto, las EFS deben siempre procurar hallar:

- Aspectos significativos de la materia objeto; y
- En qué medida se cuenta con criterios adecuados para la medición de la materia objeto.

A continuación se mencionan algunos ejemplos de materia objeto como referencia:

- Desempeño financiero:
  - o uso de fondos asignados (ejecución presupuestaria)
  - o recaudación de ingresos, por ejemplo, impuestos municipales, aplicación de multas y sanciones
  - o uso de subvenciones y préstamos
- Adquisiciones
- Gastos
- Prestación de servicios: médicos, educativos, etc.
- Quejas o reclamos públicos
- Protección del patrimonio
- Comportamiento de los funcionarios auditados/toma de decisiones
- Salud y seguridad
- Protección del medio ambiente
- Marco de control interno

- Pagos de beneficios sociales, pensiones
- Características físicas, densidad de zonificación, acceso a edificios gubernamentales, etc.

La materia objeto debe ser identificable y evaluable conforme a criterios de auditoría apropiados. Debe ser de tal naturaleza que le permita al auditor concluir con el nivel de aseguramiento necesario. Esto significa recabar evidencia de auditoría, suficiente y apropiada, para respaldar la conclusión u opinión de auditoría.

La materia objeto puede ser temática o basada en la entidad. La materia objeto temática puede incluir múltiples entidades gubernamentales, y exigirá una cuidadosa planificación y ejecución de la auditoría para asegurar, que la materia en cuestión, sea abordada adecuadamente, a fin de poder llegar a una conclusión de auditoría. En caso de que un equipo de auditoría que está planificando una auditoría de cumplimiento temático contemple confiar en los controles, se deben examinar los controles vigentes de varias entidades que tengan impacto sobre la materia objeto, antes de tomar esa decisión.

### Alcance de la auditoría

El alcance de la auditoría, básicamente, se refiere al área, extensión y período de tiempo cubierto en la auditoría de una materia objeto particular. Una vez que comienza el trabajo de planificación es importante definir, claramente, el alcance de la auditoría para determinar el presupuesto, los recursos humanos y el tiempo requerido para el trabajo de examen en la auditoría, y para establecer lo que se informará al Parlamento. Definir el alcance de la auditoría implica reducir la auditoría a relativamente pocas cuestiones de importancia, relacionadas con el objetivo de la auditoría y que puede auditar el equipo de auditoría, con los recursos disponibles. En una auditoría de cumplimiento temática o de múltiples entidades, el alcance incluye la identificación de las entidades que se incluirán en la auditoría.

A objeto de identificar los asuntos significativos para los usuarios previstos, el equipo de auditoría debe conocer a fondo el tema, teniendo presente las siguientes cuestiones:

- Intereses o expectativas públicas o legislativas, o problemas de alta visibilidad.
- Impacto en los ciudadanos.
- Proyectos con importantes fondos públicos.
- Beneficiarios de fondos públicos.
- Importancia de ciertas disposiciones legales.
- Principios de buena gobernanza.
- Roles de los diferentes organismos del sector público.
- Derechos de los ciudadanos y de los organismos del sector público.
- Posibles incumplimientos de las leyes aplicables y otras reglamentaciones que rigen la actividad de la entidad pública, o la deuda pública, el déficit público y las obligaciones externas.
- Incumplimiento de controles internos, o ausencia de un sistema de control interno adecuado.
- Hallazgos identificados en auditorías anteriores.
- Riesgos de incumplimiento señalados por terceros.
- Oportunidad o momento idóneo para auditar el problema.



Definir cuidadosamente el alcance de la auditoría, al inicio del proceso, contribuye a aumentar la eficiencia y la eficacia de la auditoría. La declaración o aseveración en cuanto al alcance de la auditoría debe ser clara y precisa acerca de toda otra área que esté relacionada, más no incluida en la auditoría.

## Criterios de auditoría

ISSAI 4000.110: Cuando la EFS tiene discrecionalidad para seleccionar la cobertura de las auditorías de cumplimiento, el auditor debe identificar los criterios de auditoría relevantes, previo a la auditoría, para proporcionar una base para una conclusión u opinión sobre el tema

El tema y los criterios de auditoría están vinculados y son consistentes. Por consiguiente, identificar los criterios de auditoría que corresponden a la materia objeto es un proceso iterativo. Al momento de auditar una materia objeto, el auditor debe asegurarse de que cuenta con los criterios de auditoría correspondientes. La materia objeto y los criterios de auditoría pertinente pueden encontrarse ya definidos por el mandato de la EFS o la legislación nacional.

En un compromiso de certificación, los criterios de auditoría están implícitamente dados por la presentación de la información de la materia objeto en función de la cual ha sido preparada. En estos casos, el auditor necesita identificar los criterios de auditoría relevantes para extraer conclusiones sobre la exactitud de los criterios implícitamente contenidos en la información acerca de la materia objeto presentada por la parte responsable.

Una auditoría de cumplimiento puede estar relacionada con la regularidad o con la reputación (observancia de los principios generales que rigen una buena gestión financiera y la conducta de los funcionarios públicos). Aun cuando la regularidad es el foco principal de cumplimiento, la reputación también puede ser pertinente en el contexto del sector público, con relación al cual existen ciertas expectativas en cuanto a la gestión financiera y la conducta de los funcionarios públicos. Dependiendo del mandato de la EFS, las auditorías pueden, igualmente, examinar el cumplimiento de los principios generalmente aceptados y las mejores prácticas generalmente reconocidas que rigen la conducta de los funcionarios públicos (decencia). Los criterios de auditoría apropiados para una auditoría de cumplimiento de reputación -gestión y comportamiento- serán principios generalmente aceptados o mejores prácticas nacionales o internacionales. En ciertos casos, pueden estar descodificados, implícitos o basados en principios de derecho. Esto le proporcionaría suficiente flexibilidad a la EFS para adoptar criterios relevantes para su país en una auditoría de reputación.

Los criterios apropiados de reputación se pueden derivar de lo siguiente:

- Expectativas del público con respecto a la gestión financiera, tal y como el cumplimiento de un sistema de control interno eficaz y eficiente.
- Expectativas de los beneficiarios en relación con la utilidad de los bienes o la calidad de los servicios y obras.
- Requisitos para una asignación transparente e imparcial de fondos públicos y recursos humanos.
- Normas y reglamentos financieros.
- Normas de conducta prescritas o estipuladas y principios éticos.

- Pronunciamientos y recomendaciones del comité de cuentas públicas o de comités parlamentarios análogos.

En algunos casos, las leyes y reglamentos demandan una interpretación más profunda para poder derivar criterios de auditoría relevantes. De surgir situaciones en las que existen disposiciones contradictorias o en las que pueden haber dudas sobre cuál es la interpretación correcta de la ley, el reglamento u otras disposiciones relevantes, puede resultar útil para el auditor, analizar las intenciones y premisas establecidas en la preparación de la ley, o consultar con el organismo particular responsable de la legislación en referencia. El auditor también puede considerar las decisiones anteriores relevantes tomadas por las autoridades judiciales.

Los criterios de auditoría adecuados para la regularidad o la reputación presentan las siguientes características:

- **Relevancia:** los criterios pertinentes aportan información sobre la materia objeto que ayuda, a los usuarios previstos, a tomar de decisiones.
- **Integridad:** los criterios están completos cuando la información de la materia objeto, preparada de acuerdo con ellos, no omite los factores relevantes que razonablemente se espera puedan afectar las decisiones de los usuarios previstos, tomadas con base a dicha información.
- **Confiabilidad:** los criterios confiables dan lugar a conclusiones consistentes cuando se usan y examinan de la misma forma que lo hizo otro auditor, en igualdad de circunstancias.
- **Neutralidad:** los criterios neutrales dan como resultado una información de la materia objeto, libre prejuicios o sesgos, dentro de las circunstancias del compromiso de auditoría.
- **Comprensibilidad:** los criterios comprensibles permiten contar con información clara y entendible para los usuarios previstos.
- **Utilidad:** los criterios útiles dan como resultado hallazgos y conclusiones que satisfacen las necesidades de información del usuario.

#### Ejemplo: Identificación de la materia objeto, alcance y criterios

##### Caso

La auditoría tiene como objetivo revisar la política de adquisiciones del Servicio Nacional de Salud (SNS), con respecto a los requisitos de adquisición nacional, y determinar en qué medida las prácticas en materia de compras, seguidas por el SNS, cumplen con los lineamientos establecidos para la adquisición y contratación pública. En tal sentido, la auditoría abarcará tanto la política de adquisiciones, como las etapas de planificación y búsqueda de proveedores del ciclo de vida de las adquisiciones. La auditoría incluirá una evaluación de todas las actividades de adquisición efectuadas, durante un período de 18 meses, que va del 1 de julio de 2014 y al 31 de diciembre de 2015. A partir de lo expuesto en este párrafo se pueden identificar la materia objeto, el alcance y las disposiciones de las que se extraen los criterios de auditoría.

<b>Materia objeto</b>	La materia objeto es la actividad, proyecto, proceso o programa que el auditor decide examinar. En el caso anterior, la materia objeto es la política de adquisiciones y las prácticas de compras del Servicio Nacional de Salud.
<b>Alcance de la auditoría</b>	El alcance de la auditoría básicamente explica la cobertura y extensión de los exámenes de auditoría. En el caso anterior, el alcance de la auditoría se puede identificar como <i>la política de adquisiciones y las etapas de planificación y abastecimiento del ciclo de vida de las adquisiciones, incluyendo todas las actividades de compra, durante un período de 18 meses, comprendido entre el 1 de julio de 2014 y el 31 de diciembre de 2015.</i>

<b>Criterios</b>	<p>Los criterios de auditoría son los patrones de referencia comparativos (<i>benchmarks</i>) utilizados para medir la materia objeto. Los criterios se extraen de las disposiciones (leyes y reglamentos, políticas, directrices, etc.). En el caso anterior, los criterios se obtendrán de lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Directrices o normas generales para compras y contrataciones del Gobierno</li> <li>• Políticas de contratación nacionales</li> </ul>
------------------	--

## 4.4 Definición del objetivo de auditoría

El objetivo de la auditoría determina lo que el auditor pretende responder en la auditoría. Los auditores deben demostrar objetividad al seleccionar sus objetivos de auditoría, incluida la identificación de los criterios. Los auditores deben asegurarse de mantener la documentación apropiada, para poder demostrar la forma como fueron definidos el objetivo de la auditoría, la materia objeto, los criterios y el alcance. Esto se reflejará en la estrategia de auditoría establecida para documentar y diseñar las decisiones generales que pueden contener el objetivo de la auditoría, la materia objeto, el alcance, los criterios y otras características de la auditoría de cumplimiento, teniendo en cuenta el mandato de la EFS.

Los objetivos de auditoría para compromisos distintos implican consideraciones diferentes. Por ejemplo, en caso de que el compromiso se derive del plan estratégico de la EFS, el objetivo de la auditoría debe establecerse tomando en consideración lo que el plan estratégico pretende lograr. Por otro lado, si el trabajo de auditoría se lleva a cabo en razón de una solicitud del Parlamento, la necesidad parlamentaria, en cuestión, debe tenerse presente al determinar el objetivo de la auditoría.

## 4.5 Proceso de planificación de la auditoría

El auditor prepara un plan de auditoría para la auditoría de cumplimiento. La estrategia de auditoría proporciona información esencial para el plan de auditoría. El plan de auditoría puede incluir:

- Una evaluación del riesgo y de los controles internos relevantes para la auditoría.
- Los procedimientos de auditoría diseñados como respuesta al riesgo.
- La naturaleza, tiempo y alcance de los procedimientos de auditoría planificados y cuándo se realizarán.
- La posible evidencia de auditoría que se recopilará durante la auditoría.

La evaluación de riesgo exige conocer y entender a la entidad o materia objeto y su control interno, conforme al modelo de riesgo de auditoría, y elaborar un registro de riesgos. Luego, el auditor diseña procedimientos de auditoría para todos los riesgos encontrados e identifica las fuentes de evidencia para llegar a una conclusión sobre los riesgos y, en última instancia, sobre el objetivo de la auditoría. El proceso, paso a paso, de la planificación de auditoría se describe a continuación.

### 4.5.1 Conocimiento de la entidad o materia objeto

ISSAI 4000.131: El auditor debe tener un buen conocimiento de la entidad auditada y su entorno,

incluido su control interno, que le permita una planificación y ejecución eficaces de la auditoría.

Conocer y comprender la entidad y la materia objeto auditada es crucial para la auditoría de cumplimiento, ya que ambas cosas se pueden utilizar para determinar la materia objeto, el alcance y los criterios, la materialidad de la auditoría y el riesgo de incumplimiento, todo lo cual conformará el enfoque de auditoría. En consecuencia, el auditor debe examinar los factores que se describen, a continuación, para comprender la entidad auditada, a la luz de las disposiciones pertinentes. La auditoría de cumplimiento temática puede abarcar más de una entidad y, en estos casos, los auditores deben conocer bien todas las entidades cuyas actividades forman parte del alcance de la auditoría. Por ejemplo, algunas EFS realizan una auditoría de cumplimiento del uso de un fondo que es utilizado por más de una entidad. Para lograr esto, el auditor puede necesitar considerar las *estrategias, operaciones y el gobierno de la entidad*.

Más específicamente, el auditor debe comprender y evaluar si los objetivos, metas y medidas fundamentales que se implementarán, tal y como se describen en el plan estratégico de la entidad auditada, están en consonancia con el alcance obligatorio de la auditoría y las normas requeridas; si las metas especificadas en los planes y programas de acción estratégicos están vinculadas con los resultados; si las actividades y operaciones están dirigidas al logro de los objetivos y metas de la entidad auditada, los cuales, a su vez, deben responder a todos los requisitos de cumplimiento de la entidad; si los actos jurídicos aplicados a las operaciones de la entidad auditada y otras disposiciones, tales como, políticas administrativas, procedimientos internos e instrucciones o directrices, no contradicen los actos jurídicos normativos.

El conocimiento del auditor de la entidad y sus operaciones debe centrarse en aquellos elementos que son necesarios para llegar a una conclusión sobre los objetivos de la auditoría. Por lo general, el equipo necesita adquirir un buen conocimiento y comprensión de lo siguiente:

- *Marco legal*: base jurídica para la actividad y partes pertinentes del Reglamento financiero, las Normas de Implementación, y otras normas y reglamentos.
- *Organización general y gobernanza* de la actividad o entidad auditada, incluida la estructura operativa, los recursos y los mecanismos de gestión.
- *Procesos comerciales*: la política en cuestión; objetivos y estrategias; ubicaciones; y tipos, cantidad y valores de los programas o proyectos.
- *Riesgos comerciales* relacionados con los objetivos y estrategias de la entidad que pueden dar lugar a incumplimientos importantes. Esto incluye un buen conocimiento y comprensión de las relaciones y operaciones entre las partes relacionadas con la entidad (por ejemplo, obtener de la gerencia los nombres de las partes relacionadas, la naturaleza de las relaciones y toda otra operación celebrada con dichas partes, durante el período en referencia).
- *Medidas de desempeño*: un conocimiento adecuado de tales medidas (por ejemplo, indicadores de rendimiento, análisis de varianza) le permite al auditor examinar en qué medida las presiones para lograr los objetivos de desempeño pueden generar acciones, por parte de la gerencia, que aumenten el riesgo de error material o irregularidad.

Una comprensión completa y profunda de la entidad auditada, conforme lo describen las leyes, políticas o normas, ayuda a los auditores a reconocer cuándo se ha producido un incumplimiento, y a valorar la evidencia obtenida, a través de los procedimientos de auditoría.

Consulte al respecto el [Anexo 4.2: Conocimiento de la entidad y su entorno](#), el cual incluye la guía del proceso y una referencia de posibles fuentes de documentos que permiten conocer a la entidad.

### 4.5.2 Evaluación de riesgos

ISSAI 4000.52 El auditor deberá aplicar procedimientos para reducir el riesgo de formular conclusiones incorrectas a un nivel bajo aceptable.

La evaluación de riesgos es el paso más importante del proceso de planificación. Orienta al auditor a centrar su atención en los asuntos clave que se considerarán en la auditoría, teniendo en cuenta la restricción en cuanto a recursos y tiempo. Adicionalmente, la evaluación de riesgos está relacionada con el riesgo de auditoría, que se deriva del concepto de compromiso de aseguramiento, tal y como se explica en las siguientes secciones. La evaluación del riesgo y el riesgo de auditoría no deben confundirse. La evaluación de riesgos es un proceso para determinar el riesgo de que la materia objeto no cumpla con los criterios, y está relacionada con la necesidad de los usuarios previstos de contar con información que pueda conducir a decisiones sensatas. El riesgo de auditoría es el riesgo que tiene el auditor de llegar a una conclusión incorrecta, y está vinculado con el volumen de evidencia de auditoría que el auditor debe recopilar para llegar a una conclusión que tenga el nivel de aseguramiento necesario.

#### Comprensión de la relación entre riesgo de auditoría y aseguramiento de la auditoría

**Modelo de aseguramiento.** De conformidad con las ISSAI, la auditoría de cumplimiento es un compromiso de aseguramiento. Los auditores le brindan al usuario previsto, seguridad acerca del cumplimiento de la materia objeto con los criterios. Como se explicó, previamente, el aseguramiento puede ser de naturaleza razonable o limitada. El aseguramiento está directamente vinculado con el riesgo de auditoría. Cuanto menor sea el riesgo de auditoría, mayor será el aseguramiento provisto.

Un nivel de aseguramiento de auditoría del 95%, corresponde a un riesgo de auditoría del 5%. El aseguramiento general de la auditoría se puede obtener a partir de tres componentes: aseguramiento inherente, aseguramiento de control y aseguramiento sustantivo. Todos ellos complementan el riesgo inherente, el riesgo de control y el riesgo de detección en el modelo de riesgo de auditoría.

El riesgo de auditoría es inversamente contrario al aseguramiento de auditoría. Se trata del margen de riesgo de llegar a una conclusión equivocada que el auditor está dispuesto a tolerar. En la práctica, el riesgo de auditoría es inevitable. En el sector público, el riesgo de auditoría normalmente es del 5% para las auditorías que ofrecen una seguridad razonable. Como consecuencia, el grado de aseguramiento es  $GA = 100 - \text{riesgo de auditoría (5\%)} = 95\%$ . Sin embargo, los auditores deben verificar si la EFS cuenta con políticas específicas al respecto. Adicionalmente, los auditores deben, igualmente, llevar a cabo procedimientos de auditoría para asegurarse de que el riesgo de auditoría sea de 5% o menos, a los efectos de prever un aseguramiento razonable de la auditoría.

Los componentes del riesgo de auditoría son:

- el riesgo inherente (RI) a la materia objeto;

- o el riesgo de control (RC): el riesgo de que los controles internos pertinentes asociados con los riesgos inherentes sean inapropiados o no funcionen correctamente;
- o el riesgo de detección (RD): el riesgo de que los procedimientos aplicados por el auditor conduzcan a una conclusión u opinión incorrecta.

**Modelo de riesgo de auditoría.** El modelo de riesgo de auditoría que se presenta, de seguidas, ayuda a los auditores a determinar cuán integral debe ser el trabajo de auditoría para lograr el aseguramiento que aspira para sus conclusiones. El modelo de riesgo de auditoría es un modelo abstracto diseñado para mejorar la atención de los auditores en la recopilación de la evidencia de auditoría.

$$\text{Riesgo de auditoría (RA)} = \text{RI} \times \text{RC} \times \text{RD}$$

Esta ecuación debe estar siempre en equilibrio. Mientras mayor sea el nivel de riesgo inherente o de control, o ambos, evaluados por el auditor, menor será el riesgo de detección. Esto exige un trabajo de auditoría más sustantivo (tamaños de muestra más grandes). De modo análogo, cuanto más bajo se estime el riesgo inherente y de control combinado, mayor será el riesgo de detección. Esto, a su vez, implica un trabajo menos sustantivo y más trabajo en los sistemas y controles internos. En efecto, se debe someter a prueba un número mayor de sistemas y controles, para poder verificar el supuesto de planificación; y el funcionamiento de los sistemas, a su vez, contribuye al aseguramiento general. El riesgo de fraude es un elemento tanto de riesgo inherente como de control.

Al identificar y evaluar los riesgos inherentes y de control en la entidad, el auditor puede definir la naturaleza y el alcance de los procedimientos de recolección de evidencia necesarios para probar el cumplimiento de los criterios. Cuanto mayor sea el nivel de riesgo, mayor deberá ser el alcance del trabajo de auditoría necesario, a fin de reducir el riesgo de detección, lo suficiente, como para alcanzar el nivel aceptable de riesgo de auditoría.

La evaluación de riesgos es un *juicio* más que una medida precisa. El nivel atribuido a cada componente es estimado por el auditor, sobre la base de su juicio profesional, con la ayuda de los procedimientos que se describen, a continuación.

El riesgo de auditoría debe considerarse al momento de:

- planificar la auditoría, incluido el diseño de los procedimientos de auditoría;
- efectuar los procedimientos de auditoría; y
- evaluar los resultados de las pruebas de auditoría realizadas

Es evidente que la evaluación de riesgos es el aspecto más importante del modelo de aseguramiento de auditoría por su capacidad de proporcionar una seguridad razonable. A pesar de que el riesgo de detección consiste en que el auditor no logra efectuar los procedimientos pertinentes y formula conclusiones erróneas, verificar los riesgos inherentes y de control y, en consecuencia, identificar los riesgos generales de incumplimiento, constituye una parte clave del proceso de planificación de la auditoría.

El punto de partida de un proceso de evaluación de riesgos es la evaluación del riesgo inherente y la valoración preliminar de los sistemas de supervisión y control (malos, buenos, excelentes), con el objetivo de estimar el grado de confiabilidad que se puede derivar de estos sistemas. En función de los resultados, se debe determinar el nivel de pruebas sustantivas que se precisan aplicar para obtener el nivel de confianza que aún se necesita. Dado que, habitualmente, se requiere un 95% de aseguramiento para las pruebas de auditoría, la naturaleza y el alcance de esas pruebas de auditoría planificadas variarán, dependiendo de la evaluación del auditor, tanto de los riesgos inherentes como de control (a la que se conoce con el nombre de evaluación de riesgos combinada).

Conviene destacar, que no resulta práctico ni rentable que los auditores recolecten evidencia, con el fin de lograr un grado de aseguramiento o confianza absoluto (100%), de que detectarán todos los incumplimientos significativos. En lugar de ello, los auditores deben procurar asegurarse de que sus conclusiones y opiniones brinden el nivel deseado de aseguramiento, de acuerdo con el tipo de compromiso de auditoría.

Con el fin de identificar y evaluar el riesgo de que la entidad no logre sus objetivos de cumplimiento, el auditor debe aplicar procedimientos de evaluación de riesgos en la auditoría, tan pronto como sea posible. La evaluación de riesgos conlleva la identificación de los riesgos inherentes y de control, así como la determinación de los riesgos de detección.

#### 4.5.3 Determinación de los riesgos inherentes

**Riesgo inherente:** Se describe al riesgo inherente como el "riesgo en ausencia de controles". En términos de auditoría, el riesgo inherente es el riesgo relacionado con la naturaleza de las actividades, operaciones y estructuras de gestión, de que se produzca un incumplimiento que, de no ser detectado o evitado y corregido por el control interno, dará como resultado que la entidad no logre sus objetivos en términos de confiabilidad y legalidad o regularidad. El auditor estima el riesgo inherente en función de su conocimiento de las actividades de la entidad.

Una buena práctica para encontrar el riesgo inherente es plantearse la pregunta: "¿Qué puede salir mal?" Y luego, "¿Le importa a los auditores lo que puede salir mal?" Al valorar el riesgo inherente, los auditores deben adoptar un enfoque detallado y metódico. El riesgo inherente se puede examinar desde tres perspectivas:

- Riesgo genérico
- Riesgo de fraude, y
- Riesgo de la otra cara de los criterios (*flipside of criteria*)

##### Riesgo genérico

Los riesgos que se enumeran, a continuación, se pueden denominar riesgos genéricos: se trata de riesgos que existen cada vez que se toma una medida o que una determinada acción tiene lugar. Salir de la casa y subirse a la autopista pone a los conductores en la mayoría de estos riesgos, que son simplemente parte de la vida. Durante el proceso de evaluación de riesgos para una entidad que está siendo auditada, el auditor debe considerar este tipo de riesgos como genéricos.

##### Ejemplo:

Considera un río en una ciudad turística. Si la ciudad turística es conocida por sus actividades



acuáticas y el agua en el río está contaminada, ¿podría esto causar alguno de los riesgos antes mencionados? Sí, por supuesto; se producirían todos esos riesgos. Puede ocurrir la muerte y lesiones de un nadador o de un joven que practica natación de rápidos. La vergüenza podría enseñorearse en la región por las decenas de turistas heridos. Y obviamente, los turistas harán arreglos de viaje alternativos y tomarán dinero de la ciudad y, si esta pequeña ciudad tiene un objetivo de prosperidad económica y hospitalidad, es evidente que un río contaminado no la ayudará.

**Riesgo de fraude.** Los auditores deben considerar, igualmente, el riesgo de fraude, que es el riesgo de que alguien engañe a la entidad o la engatuse de manera significativa. El fraude se suele definir como un engaño practicado, deliberadamente, para obtener ganancias injustas o ilegales. Los Examinadores de Fraude Certificados dividen el fraude en tres categorías principales: corrupción, apropiación indebida de activos y declaraciones fraudulentas.

En el ejemplo del río en la ciudad turística, el riesgo de fraude podría incluir la colusión entre los empleados de la ciudad responsables de la seguridad del agua y el mayor complejo turístico en el río. El propietario del complejo podría sobornar a los empleados de la ciudad para que pasen por alto la mala calidad del agua durante la temporada alta de turismo. En la sección 4.5.3 de este capítulo, la determinación del riesgo de fraude se desarrolla más ampliamente.

El riesgo de fraude depende, en cierta medida también, del último tipo de riesgo: el riesgo de la otra cara de los criterios (*flipside of criteria*).

**Riesgo de la otra cara de los criterios (*flipside of criteria*).** Consiste en el riesgo de que la entidad no cumpla o acate los criterios de auditoría.

#### Ejemplo:

Un auditor está evaluando si la entidad cumple con el requisito establecido por el Gobierno de que todos los participantes de un programa en particular, tengan ingresos por debajo del nivel de pobreza. El criterio del auditor es el nivel de pobreza. Y la otra cara de este criterio (a saber, el riesgo inherente) es que haya participantes en el programa que están por encima del nivel de pobreza y, por lo tanto, no son elegibles para ser apoyados por dicho programa.

Yendo un paso más allá, el riesgo inherente que existe, en este caso, es que aquellos que deberían beneficiarse del programa no se estén beneficiando. Pero puede haber un riesgo aún mayor y es que personas relativamente acomodadas pueden estar obteniendo recursos que están diseñados para ayudar a los pobres.

En el ejemplo del río en la ciudad turística, el objetivo de la ciudad (o los criterios establecidos por la autoridad) es lograr el máximo turismo. La otra cara de ese objetivo o criterio (es decir, el riesgo inherente) es que el turismo podría disminuir debido a la contaminación del agua.

**Pronosticadores de problemas.** El auditor debe ser competente en la previsión de problemas (o en este caso, riesgos de incumplimiento) en la materia objeto sometida a auditoría. De eso se trata la evaluación del riesgo inherente: de analizar la entidad y pronosticar todos los problemas que la rodean. El auditor debe examinar cualquier criterio con respecto al cual está evaluando a la entidad,



y preguntarse por qué está usando esos criterios. ¿Cuál es el propósito del requisito? ¿Qué pretenden los legisladores o las autoridades evitar con esa ley o reglamento? Y, entonces, el auditor debe pensar e imaginarse si lo que están tratando de evitar las autoridades normativas, realmente ha sucedido. Y entonces, analizar ¿A quién afectará? ¿Qué tipo de impacto tendrá?

En este punto, el auditor necesita ejercer el escepticismo profesional en su pensamiento y anotar las posibles áreas problemáticas que ha identificado, mediante el proceso de imaginación mental que acaba de hacer. A través de este proceso, el auditor podrá obtener una lista de riesgos inherentes a la entidad.

**Proceso de evaluación de riesgos de la entidad.** El propio proceso de evaluación de riesgos de la entidad, de existir, puede ser también una fuente de información sobre riesgos. Por ejemplo, el plan anual de la entidad puede contener los riesgos críticos identificados para áreas particulares de la entidad en cuestión, y su informe de actividad anual proporciona una visión global de los riesgos críticos encontrados, así como su impacto en el logro de los objetivos de la entidad. Sin embargo, el auditor debe ejercer su escepticismo profesional, debido a que los riesgos identificados por la entidad auditada pueden no abordar aquellos que son importantes para los fines de la auditoría, y dicha información puede estar sesgada.

Una vez identificados los riesgos, el auditor debe ordenar los riesgos, a través de un proceso de evaluación de riesgos, tomando en cuenta la "magnitud y probabilidad".

**Magnitud y probabilidad.** Después de establecer los riesgos, el siguiente paso consiste en depurar los riesgos, una vez más, considerando su magnitud y probabilidad. Primero, pronosticando los riesgos genéricos, a saber, los riesgos de fraude y los riesgos relativos a la otra cara de los criterios (*flipside of criteria*) y, con base a ellos, prever los problemas que se pueden presentar en relación con la materia objeto de la auditoría. Luego, examinando las realidades de los riesgos identificados, para evitar que los auditores se dispersen en todo otro tipo de particularidades de la materia objeto que está siendo auditada.

Para que un riesgo permanezca en la matriz de riesgos inherentes, debe abarcar, ambos aspectos, magnitud y probabilidad. Con respecto a la magnitud, el auditor se planteará: "¿es significativo el riesgo?" Y con relación a la probabilidad se preguntará: "¿Puede o pudiera esto realmente suceder?"

Como consecuencia de este análisis, los auditores le prestarán menor atención a un riesgo de gran magnitud, pero de baja probabilidad, y lo mismo ocurrirá con un riesgo de baja magnitud pero alta probabilidad. Únicamente, los riesgos que los auditores consideran, de gran magnitud y alta probabilidad, serán evaluados como riesgos inherentes válidos en la evaluación de riesgos.

**¿Cómo puede el auditor detectar los riesgos inherentes?** Como parte del proceso de evaluación de riesgos, el equipo de auditoría puede llevar a cabo una sesión de lluvia de ideas, para analizar la naturaleza y magnitud de los posibles riesgos de incumplimiento. Esta sesión se puede combinar con otra sesión de lluvia de ideas sobre el riesgo de fraude. El auditor deberá esforzarse por ser objetivo y crítico al momento de actualizar las evaluaciones de riesgos anteriores y documentar los cambios ocurridos en el entorno empresarial.

El equipo puede, asimismo, considerar las condiciones y acontecimientos que pueden ser indicativos de la existencia de riesgos de incumplimiento. Estos pueden abarcar una amplia gama, como por ejemplo: la normativa existente y el entorno dentro del cual está operando la entidad; los sistemas de tecnología de la información y confiabilidad; la gestión financiera y operativa; la gestión del personal de la entidad.

Los problemas mencionados, añadidos a otros factores identificados en las normas pueden facilitar debates productivos durante la sesión de lluvia de ideas del equipo de auditoría. Estos factores tienen sus raíces en los riesgos comerciales que, en el pasado, han generado problemas de auditoría.

**Determinación de la importancia de los riesgos.** Se espera que en cada auditoría, el auditor identifique uno o más riesgos significativos, antes de considerar los controles relacionados. Por ejemplo, un inventario significativo de metales preciosos podría ser un riesgo significativo en una auditoría de una entidad dedicada al negocio de metales. Con respecto a los riesgos significativos, el auditor debe:

- Examinar el diseño e implementación de los controles relacionados,
- Evitar confiar solamente en procedimientos analíticos, y
- Confiar, únicamente, en la evidencia recolectada en el período actual, para efectos del aseguramiento del control.

Como parte de la evaluación de riesgos, el auditor debe establecer cuáles de los riesgos identificados son, a juicio del auditor, los riesgos que requieren una consideración especial de auditoría (definidos como "riesgos significativos").

La determinación de los riesgos significativos, que surgen en el curso de la mayoría de las auditorías, es una cuestión de juicio profesional del auditor. Al ejercer este juicio, el auditor debe considerar el riesgo inherente para determinar si la naturaleza del riesgo, la magnitud estimada del posible incumplimiento (incluida la posibilidad de que el riesgo pueda dar lugar a múltiples instancias de incumplimiento), y, la probabilidad de que ocurra el riesgo, son de tal naturaleza que ameritan una consideración especial de auditoría.

Los riesgos significativos, con frecuencia, se derivan de los riesgos comerciales que pueden resultar en incumplimiento. Al valorar la naturaleza de los riesgos, el auditor debe analizar una serie de asuntos, entre los cuales figuran los siguientes:

- Si el riesgo es un riesgo de fraude.
- Si el riesgo está relacionado con eventos económicos, contables, o de otro tipo, recientes y que son significativos y, por lo tanto, exigen atención específica.
- La complejidad de las operaciones.
- Si el riesgo involucra operaciones significativas con partes relacionadas.
- El grado de subjetividad de la medición de la información financiera relacionada con los riesgos, especialmente de aquellos que involucran un amplio rango de incertidumbre en la medición.
- Si el riesgo involucra operaciones importantes, no rutinarias, que están fuera del curso normal del negocio de la entidad, o que, de otro modo, parecen inusuales.

Los riesgos significativos suelen estar vinculados con operaciones importantes, no rutinarias, y críticas. Las operaciones no rutinarias son transacciones fuera de lo común, debido a su dimensión o naturaleza, y que, por lo tanto, ocurren con poca frecuencia. Los asuntos críticos pueden incluir la elaboración de estimaciones contables para las cuales existe una incertidumbre significativa con respecto a su medición.

El auditor debe realizar una evaluación preliminar del riesgo inherente, a nivel general (del área de la política o de la entidad tomada en su conjunto) para identificar las áreas de riesgo específicas de la auditoría, que deben tenerse en cuenta al planificar y llevar a cabo los procedimientos de auditoría. El auditor puede evaluar si el riesgo inherente es un riesgo alto, medio o bajo. En áreas donde el riesgo inherente es alto, es necesario asegurarse de que el riesgo de control se esté manejando adecuadamente.

#### 4.5.4 Determinación de riesgos de control

El riesgo de control es el riesgo de que los mecanismos de control interno no estén en condiciones de prevenir el incumplimiento material, o su detección o corrección oportuna. El riesgo de control es evaluado por el auditor, con base en su evaluación del control interno de la entidad. Cuando es probable que el riesgo de control sea alto, es decir, que no existan controles, o que estos sean limitados, el auditor debe obtener el aseguramiento de auditoría necesario, principalmente a partir de la aplicación de pruebas sustantivas, debido a que no se puede confiar en los controles internos de la entidad.

La evaluación preliminar del riesgo de control exige que el auditor analice los cinco componentes del control interno. Sin embargo, su primero y principal interés es determinar en qué medida y de qué modo, un control específico, previene o detecta y corrige un incumplimiento, en lugar de su clasificación como un componente particular. De no existir un control que se esperaba, los auditores deben indagar acerca de cualquier *control compensatorio* que pueda tener el mismo efecto. La evaluación del auditor del riesgo de control puede ser: *sin control*, *control débil*, *control decente* o *control sólido*.

Además de valorar el riesgo de control para todos los riesgos significativos, el auditor también debe evaluar los controles que tiene la entidad para aquellos riesgos que, a juicio del auditor, no son posibles o factibles reducir, a un nivel aceptable, utilizando solo procedimientos sustantivos. Éste es el caso, por ejemplo, del sistema de información, en un organismo, que permite un procesamiento altamente automatizado con una mínima intervención manual. Únicamente, la evaluación y prueba de los controles, en cuanto a la exactitud e integridad de la información, proporcionarán evidencia de auditoría suficiente y apropiada al respecto.

#### Control interno

El control interno, tal como se utiliza en las normas internacionales, es un proceso integral (es decir, una serie de acciones que permean las actividades de una entidad) que se ve afectado por la gestión y el personal de la entidad. El control interno está diseñado para solventar los riesgos y proveer un aseguramiento razonable de que, en aras de la misión de la entidad, se están logrando los siguientes objetivos generales:

- cumplimiento de las obligaciones de rendición de cuentas;

- cumplimiento de las leyes y reglamentos aplicables;
- salvaguarda de los recursos contra pérdida, mal uso y daño;
- ejecución de operaciones de forma ordenada, ética, económica, eficiente y eficaz.

El control interno se abarca mejor en el modelo COSO que aquí se presenta. Los auditores que siguen el modelo harán preguntas sobre los controles estructurados en torno a los cinco componentes del cubo.

Estos cinco componentes son: entorno de control, evaluación de riesgos, actividades de control, información y comunicación, y supervisión o monitoreo. Las respuestas del cliente deben documentarse.

**Componentes del control interno.** Los sistemas de control interno, incluidos los sistemas de tecnología de la información (TI), se pueden dividir en cinco componentes de control interrelacionados, a saber:

- Entorno de control
- Evaluación de riesgos
- Información y comunicación
- Actividades de control
- Supervisión o monitoreo

### Conocimiento de los vínculos entre los cinco elementos del modelo de COSO

Para mostrar las relaciones entre los cinco elementos, es importante saber que todos los controles se crean para mitigar un riesgo. En otras palabras, la evaluación de riesgo de la entidad en su propia organización crea la necesidad de controles. Después de que la entidad identifica los riesgos que enfrenta, necesita diseñar controles (actividades de control) para mitigar esos riesgos, y estos controles deben ser comunes en toda la organización (información y comunicación).

Pero todos los procesos formales establecidos no son de utilidad alguna para el auditor, si quienes son los responsables de administrar la entidad rompen las reglas y anulan los controles. El respeto por los controles se refiere al "entorno de control". Y la gerencia no debe asumir que todo está bien y adoptar un enfoque no intervencionista, una vez que se ha diseñado el sistema de control. Necesita establecer un proceso de seguimiento para verificar si lo que la gerencia piensa que está sucediendo, realmente está sucediendo. Cada uno de estos componentes se explica en detalle a continuación.

### Entorno de control

El entorno de control incluye el gobierno y la gestión de una organización. Establece el tono de una organización, influyendo en la conciencia de control de su gente. Se enfoca principalmente en la actitud, conciencia y acciones de los responsables de diseñar, implementar y monitorear los controles internos. Es la base de todos los demás componentes del control interno, al proporcionar disciplina y estructura.

Los elementos del entorno de control que son relevantes para que el auditor obtenga un buen conocimiento y comprensión son los siguientes:

- comunicación y cumplimiento de la integridad y los valores éticos;

- compromiso con la competencia;
- participación de los encargados de la gobernanza;
- filosofía de gestión y estilo operativo;
- estructura organizacional;
- asignación de autoridad y responsabilidad; y
- políticas y prácticas de recursos humanos.

La evidencia sobre el entorno de control, generalmente, se obtiene a través de una combinación de investigación y observación, aunque es posible la inspección de documentos internos clave (por ejemplo, códigos de conducta y organigramas).

### **Evaluación de riesgos**

La evaluación de riesgos es el proceso de identificar y analizar los riesgos relevantes para el logro de los objetivos de la entidad, con el fin de tener una base que permita establecer cómo se deben gestionar los riesgos. Debido a que las condiciones económicas, normativas y operativas de la entidad continuarán modificándose, se necesita contar, dentro de la entidad, con mecanismos para identificar y abordar los riesgos específicos asociados con el cambio.

Los auditores también deben obtener información suficiente sobre el proceso de evaluación de riesgos de la entidad, para comprender la forma como la gerencia considera los riesgos que son relevantes para el tema y toma decisiones para su manejo. Como ejemplos de circunstancias que pueden causar riesgos se pueden citar: personal nuevo; cambios en el mandato de la entidad; restricciones presupuestarias; nueva legislación; nuevas actividades; nueva tecnología o cambios a los sistemas de información y reestructuraciones corporativas.

### **Información y comunicación**

Los sistemas de información y comunicación incluyen aquellos sistemas y mecanismos o métodos y registros establecidos para identificar, ensamblar, analizar, clasificar, registrar e informar las actividades y operaciones de una entidad. Esto tiene como finalidad mantener la responsabilidad y rendición de cuentas con respecto a las actividades relacionadas. Los sistemas de información producen reportes que contienen información operativa, financiera y relacionada con el cumplimiento. Los informes hacen posible operar y controlar las operaciones de la entidad. Se refieren no solo a los datos generados internamente, sino también a los eventos externos, actividades y condiciones que son necesarios conocer para la toma de decisiones y la generación de informes externos.

La comunicación tiene por objeto proporcionar una comprensión clara de las funciones y responsabilidades individuales relacionadas con el control interno de las actividades. Para que sea eficaz, la comunicación debe tener lugar de modo muy amplio, fluyendo hacia abajo, hacia arriba y a través de la organización completa. Todo el personal debe recibir un mensaje claro de la alta gerencia de que las responsabilidades de control deben tomarse en serio. Deben entender su propio rol en el sistema de control interno, así como también la manera como las actividades individuales están vinculadas con el trabajo de los demás. Deben contar con medios para comunicar información importante en sentido ascendente. Adicionalmente, debe existir una comunicación eficaz con las partes externas, tal y como el Parlamento, otros ministerios competentes, órganos normativos y otras partes interesadas.

### **Actividades de control**

Las actividades de control son aquellas políticas y procedimientos que ayudan a garantizar que las directrices de gestión se lleven a cabo. Permiten asegurar que se tomen las acciones necesarias para abordar los riesgos, a fin de lograr los objetivos de la entidad. Las actividades de control tienen

varios objetivos y se aplican en diversos niveles organizativos y funcionales. Los procedimientos de control se pueden clasificar de la siguiente manera:

- Autorización y aprobación adecuadas de operaciones y actividades.
- Separación apropiada de obligaciones, con el propósito de reducir las oportunidades de que una misma persona pueda perpetrar y ocultar errores o irregularidades en el desempeño de sus funciones -por ejemplo, asignándole a distintas personas las responsabilidades de autorizar operaciones, registrar transacciones y mantener la custodia de bienes.
- Diseño y uso de documentos y registros idóneos, que permitan asegurar el registro correcto de operaciones y eventos, como sería el caso de documentos y facturas previamente numerados.
- Salvaguardas apropiadas para el acceso y uso de los activos y registros, como instalaciones seguras y autorización para acceder a programas informáticos.
- Controles independientes sobre el desempeño y valoración indicado de los importes registrados, por ejemplo, comprobaciones administrativas, conciliaciones y examen de la gestión.

### **Seguimiento o monitoreo**

El seguimiento es un proceso que evalúa la calidad del desempeño del control interno a lo largo del tiempo. Implica evaluar el diseño y funcionamiento de los controles, de manera oportuna, y tomar las medidas correctivas necesarias. Esto se logra a través de actividades de monitoreo continuo, evaluaciones por separado, o una combinación de ambos. La supervisión permanente tiene lugar en el curso de las operaciones. Incluye actividades regulares de gestión y supervisión, y otras acciones que el personal lleva a cabo en el desempeño de sus funciones. El alcance y la frecuencia de las evaluaciones, por separado, dependerán, primordialmente, de una valoración de los riesgos y de la eficacia de los procedimientos de supervisión permanentes. Las deficiencias en materia de control interno deben informarse en sentido ascendente, y los asuntos graves se informan a la alta gerencia y a la junta directiva.

Existe una relación directa entre los objetivos, que consisten en lo que una entidad se esfuerza por lograr, y los componentes de control interno, que representan lo que se necesita para lograr los objetivos. Todos los componentes son relevantes para cada categoría de objetivos. Al examinar una categoría - por ejemplo, la eficacia y eficiencia de las operaciones- los cinco componentes deben estar presentes y funcionando, de manera correcta, para poder concluir que el control interno de las operaciones es efectivo.

### **Controles internos en organizaciones pequeñas**

La mayoría de las organizaciones pequeñas, o aquellas que no están siguiendo el modelo, no tienen un programa de seguimiento, ni tampoco preparan una evaluación de riesgos formal. Algunas entidades son tan pequeñas (o sus sistemas de control tan débiles) que, a menudo, no cuentan con controles formales establecidos. Aunque no es ideal carecer de todos los componentes de COSO, es razonable que esto ocurra en entidades más pequeñas.

Las grandes entidades corporativas o gubernamentales eficientes pueden administrar todo el espectro del modelo COSO, porque poseen dinero, recursos humanos eficientes, liderazgo y un temor, altamente motivador, de que las autoridades verifiquen constantemente su cumplimiento, factores todos que les permiten establecer el modelo en su totalidad.

En lugar de abarcar los detalles completos de los cinco elementos, en el caso de entidades más pequeñas o entidades con sistemas de control más débiles, los auditores pueden formular las siguientes preguntas para descubrir los componentes de COSO:

Componentes de COSO	Preguntas a plantear:
Actividades de control	<p>¿Cómo está usted seguro de que su entidad:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• ¿Cumple con los criterios relevantes?</li> <li>• ¿Prepara estados financieros o de otro tipo que cumplen con el marco estándar de informes?</li> <li>• ¿Funciona de manera eficaz y eficiente?</li> </ul>
Evaluación de riesgo	¿Cómo se enteró de que la (actividad de control) era necesaria para asegurar el cumplimiento?
Información y comunicación	¿Cómo y cuándo le notifica a las personas que se requiere de la (actividad de control)?
Seguimiento	¿Cuál es el proceso utilizado para garantizar que la (actividad de control) se realice de manera correcta y consistente?
Entorno de control	¿Cuál es la actitud de la gerencia con respecto a los controles? Al observar la respuesta a las otras preguntas, el auditor puede obtener una idea real de las actitudes de la gerencia. El entorno de control es un resumen de los otros componentes de control.

### Cómo puede el auditor conocer el entorno de control de la entidad

Los objetivos del auditor para conocer y realizar una evaluación preliminar del control interno deben definirse desde el principio. Estos objetivos pueden incluir lo siguiente:

- Ayudar a diseñar la naturaleza, tiempo y alcance de los procedimientos de auditoría.
- Conocer el alcance de las mejoras en los sistemas de control interno que se realizan de año en año.
- Llegar a conclusiones sobre la eficacia de un sistema de control interno

**Pruebas de recorrido.** El auditor examina el diseño de un control, al momento de determinar si es necesaria su implementación. A fin de comprender y confirmar el funcionamiento de un control, realiza "*pruebas de recorrido o paso a paso*" de un número pequeño de operaciones (no más de tres). La obtención de un buen conocimiento y comprensión de los controles de una entidad no debe considerarse como una prueba de su eficacia operativa; dicha prueba se lleva a cabo en la fase de examen.

**Centrarse en los controles clave relevantes.** Solo deben considerarse los controles que son pertinentes para el objetivo de la auditoría. Es una cuestión de juicio profesional del auditor si un control, considerado individualmente o en combinación con otros, es relevante. Además, el auditor debe determinar qué controles son clave. El número de controles clave que se seleccionarán para la prueba debe ser el mínimo absoluto que se requiere para asegurar que todos los riesgos significativos estén cubiertos. Los factores relevantes pueden incluir asuntos tales como:

- Materialidad o importancia relativa.
- Significación del riesgo relacionado.
- Tamaño de la entidad.
- Naturaleza del negocio de la entidad, incluidas sus características de organización y titularidad.
- Diversidad y complejidad de las operaciones de la entidad.



- Requisitos legales y normativos aplicables.
- Circunstancias y componente aplicable de control interno.
- Naturaleza y complejidad de los sistemas que forman parte del control interno de la entidad, incluido el uso de organizaciones de servicios.
- En qué medida, y de qué modo un control específico, individualmente considerado o en combinación con otros, previene o detecta y corrige incorrecciones o errores materiales.

Consulte el [Anexo 4.3 Conocimiento del entorno de control y control interno](#) y la guía sugerida del proceso para completarlo.

Véase el [Apéndice 4-A](#) para conocer las condiciones y acontecimientos que pueden indicar la existencia de riesgos de incumplimiento.

### Establecer el riesgo de detección

El riesgo de detección, que está bajo el control del auditor, es el riesgo de no detectar incumplimientos que no hayan sido corregidos por los controles internos de la organización. El riesgo de detección se relaciona con la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos que el auditor estima necesarios, para reducir el riesgo de auditoría, a un nivel aceptablemente bajo. En consecuencia, se trata de una función con relación a la eficacia del procedimiento de auditoría y su aplicación por el auditor. Los siguientes asuntos contribuyen a mejorar la efectividad de un procedimiento de auditoría y su aplicación, y reducen la posibilidad de que un auditor seleccione un procedimiento de auditoría que sea inapropiado, aplique incorrectamente un procedimiento de auditoría apropiado, o malinterprete los resultados de la auditoría:

- Planificación adecuada.
- Asignación correcta de personal al equipo del compromiso.
- Aplicación del escepticismo profesional.
- Supervisión y revisión del trabajo de auditoría efectuado.

#### Ejemplo:

- De necesitarse un riesgo menor de auditoría, el riesgo de detección puede reducirse llevando a cabo procedimientos más sustantivos, que ofrecen una mayor probabilidad de que el auditor detecte irregularidades o errores materiales.
- En caso de que el auditor tenga la intención de confiar en el control interno, se deben realizar pruebas de control. Si el control no funciona, conforme a lo previsto (lo que aumenta el riesgo de control), el riesgo de detección se debe reducir, lo que significa un aumento en los procedimientos sustantivos.

El riesgo de detección, sin embargo, se puede minimizar más no eliminar, debido a las limitaciones inherentes a una auditoría. Por consiguiente, siempre existirá algún riesgo de detección.

La forma de reducir el riesgo de detección -el riesgo de que el auditor no detecte un error o incumplimiento- es auditar, la materia objeto, de una manera planificada y estructurada, como se mencionó anteriormente, identificando los riesgos inherentes y de control en la mayor medida posible.

**Riesgo inherente y efectos del riesgo de control sobre el riesgo de detección.** Hasta ahora hemos analizado cómo examinar los riesgos inherentes de riesgo y control y, en combinación, guían



al auditor para determinar los procedimientos de auditoría. Una matriz le permitirá al auditor (él o ella) considerar lo que hará en respuesta a las combinaciones de riesgos inherentes y de control. La respuesta del auditor se llama riesgo de detección.

De seguidas, se expone un menú de opciones para que el auditor considere:

Si el riesgo inherente es...	Y los controles son...	El auditor puede responder...
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Alto</li> <li>• Medio</li> <li>• Bajo</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sin controles</li> <li>• Controles débiles</li> <li>• Controles decentes o buenos</li> <li>• Controles sólidos</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Invertir más tiempo en ello</li> <li>• Invertir un poco de tiempo en ello</li> <li>• Escanearlo</li> <li>• No tomarlo en cuenta para la auditoría</li> <li>• Escribir un hallazgo</li> <li>• Recomendar menores controles</li> </ul>

Siguiendo este proceso, el auditor dispondrá de una lista de riesgos a considerar para la auditoría, que luego se anotarán en el registro combinado de riesgos, abordados en la sección 4.5.6 de este capítulo.

#### 4.5.5 Determinación del riesgo de fraude

ISSAI 4000.58 El auditor debe considerar el riesgo de fraude durante todo el el proceso de auditoría y documentar el resultado de la evaluación.

El fraude y la corrupción plantean serios riesgos al sector público. El daño potencial del fraude y la corrupción se extiende mucho más allá de cualquier pérdida financiera, ya que, adicionalmente, causa efectos negativos sustanciales sobre la reputación de la entidad y el entorno de trabajo interno. Diversos casos de fraude y corrupción pueden, también, reducir seriamente la confianza de las personas en el sector público, en general. Los riesgos de fraude y las evaluaciones de materialidad con relación al fraude se examinan en el contexto de mayor alcance de la auditoría del sector público.

#### ¿Qué son el fraude y la corrupción?

El fraude y la corrupción pueden revestir muchas formas. El fraude, normalmente, se caracteriza por algún tipo de engaño deliberado para facilitar u ocultar la apropiación indebida de activos, mientras que la corrupción, generalmente, implica un abuso de confianza en el desempeño de las obligaciones oficiales<sup>40</sup>. La corrupción es un tipo de fraude que involucra a un agente público que recibe un beneficio, soborno o comisión ilegal (financiero o intangible), a cambio de proporcionar una ventaja o beneficio indebido al sobornador<sup>41</sup>.

Hay tres elementos clave, normalmente presentes, cuando alguien comete fraude o corrupción: oportunidad, incentivo o presión, y racionalización o actitud. Todos estos elementos deben tratarse a través de los controles internos de la entidad. De ahí que, cuando los controles internos son débiles, ello puede ser índice de riesgos de fraude y corrupción. Dependiendo de su mandato, una

<sup>40</sup> Control de Fraude y Corrupción, Directrices de Mejores Prácticas, Comisión, Crimen y Conducta Indebida, Queensland, Australia

<sup>41</sup> El Tribunal de Cuentas de Brasil desarrolló una estrategia para combatir el fraude y la corrupción en la gobernanza nacional. El texto completo de la estrategia está disponible en el sitio web <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2053600.PDF>

situación de este tipo, puede ser un punto de partida apropiado para que los auditores busquen indicadores de posibles actos de fraude y corrupción. Es mucho lo que se puede hacer para prevenir el fraude y la corrupción cuando se fortalecen controles internos que son débiles.

**Determinación del riesgo de fraude.** Cuando se realizan evaluaciones de riesgos de fraude, específicamente, el auditor debe tener presente que, aunque los controles internos pertinentes existan en papel, esto no es garantía de que en, la práctica, funcionen como se esperaba. Los potenciales estafadores están más centrados en detectar las debilidades de los controles que sus fortalezas y, en este sentido, se alienta a los auditores a "pensar como un ladrón", durante la evaluación, y a buscar posibles tecnicismos, vacíos legales o métodos que pudieran dar lugar a una ventaja injusta o ilegal para alguien que está dentro o fuera de la entidad, o para ambos a la vez. Las EFS con recursos suficientes pueden establecer un equipo de evaluación de riesgos, que pueda suministrar distintos tipos de aportes, basados en diferentes conocimientos, experiencias y habilidades.

Como parte de la auditoría, y luego de la evaluación inicial del riesgo de fraude, los auditores del sector público reúnen evidencia, suficiente y apropiada, relacionada con el tema de auditoría, a través de la aplicación de procedimientos de auditoría adecuados. Aun cuando la detección de posibles actos ilícitos, incluido el fraude, normalmente no es el objetivo principal al realizar una auditoría de cumplimiento, los auditores del sector público incluyen factores de riesgo de fraude en sus evaluaciones de riesgos, y permanecen alertas ante cualquier indicación de actos ilícitos, incluido fraude, al llevar a cabo el trabajo.

La administración de propiedades públicas también es un área sensible. Una valiosa propiedad es vulnerable al robo o la pérdida. Esto incluye dinero, bienes muebles e inmuebles, capital humano e información, como activos públicos valiosos.

Al realizar auditorías de cumplimiento, de ocurrir que los auditores del sector público se encuentren con casos de incumplimiento que puedan ser indicativos de actos ilícitos o fraude, los auditores ejercen el debido cuidado profesional y precaución para no interferir con posibles procesos legales o investigaciones futuros. Los auditores del sector público pueden tomar la decisión de consultar con el asesor legal o las autoridades normativas apropiadas<sup>42</sup>.

Adicionalmente, los auditores pueden comunicar sus sospechas a los niveles apropiados de la gerencia o a los encargados de la gobernanza, y luego hacerles seguimiento para determinar si se han tomado las medidas apropiadas. En lo que respecta a los casos de incumplimiento relacionados con un fraude o irregularidades graves, ocasionados por los diferentes mandatos y estructuras organizativas que existen a nivel internacional, le corresponde a la EFS determinar las medidas adecuadas que se deben asumir<sup>43</sup>. Los auditores del sector público toman medidas para asegurarse de responder adecuadamente, con base en el mandato de la EFS y las circunstancias particulares.

El [Apéndice B](#) contiene preguntas que pueden ser relevantes considerar al realizar una evaluación de riesgo de fraude de una entidad.

Consulte el [Anexo 4.4: evaluación de riesgos de fraude](#) en la etapa de planificación de auditoría.

Veáse también el [Apéndice 4-A](#): preguntas que pueden ser relevantes considerar al llevar a cabo una evaluación de riesgo de fraude de una entidad.

---

<sup>42</sup> ISSAI 300

<sup>43</sup> ISSAI 400

#### 4.5.6 Resultado de la evaluación de riesgos: registro de riesgos combinados

Cuando una entidad maneja sus operaciones con controles, los auditores los verifican. Los auditores efectúan procedimientos para asegurarse de que las operaciones de la entidad cumplen con los criterios de auditoría.

En un proceso de valoración de riesgos, los auditores lo primero que se preguntan es: "¿Qué puede salir mal?", con respecto a la materia objeto, verificando si la gerencia ha implementado controles suficientes para asegurarse que nada haya salido mal y luego responda adecuadamente. Lo que podría salir mal es el riesgo inherente. La respuesta de la gerencia, o la falta de respuesta mediante controles para mitigar el riesgo inherente es el riesgo de control. Y la respuesta del auditor se llama riesgo de detección.

Una vez identificados los riesgos, conforme al proceso explicado en la sección 4.5.4 y la sección 4.5.5, todos estos riesgos se agregan a un registro de riesgos. A partir de ahí, serán considerados en el memorándum de planificación de auditoría con los procedimientos de auditoría que se realizarán para cada riesgo. El [Anexo 4.5](#): registro de riesgos proporciona una plantilla de documento de trabajo con guía de proceso.

En esta etapa, el auditor debe revisar la estrategia de auditoría. En la planificación de la auditoría de cumplimiento, el auditor debe analizar la vinculación de los riesgos identificados con la estrategia de auditoría. Con base en el valor de detección aceptable para los auditores, a los efectos de la evaluación de los controles internos, pueden decidir sobre la estrategia de auditoría a seguir, es decir, si se tratará de un enfoque basado en el control o un enfoque basado en pruebas sustantivas. En la vida real, los auditores realizan recorridos de los controles identificados, a objeto de obtener un cierto grado de confianza en la eficacia operativa de estos controles. Durante las visitas, los auditores ejercen su juicio profesional para determinar qué puede salir mal y cómo recopilar evidencia, suficiente y apropiada, para probar este supuesto. La estrategia de auditoría puede consistir tanto en confiar en pruebas de los controles, como en realizar procedimientos sustantivos.

#### 4.5.7 Establecimiento del umbral de materialidad

En el sector público, cuando los auditores deben obtener una seguridad razonable, planifican y realizan la auditoría a fin de determinar si la información acerca de la materia objeto, en todos los aspectos significativos, cumple con los criterios establecidos. Esta sección comprende la forma como establecer la materialidad en la etapa de planificación.

La materialidad o importancia relativa debe ser considerada por el auditor durante:

**Fase de planificación:** para ayudar a evaluar los riesgos materiales y determinar la naturaleza, cronograma y alcance de los procedimientos de auditoría;

**Fase de examen:** examinar nueva información que pueda exigir la revisión de los procedimientos planificados, y la evaluación del efecto de los incumplimientos;

**Fase de elaboración del informe:** preparación del informe al llegar a las conclusiones finales, y cuando sea necesario, formular una opinión de auditoría.

La materialidad o importancia relativa es un concepto fundamental en la auditoría de cumplimiento. Establece el umbral o el nivel de incumplimiento que probablemente influya en las decisiones de los usuarios previstos. Al identificar la materialidad, el auditor presta atención a áreas específicas de enfoque legislativo, interés o expectativas públicas, solicitudes, financiamiento público significativo, y fraude.

La determinación de la materialidad es una cuestión de juicio profesional y depende de la interpretación del auditor de las necesidades de los usuarios. Una materia puede juzgarse como material si el conocimiento de ella puede influir en las decisiones de los usuarios previstos.

La materialidad es, con frecuencia, considerada en términos de valor, pero también tiene otros aspectos cuantitativos y cualitativos. Las características inherentes de un ítem o partida, o grupo de ítems o partidas, pueden hacer que un asunto sea material por naturaleza. Pero un asunto puede ser, igualmente, material debido al contexto en el que ocurre. Entre los factores a tener presente al emitir este juicio se encuentran: los requisitos obligatorios; el interés o las expectativas del público; solicitudes legislativas y áreas particulares de su interés; y el financiamiento significativo. Cuestiones tales como el fraude pueden, asimismo, ser consideradas como materiales, aun cuando la cantidad involucrada sea pequeña.

Al evaluar la materialidad o importancia relativa de cualquier incumplimiento identificado, asuntos tales como criterios, condiciones, y la causa y el efecto del incumplimiento, deben ser tomados en cuenta. Este podría ser el caso de situaciones en las cuales una ley o reglamento, o términos acordados, establecen un requisito incondicional de cumplimiento, por ejemplo, si la constitución prohíbe el gasto excesivo en relación con el presupuesto aprobado.

### Aspectos cuantitativos y cualitativos

Los auditores deben considerar la materialidad tanto cuantitativa como cualitativa.

**Materialidad cuantitativa.** Se determina estableciendo un valor numérico *-el umbral de materialidad*. Este umbral sirve como un factor determinante, tanto en el cálculo del tamaño de la muestra para las pruebas sustantivas, como en la interpretación de los resultados de la auditoría. El valor numérico se obtiene tomando un *porcentaje* de una *base* apropiada, que refleje, a juicio del auditor, las estimaciones o mediciones que tienen mayor probabilidad de ser consideradas como significativas por los usuarios de la información. Para la materialidad cuantitativa, se puede aplicar como umbral un *porcentaje* entre 0.5% y 5%. Si bien esta elección es una cuestión de juicio, que depende de la evaluación del auditor del control interno, de la evaluación de riesgo, la sensibilidad de la materia objeto y las necesidades de los usuarios previstos, no obstante, de conformidad con las necesidades de los usuarios, se puede aplicar un porcentaje de umbral diferente. Además del porcentaje de umbral, se puede establecer, también, un techo o límite en términos de la cantidad absoluta.

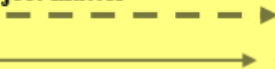
La *base* suele ser el gasto total (es decir, el uso de créditos de compromiso para la auditoría de compromisos y el uso de créditos de pago para la auditoría de pagos) o los ingresos totales para las auditorías de legalidad y regularidad, o el importe del balance general para auditorías de fiabilidad.

Los factores cuantitativos se relacionan con la magnitud del incumplimiento, en relación con las cantidades reportadas, para aquellos aspectos de la información de la materia objeto que están:

- expresados numéricamente; o
- cuando la información acerca de la materia objeto es una declaración de que el control es eficaz, el número de instancias de incumplimiento observadas con un control puede ser un factor cuantitativo relevante.

#### Ilustración: Cálculo de la materialidad cuantitativa general

Para calcular la materialidad cuantitativa, el auditor necesita, primero, identificar la base de materialidad apropiada y el porcentaje que se aplicará. El porcentaje se determina en función del estado en que se hallan de los riesgos y controles; la sensibilidad de la materia objeto; y las necesidades del usuario. En este ejemplo, estamos usando 1.5% considerando que el tema es relativamente sensible.

	<b>Decreasing sensitivity of subject matter</b> 
<b>Materiality base</b>	<b>Materiality threshold - 1.5%</b>
Gross Expenditure	345,000,000
<b>Materiality level</b>	$345,000,000 \times 1.5/100 = 5,175,000$

El nivel de materialidad cuantitativa es de 5.175.000. Esto significa que si el valor del incumplimiento excede este límite, se puede considerar material y afectaría la conclusión de la auditoría. Los auditores deben considerar la generalización y extensión del incumplimiento.

Al usar la tabla, el porcentaje de umbral aplicado a la base de materialidad elegida aumentará a medida que disminuya el perfil o la sensibilidad del tema que se está auditando. El perfil o la sensibilidad de un tema aumentará, por ejemplo, con la cantidad de atención política o de medios que atrae y el monto por el cual los gerentes o parlamentarios responsabilizan a la parte responsable.

El nivel de materialidad influirá directamente en la cantidad de trabajo de auditoría a realizar. Los rangos de porcentaje que se utilizarán los establece el equipo de auditoría, de conformidad con la base de materialidad adoptada. La elección del porcentaje debe basarse únicamente en el perfil o las características de riesgo de la materia objeto de la auditoría, a saber, el nivel de interés público y parlamentario en ellos, especialmente, si el informe de auditoría va a ser utilizado como herramienta clave para inculpar a la parte responsable. El equipo de auditoría debe, además, considerar el perfil de riesgo de áreas particulares de la materia objeto, y debe planificar pruebas adicionales sobre riesgos específicos identificados, en lugar de establecer una base de materialidad baja, en razón de que existen áreas particulares solo en algunas partes de la materia objeto.

El equipo de auditoría debe estar consciente de que en una auditoría de cumplimiento, pueden haber situaciones en las que la materialidad cuantitativa no es, en modo alguno, aplicable a una materia objeto particular que está siendo auditada. En estos casos, los aspectos cualitativos de la materialidad se tornan más importantes.

Dado que los perfiles de riesgo, la sensibilidad de las operaciones y la eficacia de los controles internos pueden ser diferentes para las distintas áreas de la materia objeto, se puede también establecer el umbral de materialidad para las distintas áreas de esa materia. En este caso, el auditor puede considerar la fijación de umbrales de materialidad particulares para esas áreas, aparte de la materialidad general. Esto puede hacerse aplicando el porcentaje del umbral general utilizado para determinar el nivel de materialidad general, al valor de la población de esa área particular de la materia objeto; de suceder que los perfiles de riesgo, la sensibilidad y la eficacia del control interno varíen significativamente, el auditor puede, entonces, aplicar un porcentaje de umbral apropiado que refleje esta situación.

**Materialidad cualitativa.** En la auditoría de cumplimiento, los auditores deben valorar, de igual modo, la materialidad cualitativa. A pesar de que ciertos tipos de incumplimiento o irregularidades pueden ser cuantitativamente inmatrimales, no obstante, pueden tener un impacto material sobre la materia objeto. La materialidad cualitativa incluye ítems que pueden ser materiales por naturaleza o por contexto.

**Aspectos cualitativos.** Estos pueden ser por naturaleza y características, etc. En algunos casos, los aspectos cualitativos pueden indicar que el bajo grado de incumplimiento presente es también de naturaleza material; en otros, puede ocurrir que el incumplimiento no se relaciona, en modo alguno, con el valor, la cantidad o el tamaño. Para una mayor comprensión de la materialidad cualitativa que no está relacionada con la cantidad se presentan, a continuación, algunos ejemplos que pueden ser ilustrativos.

#### Ejemplo 1:

Los términos de un código de construcción exigen la realización de inspecciones anuales. La agencia gubernamental no ha realizado ninguna inspección durante los últimos cinco años. Este incumplimiento puede ser significativo debido a aspectos cualitativos vinculados con aspectos de seguridad. Aunque no existen implicaciones monetarias en particular, el incumplimiento puede ser material debido a las posibles consecuencias que esto puede tener sobre la seguridad de los ocupantes del edificio. En caso de desastre, existe, además, el riesgo de que dicho incumplimiento pueda dar lugar a demandas de responsabilidad significativas, lo que si pudiera tener implicaciones financieras importantes para la agencia del Gobierno en referencia.

#### Ejemplo 2:

Los términos de un acuerdo de financiamiento establecen que el destinatario de los fondos debe preparar los estados financieros y enviarlos a la organización donante, en una fecha determinada. Los estados financieros no han sido preparados y enviados para esa fecha. El incumplimiento puede ser o no material, dependiendo de: si esos estados financieros fueron posteriormente preparados y enviados; el alcance del retraso; los motivos del retardo; las consecuencias que puedan surgir como resultado del incumplimiento, etc.

La importancia relativa de los factores cualitativos y cuantitativos, al examinar la materialidad en una auditoría particular, es una cuestión de juicio profesional del auditor. Los factores cualitativos pueden incluir, por ejemplo:

- La relación entre varias partes de la materia objeto si el incumplimiento en un área de dicha materia afecta a las restantes.
- La naturaleza del incumplimiento, por ejemplo, la naturaleza del incumplimiento observado con un control cuando la información con respecto a la materia objeto es una declaración de que el control es eficaz.
- Si el incumplimiento es el resultado de un acto intencional o accidental.

**Material por naturaleza:** Material, por naturaleza, está relacionado con las *características inherentes* y se refiere a cuestiones en las que pueden haber requisitos de divulgación específicos o un alto interés político o público. Incluye cualquier sospecha de mala gestión, fraude, ilegalidad, irregularidad, tergiversación o falsificación intencional de resultados o información que sea grave. La materialidad por naturaleza puede surgir debido a las siguientes circunstancias

- Un incumplimiento que involucra a funcionarios de alto nivel quienes levantan sospechas por involucrar conflictos de intereses.
- Otros incumplimientos que pueden sugerir actividad fraudulenta o corrupción.
- Un incumplimiento en un área en la que existe un alto grado de interés público.
- Un incumplimiento en casos en los que la legislación o los reglamentos dejan claro que se trata de una ofensa grave, independientemente de su valor monetario.

**Material por contexto.** Material por contexto se refiere a los elementos que son *materiales por sus circunstancias*, por lo que cambian debido a la impresión que causan en los usuarios. Incluye casos en los que un error o incumplimiento de poca importancia puede tener un efecto significativo, por ejemplo, la clasificación errónea de un gasto como ingreso, de modo que un déficit real se informa como un excedente.

Un ejemplo de lo anterior es el caso de un incumplimiento cuyo valor total está por debajo del umbral de materialidad, pero sobre el cual, sin embargo, el auditor está consciente de que las partes interesadas, como el Parlamento, han expresado un interés especial en las irregularidades en esa materia. Como consecuencia, aun cuando el valor del incumplimiento es inmaterial, el auditor considera que el caso en cuestión es material. Las cuestiones que son materiales por naturaleza o contexto deben ser reveladas.

### **Establecimiento de un umbral cualitativo o un nivel tolerable de incumplimiento**

En aquellos casos en los que no se puede establecer un umbral cuantitativo de materialidad porque el incumplimiento no siempre se puede cuantificar, en términos de cantidades o valores monetarios, puede ser más apropiado que el equipo de auditoría establezca, como umbrales, una tasa tolerable de incumplimiento tanto en la materia objeto, considerada como un todo, como en las diferentes áreas de la materia, cuando sea pertinente. No obstante, el equipo debe, además, definir claramente cuando se habla de incumplimiento o desviación material, debido a que la no observancia de los diversos tipos de disposiciones legales, tales como legislaciones parlamentarias, reglamentos y directrices, pueden diferir en cuanto a su importancia.

En el supuesto de que el perfil del tema sea sensible y exista un gran interés por parte del Parlamento, el público y los medios, habrá un grado menor de tolerancia frente a un incumplimiento



de ese género, lo que implicará más pruebas de auditoría y un mayor aseguramiento en las áreas evaluadas.

Como ya se señaló, la materialidad se considera en el contexto de factores cualitativos y, cuando corresponda, de factores cuantitativos. En general, el aspecto cuantitativo es el tamaño. Por lo regular, en términos de valor, puede ser un porcentaje, número, monto, etc. Concluir sobre la materialidad del incumplimiento identificado como resultado de los procedimientos realizados exige la aplicación del juicio profesional del auditor. Esto se puede aclarar a través del siguiente ejemplo:

En una auditoría de cumplimiento, la entidad puede haber cumplido con nueve disposiciones de la ley o reglamento relevante, pero no cumplió con una disposición. Se necesita aplicar el juicio profesional para concluir si la entidad cumplió con la ley o reglamento relevante como un todo. Por ejemplo, el auditor puede considerar la importancia de la disposición que la entidad no cumplió, así como la relación de esa disposición con las disposiciones restantes de la ley o reglamento pertinente.

El [Anexo 4.6](#) proporciona la plantilla del papel de trabajo sobre el establecimiento de la materialidad en la etapa de planificación, acompañada de una guía del proceso.

#### **4.5.8 Determinación del tamaño de la muestra y selección de muestras**

ISSAI 4000.172: El auditor usará el muestreo de auditoría, cuando sea indicado, para proporcionar una cantidad suficiente de ítems que le permitan sacar conclusiones sobre la población de la cual se selecciona la muestra. Al diseñar una muestra de auditoría, el auditor debe considerar 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 por ciento de los ítems que hay, dentro de una población de relevancia para la auditoría. Una muestra puede ser cuantitativa o cualitativa, dependiendo del alcance de la auditoría y la necesidad de información que se requiera, para arrojar luces sobre la materia objeto, desde varios ángulos.

El muestreo cuantitativo se usa cuando el auditor busca sacar conclusiones, acerca de la población total, mediante el examen de una muestra de ítems seleccionados de ella. En el muestreo cuantitativo, el riesgo de la muestra debe reducirse a un nivel bajo aceptable. Sin embargo, el enfoque técnico para el muestreo cuantitativo puede requerir de técnicas estadísticas. Si el equipo de auditoría no tiene las habilidades para aplicarlas, puede ser necesario recurrir a un experto en estadística.

El muestreo cualitativo es un procedimiento selectivo llevado a cabo como un proceso deliberado y sistemático para identificar los factores de variación en la materia objeto. El auditor puede tomar muestras con base en las características de los individuos, grupos, actividades, procesos o de la entidad auditada en su conjunto. El muestreo cualitativo siempre exige una evaluación cuidadosa y un conocimiento suficiente de la materia objeto.

Cuando el auditor selecciona los casos para un estudio en profundidad, por lo general, resulta en muestras relativamente pequeñas que pueden responder preguntas más exploratorias y proporcionar nueva información, análisis y datos sobre la materia. Puede ser indicado utilizar un muestreo basado en el riesgo, en lugar de un enfoque estadístico, cuando se seleccionan los ítems a someter a prueba, por ejemplo, para tratar de solventar un riesgo significativo específico.



## Determinación del tamaño de la muestra

Antes de decidir el tamaño de la muestra, el equipo de auditoría debe decidir la *tasa tolerable de incumplimiento* y la *tasa de incumplimiento esperada de la población*.

**Tasa tolerable de incumplimiento.** La tasa tolerable de incumplimiento para las pruebas de cumplimiento es la tasa máxima de incumplimiento que los auditores están dispuestos a aceptar de la población. En términos generales, es un límite más allá del cual, de ser excedido por la tasa real de incumplimiento, afectará la conclusión u opinión del auditor sobre la población y la materia objeto. Aquí, es importante tener en cuenta que no todo incumplimiento de los criterios tiene la misma importancia y que no todo incumplimiento se convierte en un hallazgo de auditoría que se debe informar. Los auditores deben ejercer su juicio profesional para determinar cuáles incumplimientos son materiales para la materia objeto, considerando, por ejemplo, la jerarquía de las disposiciones no observadas y, la naturaleza, causa y posible impacto del incumplimiento en cuestión.

Al determinar la tasa tolerable de incumplimiento, el equipo de auditoría en la etapa de planificación debe considerar

- El nivel evaluado de riesgo de control.
- El grado de seguridad requerido.

Los auditores deben, igualmente, tener en cuenta la sensibilidad del tema, por ejemplo, la atención del Parlamento, los medios y el público. Existe una relación inversa entre la tasa tolerable de incumplimiento y el tamaño de la muestra. Si la evaluación de riesgo combinada muestra que se requiere un mayor aseguramiento sustantivo, la tasa tolerable de incumplimiento será baja y viceversa. En la tabla del [Apéndice 4-B](#) se presenta un rango de incumplimiento tolerable para un nivel de confianza del 95%. Sin embargo, la decisión sobre la tasa tolerable de incumplimiento depende de un juicio profesional del auditor, basado en los factores discutidos anteriormente.

**Tasa esperada de incumplimiento de la población.** Con base en la comprensión de las auditorías previas, realizadas sobre la materia objeto, y el aseguramiento inherente y de control, el equipo de auditoría, en la etapa de planificación, necesita, además, determinar la tasa de incumplimiento de la población esperada. Este es el grado de desviación o incumplimiento que el auditor espera encontrar en la población. Existe una relación directa entre la determinación del auditor de la tasa esperada de incumplimiento de la población y el tamaño de la muestra.

Esto se debe al hecho de que de haberse reportado, en la auditoría del año previo un gran número de casos de incumplimiento y la evaluación de riesgo combinada da poca seguridad, el riesgo de que la materia objeto no cumpla con los criterios es alto. En consecuencia, se requiere un mayor aseguramiento sustantivo, para lo cual se necesita una muestra más grande.

La tasa esperada de incumplimiento de la población rara vez igualará o superará la tasa tolerable de incumplimiento. La [Tabla de muestras estadísticas en el Apéndice 4-C](#) se puede usar para determinar el tamaño de la muestra, una vez que el equipo de auditoría ha decidido la tasa tolerable de incumplimiento y la tasa de incumplimiento esperada de la población.

### Ilustración: Determinación del tamaño de la muestra

Por ejemplo, si la tasa de incumplimiento esperada es de 1.5% y la tasa de incumplimiento tolerable es de 6%, la tabla de muestra estadística puede usarse para identificar el tamaño de la muestra como se presenta a continuación:

Expected Non-compliance Rate	Tolerable non-compliance Rate					
	2%	3%	4%	5%	6%	7%
0.00%	149	99	74	59	49	42
0.25%	236	157	117	93	78	66
0.50%	313	157	117	93	78	66
0.75%	386	208	117	93	78	66
1.00%	590	257	156	93	78	66
1.25%	1030	303	156	124	78	66
1.50%		302	182	124	103	66
1.75%		562	227	153	103	88

El tamaño de la muestra es de 103 como se identifica en la tabla.

Con poblaciones pequeñas -por ejemplo, poblaciones con menos de 250 ítems- la EFS puede adoptar una política de pruebas del 10 a 15% de la población como mínimo. La determinación del tamaño de la muestra está sujeta al juicio profesional y depende de la evaluación de riesgos y las necesidades del usuario.

### Selección de los ítems a someter a prueba

Al momento de decidir qué ítems someter a prueba, existen tres métodos disponibles para el auditor:

- seleccionar todos los ítems (examen del 100%);
- seleccionar elementos específicos; y
- muestreo de auditoría.

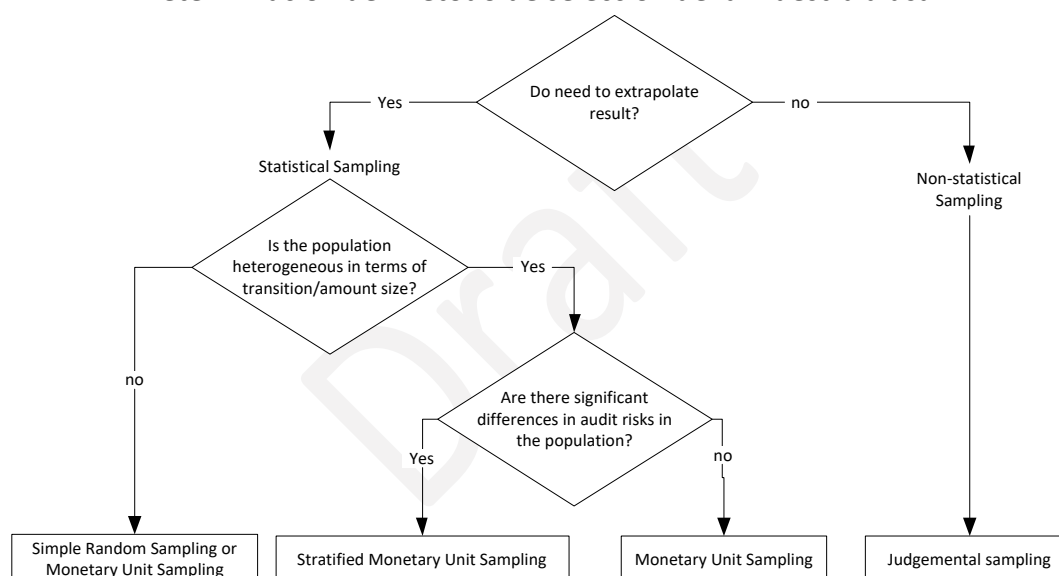
La elección del método es una cuestión de juicio profesional del auditor, basada en la evaluación de riesgo, la materialidad, la eficiencia de la auditoría y el costo, pero el método elegido debe ser eficaz para cumplir con el propósito del procedimiento de auditoría. Los tres métodos se describen a continuación.

**Selección de todos los ítems.** Seleccionar todos los elementos es apropiado cuando el número de ítems es reducido, pero de alto valor, cuando el riesgo es alto o cuando las técnicas de auditoría asistidas por computadora (CAAT por sus siglas en inglés) permiten que todos los elementos se prueben de manera eficiente. Se utiliza más comúnmente para pruebas sustantivas (pruebas de detalles) que para pruebas de controles.

**Selección de ítems específicos o muestreo de auditoría.** El auditor selecciona ciertos ítems de una población debido a las características específicas que poseen. Por lo general, estos son ítems de alto valor o de alto riesgo (por ejemplo, cantidades relativamente altas o bajas, ítems de valor negativo, etc.) o ítems representativos de una amplia proporción de la materia objeto en revisión. Esto es útil, tanto para las pruebas de controles como para las pruebas sustantivas, a los efectos de obtener un buen conocimiento y comprensión de la entidad, o para confirmar la evaluación de riesgos del auditor. Aunque dicha selección constituye un medio eficiente para recolectar evidencia de auditoría, no es un muestreo de auditoría, y los resultados no pueden proyectarse a toda la población. Sin embargo, puede ser muy útil como parte de un enfoque de auditoría que proporciona una seguridad razonable, sin un muestreo de auditoría.

El método de muestreo a emplear para seleccionar la muestra debe coincidir con las características de la población. El equipo de auditoría debe decidir cuál es el método más apropiado para escoger las muestras. El siguiente cuadro puede ayudar a determinar al método más idóneo.

#### Determinación del método de selección de la muestra a usar



**Muestreo intencional, por juicio u opinático (muestreo basado en riesgo).** Implica seleccionar los ítems de una población, de acuerdo con criterios predeterminados y documentados, basados en el juicio profesional del auditor. El muestreo intencional basado en el juicio o en el riesgo no se puede usar si el objetivo de la muestra es extrapolar los resultados. Al informar los resultados, los auditores deben asegurarse de que los lectores no se engañen y piensen que los resultados son representativos de la población.

**Muestreo aleatorio simple.** La principal característica del muestreo aleatorio simple es que todas las transacciones o unidades de muestreo tienen las mismas posibilidades de ser seleccionadas para la prueba. No es más probable que se seleccione una transacción de alto valor que una de bajo valor. Aun cuando se trata del método más sencillo de aplicar, su uso para las pruebas de detalle, por lo común, se restringe a situaciones en las que las unidades de muestreo que conforman la materia objeto son bastante homogéneas.

**Muestreo sistemático.** El muestreo sistemático es un método de muestreo estadístico en el que cada ítem tiene las mismas posibilidades de ser seleccionado. La implementación práctica del método de muestreo sistemático tiene un punto de partida aleatorio y, luego, un intervalo de muestreo promedio (IMP) para la progresión, a través del gasto. Por ejemplo, si el auditor desea seleccionar 100 ítems de una población de 20.000 ítems, el intervalo uniforme es cada 200º ítem. El auditor selecciona el primer ítem, dentro del primer intervalo, y selecciona el siguiente, luego de cada artículo 200º. El primer elemento es seleccionado al azar.

**Muestreo de unidades monetarias (MUM).** El muestreo de unidades monetaria es un método de muestreo estadístico en el que es más probable que aparezca una operación de alto valor en la muestra que una de menor valor. La posibilidad de que se seleccione una operación determinada está en proporción directa a su tamaño. Cualquier transacción por encima del intervalo de muestreo promedio ciertamente será seleccionada. El muestreo de la unidad monetaria se usa más ampliamente en la auditoría que el muestreo aleatorio simple porque generalmente es más eficiente, en el sentido de que los márgenes de incertidumbre en las estimaciones de error son generalmente más reducidos.

Sin embargo, los cálculos involucrados en la extracción de una muestra de unidad monetaria pueden ser engorrosos y el método solo es realmente práctico si se puede computarizar. Además, estadísticamente hablando, este método únicamente es válido para poblaciones con bajas tasas de error.

**Muestreo estratificado** El muestreo estratificado de unidades monetarias divide a la población en varios subgrupos (estratos). Los estratos deben predefinirse conforme a diferentes características dentro de la población, por ejemplo, de acuerdo con el riesgo. El auditor debe aplicar su juicio profesional al momento de determinar estas características, incluido su conocimiento de la población que está siendo auditada. En cada estrato, se selecciona un número de ítems mediante MUM. La cantidad de ítems a seleccionar puede ser diferente en cada estrato.

## **Evaluación de los resultados del muestreo para los atributos de cumplimiento no monetarios**

Los casos de incumplimiento identificados en una muestra son importantes y deben evaluarse para ver si tienen un efecto directo y material sobre la materia objeto. Ya sea que la técnica de muestreo aplicada sea estadística o crítica, el auditor debe evaluar la naturaleza, causa e impacto del incumplimiento para determinar si cada instancia es material o inmaterial, y llegar a una conclusión sobre el cumplimiento de la materia con los criterios establecidos.

Al evaluar los resultados, para formular una conclusión estadística sobre las pruebas de cumplimiento, el auditor debe comparar la tasa de incumplimiento superior con la tasa de incumplimiento tolerable. La tasa superior de incumplimiento es la suma de la tasa real de incumplimiento y la asignación adecuada para el riesgo de muestreo.

Para los atributos de cumplimiento no monetarios, el cálculo de la tasa real de incumplimiento, en la muestra a someter a prueba de cumplimiento, implica dividir el número de instancias de incumplimiento observadas por el tamaño de la muestra. Por ejemplo, si se detectan 4 casos de incumplimiento en una muestra de 103, la tasa real de incumplimiento es de 3.88% ( $4/103 \times 100$ ). La tasa de excepciones en la muestra, generalmente, es la mejor estimación, efectuada por el auditor, de la población de la que se seleccionó la muestra. Para identificar la tasa de incumplimiento superior, el auditor puede usar la tabla de evaluación de [resultados de la muestra estadística que aparece en el Apéndice 4-C](#). Sin embargo, la tabla no proporciona tasas superiores de incumplimiento de la evaluación para todos los tamaños de muestra posibles o para todas las posibles instancias de incumplimiento identificadas. Por lo tanto, para ser más conservador, el auditor puede usar el tamaño siguiente de muestra más pequeño para identificar la tasa de incumplimiento superior.

Si la tasa superior de incumplimiento es menor que la tasa tolerable de incumplimiento del auditor, el auditor debe considerar la materialidad del incumplimiento identificado, teniendo en cuenta la naturaleza, causa e impacto del incumplimiento sobre la materia objeto y los usuarios, y considerar, asimismo, la posibilidad de modificar la opinión o conclusión, dependiendo de cuán generalizado está el incumplimiento.

De modo alternativo, si la tasa de incumplimiento superior excede la tasa tolerable de incumplimiento del auditor, el auditor debe analizar la posibilidad de concluir que la materia objeto en cuestión no cumple con las disposiciones establecidas.

El cálculo de la tasa real de incumplimiento y de la tasa superior de incumplimiento se muestra en la siguiente ilustración.

#### Ilustración: Cálculo de la tasa de incumplimiento superior

Por ejemplo, si:

Tasa de incumplimiento tolerable: 6%

Tasa de incumplimiento esperada: 1.5%

Tamaño de la muestra: 103

Casos reales de incumplimiento encontrados en la muestra: 4

Tasa de incumplimiento real por lo tanto es  $4/103 \times 100 = 3.88\%$

Nivel de confianza: 95%

Entonces el

Tasa de incumplimiento superior =

tasa real de incumplimiento +

asignación para el riesgo de muestreo

Tasa de incumplimiento superior = 3.88% + 9.0%

Sigu. tamaño de la muestra

Sample size	Actual number of noncompliances found										
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
20	14.0	21.7	28.3	34.4	40.2	45.6	50.8	55.9	60.7	65.4	69.9
25	11.3	17.7	23.2	28.2	33.0	37.6	42	46.3	50.4	54.4	58.4
30	9.6	14.9	19.6	23.9	28.0	31.9	35.8	39.4	43.0	46.6	50.0
35	8.3	12.9	17.0	20.7	24.3	27.8	31.1	34.4	37.5	40.6	43.7
40	7.3	11.4	15.0	18.3	21.5	24.6	27.5	30.4	33.3	36.0	38.8
45	6.5	10.2	13.4	16.4	19.2	22.0	24.7	27.3	29.8	32.4	34.8
50	5.9	9.2	12.1	14.8	17.4	19.9	22.4	24.7	27.1	29.4	31.6
55	5.4	8.4	11.1	13.5	15.9	18.2	20.5	22.6	24.8	26.9	28.9
60	4.9	7.7	10.2	12.5	14.7	16.8	18.8	20.8	22.8	24.8	26.7
65	4.6	7.1	9.4	11.5	13.6	15.5	17.5	19.3	21.2	23	24.7
70	4.2	6.6	8.8	10.8	12.7	14.5	16.3	18.0	19.7	21.4	23.1
75	4.0	6.2	8.2	10.1	11.8	13.6	15.2	16.9	18.5	20.1	21.6
80	3.7	5.8	7.7	9.5	11.1	12.7	14.3	15.9	17.4	18.9	20.3
90	3.3	5.2	6.9	8.4	9.9	11.4	12.8	14.2	15.5	16.9	18.2
100	3.0	4.7	6.2	7.6	9.0	10.3	11.5	12.8	14.0	15.2	16.4
125	2.4	3.8	5.0	6.1	7.2	8.3	9.3	10.3	11.3	12.3	13.2

- Para formular una conclusión de auditoría, la tasa de incumplimiento superior se compara con la tasa tolerable de incumplimiento.
- Si la tasa de incumplimiento superior es > tasa tolerable de incumplimiento, la materia objeto no cumple con los criterios.
- Si la tasa de incumplimiento superior es < tasa tolerable de incumplimiento, la materia objeto cumple con los criterios.
- Sin embargo, los auditores deben considerar la materialidad de los problemas y la generalización del incumplimiento y decidir sobre la conclusión u opinión de auditoría más apropiada.

Si el auditor realiza un muestreo no estadístico intencional u opinático, el riesgo de muestreo puede no ser directamente medible; en este caso, generalmente lo indicado es que el auditor concluya que los resultados de la muestra no respaldan un nivel aceptable de cumplimiento, si la tasa real de incumplimiento excede la tasa esperada de incumplimiento utilizada en el diseño de la muestra.

### Evaluación de los resultados del muestreo por valor monetario del incumplimiento

Si la población de la muestra se basa en valores monetarios, el auditor puede evaluar los resultados de la muestra para identificar el valor monetario del incumplimiento y luego proyectarlo a la población.

Existen dos enfoques comúnmente utilizados para proyectar los resultados de cumplimiento a una población monetaria. En primer lugar, si el incumplimiento monetario es de 100% de errores en una población de operaciones de tamaño similar, la misma tasa de incumplimiento real, analizada anteriormente para los atributos de cumplimiento no monetarios, puede utilizarse para la población monetaria en referencia, a los efectos de estimar el probable valor monetario del incumplimiento. El primer ejemplo que se presenta en la siguiente ilustración explica este enfoque.

El segundo enfoque para proyectar los resultados en materia de cumplimiento de una muestra, para identificar el valor en dólares del incumplimiento en la población total, es calcular, primero, la tasa de incumplimiento identificada en la muestra; esto se explica en el segundo ejemplo en la ilustración que aparece a continuación.

#### Ilustración: Cálculo del valor monetario del incumplimiento

##### Ejemplo 1:

Si se observan 4 casos de incumplimiento en una muestra de 103, la tasa de incumplimiento es de 3.88 por ciento ( $4/103$ ). Suponiendo que 4 eran 100% no conformes y la población está compuesta por operaciones homogéneas, la tasa de incumplimiento de 3.88% puede aplicarse al valor monetario total de la población, para estimar el valor monetario del incumplimiento en la población. En caso de que el valor total de la población de la muestra sea de 5.000.000, entonces, el valor monetario probable proyectado del incumplimiento es de 194.000 ( $5.000.000 \times 3,88\%$ ).

##### Ejemplo 2:

Por ejemplo, el auditor seleccionó muestras cuyo valor monetario arroja un total de \$20.000 y el valor del incumplimiento identificado en las muestras asciende a \$ 650, lo que da una tasa de incumplimiento del 3 por ciento en las operaciones evaluadas ( $650 / 20.000$ ). Suponiendo que el valor monetario total de la población sea de \$ 5.000.000, entonces el valor monetario probable proyectado del incumplimiento será de \$ 150.000 ( $5.000.000 \times 3\%$ ).

El valor monetario del incumplimiento se compara con el umbral de la materialidad para llegar a la conclusión.

## 4.6 Preparación del plan de auditoría

ISSAI 4000.137: El auditor debe elaborar y documentar una estrategia y un plan de auditoría que describan cómo se realizará la auditoría, con el fin de emitir informes que sean apropiados en las

circunstancias, qué recursos son necesarios para hacerla y el cronograma del trabajo de auditoría.

La preparación del plan de auditoría es el paso final del proceso de planificación. Las normas hacen énfasis en la necesidad de tener una estrategia y un plan de auditoría porque esto ayuda a las EFS a establecer cómo se realizará la auditoría desde el principio hasta el final. Se examinan todos los aspectos críticos de una auditoría de cumplimiento y se llega a un entendimiento sobre lo que se hará (estrategia de auditoría) y cómo se hará (plan de auditoría). Tanto la estrategia como el plan de auditoría deben documentarse, por escrito, y deben actualizarse, según sea necesario, a lo largo de la auditoría. La planificación involucra además consideraciones relacionadas con la dirección, supervisión y revisión del equipo de auditoría. La estrategia de auditoría junto con el plan de auditoría se conoce, también, con el nombre de memorando de planificación de auditoría.

#### **4.6.1 Plan de auditoría**

El auditor establece, tanto la estrategia general de auditoría como el plan, en un documento que describe el alcance, tiempo y dirección de la auditoría, y guía el desarrollo del programa de auditoría de forma más detallada. El plan de auditoría puede incluir:

- a. La naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría planificados y cuándo se realizarán.
- b. Una evaluación del riesgo y de los controles internos relevantes para la auditoría.
- c. Los procedimientos de auditoría diseñados como respuesta a los riesgos.
- d. La posible evidencia de auditoría a recopilar durante la auditoría.

En el Anexo 4.7 se proporciona una plantilla del plan de auditoría sugerido con la guía del proceso.

#### **4.6.2 Actualización del plan de auditoría**

Al planificar y realizar auditorías de cumplimiento, el auditor que trabaja en las EFS que tienen facultades jurisdiccionales puede tomar en consideración la necesidad de:

- Identificar a la(s) persona(s) que puede(n) ser consideradas responsables por actos de incumplimiento.
- Tener en cuenta cualquier período de prescripción aplicable.
- Distinguir la responsabilidad personal por actos de incumplimiento de la responsabilidad por actos ilegales (sospecha de fraude).

En algunas jurisdicciones, las auditorías de cumplimiento pueden realizarse como parte integral de la auditoría de los estados financieros. El auditor puede encontrar que es eficiente incorporar una estrategia de auditoría, así como un plan y los procedimientos de auditoría necesarios para una auditoría de cumplimiento, dentro de aquellos que se requieren para una auditoría de los estados financieros.

#### **4.6.3 Procedimientos de auditoría planificados**

Al preparar un plan de auditoría, las EFS revisan, reorganizan y documentan cada paso del proceso de auditoría con suficiente detalle. En este sentido, los planes de auditoría, eventualmente, funcionan como patrones comparativos de referencia (*benchmarks*), con respecto a los cuales se puede evaluar el flujo de las actividades de auditoría de cumplimiento que se están llevando a cabo.

La planificación de los procedimientos de auditoría implica el diseño de procedimientos para responder a los riesgos identificados de incumplimiento. La naturaleza exacta, el cronograma y el alcance de los procesos de auditoría que se realizarán pueden variar, ampliamente, de una auditoría a otra. No obstante, los procedimientos de la auditoría de cumplimiento, en general, implican el establecimiento de criterios relevantes, a saber, las disposiciones que rigen a la entidad y, posteriormente, la medición de la información relativa a la materia objeto con relación a esas disposiciones. El Capítulo 5 sobre la realización de auditorías de cumplimiento y la recolección de evidencia analiza en detalle los procedimientos de auditoría.

## **4.7 Conclusión**

El presente capítulo abarcó las consideraciones iniciales para la planificación de la auditoría de cumplimiento, así como el proceso detallado, paso a paso, de la planificación de una auditoría de cumplimiento. Este capítulo también proporciona una guía acerca de cuándo proporcionar una seguridad 'limitada' o 'razonable' en una auditoría de aseguramiento. Los auditores preparan su plan de auditoría, tomando en consideración el riesgo de auditoría, incluido el riesgo de fraude, con el objetivo de llegar a una conclusión u opinión apropiada. Todos los papeles de trabajo requeridos para hacer un plan de auditoría se pueden encontrar al final.



## Anexo 4.1: Matriz de la estrategia de auditoría

Requisitos cubiertos de la 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:					
Designación:					
Fecha:					

1	2	3	4			
Áreas consideradas	Indique los asuntos observados y anotados	¿Tienen los asuntos algún impacto sobre el plan ejecución y la preparación del informe detallado de auditoría? Sí/No	En caso afirmativo, explique, en detalle, las implicaciones para las siguientes áreas, sin limitarse solo a ellas, si fuere necesario			
			Alcance, tiempo y orientaciones	Evaluación de riesgos	Fase de ejecución	Fase de elaboración del informe
Conclusión general del análisis de la competencia del equipo de auditoría y los requisitos éticos						
Decisiones sobre el compromiso						
La materia objeto, alcance, criterios y otras características de la auditoría de cumplimiento, teniendo en cuenta el mandato de la EFS.						
El tipo de compromiso (compromiso de certificación o compromiso de informe directo).						
El nivel de aseguramiento a proporcionar						

1	2	3	4			
Áreas consideradas	Indique los asuntos observados y anotados	¿Tienen los asuntos algún impacto sobre el plan ejecución y la preparación del informe detallado de auditoría? Sí/No	En caso afirmativo, explique, en detalle, las implicaciones para las siguientes áreas, sin limitarse solo a ellas, si fuere necesario			
			Alcance, tiempo y orientaciones	Evaluación de riesgos	Fase de ejecución	Fase de elaboración del informe
Composición y asignación de tareas del equipo de auditoría, incluida la necesidad de expertos y las fechas del control de calidad.						
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Análisis del revisor del control de calidad de la auditoría y asignación de las áreas de auditoría a los miembros del equipo con experiencia.</li> <li>• Análisis de la asignación apropiada de tiempo a aquellas áreas donde puede haber un mayor riesgo de incumplimiento.</li> </ul>						
Comunicación con el auditado o los encargados de la gobernanza, o ambos.						
Establecer las responsabilidades de informar, así como a quién y cuándo se realizarán dichos reportes, y de qué forma.						
Las entidades abarcadas por la auditoría.						

1	2	3	4			
Áreas consideradas	Indique los asuntos observados y anotados	¿Tienen los asuntos algún impacto sobre el plan ejecución y la preparación del informe detallado de auditoría? Sí/No	En caso afirmativo, explique, en detalle, las implicaciones para las siguientes áreas, sin limitarse solo a ellas, si fuere necesario			
			Alcance, tiempo y orientaciones	Evaluación de riesgos	Fase de ejecución	Fase de elaboración del informe
La evaluación de la materialidad. -Determine la materialidad cualitativa -Determine la materialidad cuantitativa						
Mecanismos de control de calidad						
Otras materias significativas						

## Completar la matriz de estrategia de la auditoría: guía sugerida del proceso

<b>Objetivo de llenar la plantilla</b>	El objetivo de la plantilla de este papel de trabajo de auditoría es preparar una matriz general de estrategia de auditoría que explique las áreas a considerar y examinar, cuál será el impacto de cada ítem tanto en la planificación y en la realización de la auditoría, como en la fase de preparación del informe. Esta plantilla toma en cuenta los resultados del análisis de los requisitos éticos y de la competencia del equipo de auditoría.
<b>Requisito cubierto de la ISSAI</b>	ISSAI 4000.137
<b>Guía</b>	<p><b>Columna 1</b> Enumere las áreas a considerar en la auditoría de la entidad, incluido el análisis del comportamiento ético y de la competencia del equipo. Con base en la naturaleza y complejidad de la entidad a auditar, la lista de asuntos a considerar en una auditoría, en particular, podría ser mayor a la sugerida. Las áreas se pueden dividir en preguntas.</p> <p><b>Columna 2</b> Indique las cuestiones observadas en relación con las preguntas enumeradas en la columna 1.</p> <p><b>Columna 3</b> Examine si las cuestiones observadas y declaradas, en relación con cada área de consideración enumerada en la columna 1, tendrá un impacto en la fase de planificación, ejecución y presentación de informes de la auditoría.</p> <p><b>Columna 4</b> Si la respuesta a la pregunta de la columna 3 es afirmativa con respecto a las áreas consideradas, entonces, esta columna requerirá de una descripción de cómo esto afectará áreas tales como el alcance, tiempo y dirección de la auditoría, la evaluación de riesgos, la realización de procedimientos de auditoría y la presentación de informes.</p>
<b>Conclusión</b>	El líder y el supervisor del equipo de auditoría deben concluir que se han hecho las consideraciones adecuadas de todas las áreas importantes que afectan la auditoría, y que se ha implementado una estrategia apropiada para abordar los asuntos que, probablemente, afectarán la planificación y la realización de la auditoría. El documento de la estrategia debe incluir esta conclusión. El documento del papel de trabajo de la estrategia de auditoría debe ser continuamente actualizado.
<b>Evidencia del preparador y del revisor</b>	La tabla que indica el nombre de la persona que preparó y documentó el papel de trabajo, y el nombre del revisor, debe completarse al final. Aun cuando debe ser, en principio, el equipo quien prepare y complete, en conjunto, este documento de trabajo, podría ser el líder del equipo, o uno de sus miembros, quien asuma la función de prepararlo para su firma. El revisor firma el documento en conformidad.

## Anexo 4.2: Conocimiento de la entidad y su entorno

Requisito cubierto de la ISSAI: ISSAI 4000.131

Nombre de la entidad:

Periodo auditado:

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

### Antecedentes (*background*) de la entidad

#### Entorno externo que afecta a la entidad

Directriz y participación parlamentaria

Leyes y normas que afectan a la entidad

Cuestiones relevantes para la auditoría reportadas en los medios

Áreas de trabajo significativas que afectan la vida de los ciudadanos

#### Entorno interno que afecta a la entidad

Estructura organizativa y fuentes de financiamiento

Objetivos y estrategias de la entidad

Naturaleza o función esencial de la entidad
Existencia e independencia de las funciones de auditoría interna
<b>Selección y aplicación de sistemas de gestión financiera</b>
Proceso presupuestario
Sistemas de contabilidad
Requisitos y fecha límite para la entrega del informe
<b>Análisis de otros factores que afectan al negocio de la entidad</b>
Personal clave de la entidad
<b>Conclusión general: Riesgos significativos que afectan a la entidad (riesgo como resultado del funcionamiento de una entidad)</b>

## Completar la plantilla para conocer a la entidad y su entorno: guía sugerida del proceso

<b>Objetivo general de llenar esta plantilla</b>	El objetivo de la plantilla de este papel de trabajo de auditoría es establecer y documentar el conocimiento y comprensión de la entidad y su entorno, incluidos los controles internos relevantes para una auditoría. La ISSAI 4000.131 exige que el auditor evalúe el riesgo de incumplimiento mediante el conocimiento de la entidad y su entorno.
<b>ISSAI aplicable</b>	ISSAI 4000.131
<b>Guía</b>	<p>Para evaluar el riesgo de incumplimiento en las operaciones de la entidad y en sus actividades financieras, el auditor necesita conocer y comprender la entidad y su entorno.</p> <p>Con base en la lista proporcionada en la plantilla anterior, el auditor puede obtener una comprensión general de la entidad, tomando en cuenta tanto los factores internos como externos. Es fundamental que el auditor entienda el negocio principal de la entidad. Al documentar el conocimiento de la entidad y su entorno, el auditor debe tener presente el riesgo relacionado con la entidad (riesgos comerciales o riesgo de la entidad) que puede ocurrir durante el curso de sus operaciones y que puede dar lugar a un incumplimiento importante en la entidad.</p> <p>Considere la lista de documentos fuente proporcionada en la tabla que aparece, a continuación, como una posible fuente para encontrar y documentar la información requerida.</p>
<b>Conclusión</b>	El equipo de auditoría debe concluir que se ha obtenido un conocimiento y comprensión adecuados de la entidad y que cada auditor del equipo está al tanto. El equipo debe, además, asegurarse de que esta documentación esté bien relacionada con la evaluación del riesgo de incumplimiento material y la evaluación del entorno de control, así como la identificación de actividades de control relevantes para los riesgos identificados.
<b>Registro de la evidencia por parte del miembro responsable del equipo y por el revisor</b>	<p>La tabla que indica el nombre de la persona que preparó y documentó el papel de trabajo, y el nombre del revisor, debe completarse al final. Aun cuando debe ser, en principio, el equipo quien prepare y complete, en conjunto, este documento de trabajo, podría ser el líder del equipo, o uno de sus miembros, quien asuma la función de prepararlo para su firma.</p> <p>El revisor, usualmente el supervisor de la auditoría, es quien debe firmar este documento para asegurar que el mismo ha sido revisado.</p>

## Completar la plantilla para conocer la entidad y su entorno: guía sugerida del proceso

Fuentes de documentos para conocer y entender a la entidad:

No.	Documento	Documentos obtenidos (Sí/No)	Papel de trabajo Referencia
1	Mandato, roles y responsabilidades de la organización		
2	Borrador de estados financieros		
3	Presupuesto aprobado del Gobierno, proyectos y ONG		
4	Plan de documentos		
5	Lista de principales actividades llevadas a cabo durante el período a auditar		
6	Organización del proyecto		
7	Cuentas de donaciones y préstamos		
8	Documentos del proyecto		
9	Lista de leyes, normas y reglamentos que son relevantes y aplicables		
10	Préstamos y acuerdos de subvención		
11	Cuentas del Fondo de Presupuesto Consolidado		
12	Otras fuentes de financiamiento de la entidad		
13	Lista de las principales agencias 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 reembolsos y compensaciones		
18	Informes de auditoría pasados e informes de auditoría interna		
19	Lista de cuentas bancarias y estados de cuenta		
20	Normas y reglamentos financieros		
21	Normas de adquisición		
22	Otro		



### Anexo 4.3: Conocimiento de los controles internos y del entorno de control

Requisito cubierto de la ISSAI: ISSAI 4000.131

Nombre de la entidad:	
Periodo de la auditoría:	

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

Marco COSO de control interno: Evaluación	Sí	No	Comentarios
<b>ENTORNO DE CONTROL:</b> Demuestra compromiso con la integridad y los valores éticos			
1. ¿Existen normas de conducta integrales que aborden las prácticas comerciales aceptables, los conflictos de intereses y las normas de comportamiento ético y moral esperadas de la compañía? ¿Es responsable la entidad de la definición y aplicación de las normas?			
2. ¿Dispone el auditor de los resultados de las encuestas con respecto al comportamiento de los empleados y con información similar acerca de las partes externas?			
3. ¿Las normas de conducta se comunican y se refuerzan, regularmente, a todos los niveles de la organización, a los proveedores de servicios subcontratados y a los socios? ¿Los esfuerzos de la gerencia para comunicar las normas son suficientes y eficaces en la creación de conciencia y para promover su cumplimiento?			
4. ¿La junta directiva y la gerencia demuestran, a través de acciones y comportamientos, su compromiso con las normas de conducta? ¿Existe consistencia en todos los niveles de la organización?			
<b>ENTORNO DE CONTROL:</b> Ejerce la responsabilidad de la supervisión			
5. ¿La junta directiva u otro órgano similar define, mantiene y evalúa periódicamente las destrezas y conocimientos necesarios de sus miembros para que sean capaces de plantear preguntas indagatorias a la alta gerencia y tomar medidas acordes?			
6. ¿Establece la junta directiva u órgano similar las expectativas para el desempeño, la integridad y los valores éticos del titular de la entidad (o rol equivalente)?			

Marco COSO de control interno: Evaluación	Sí	No	Comentarios
7. ¿La junta directiva u otro órgano similar asume la responsabilidad de supervisar el diseño, implementación y conducción del control interno por parte de la gerencia?			
<b>ENTORNO DE CONTROL:</b> Establece la estructura, autoridad y responsabilidad			
8. ¿Ha establecido la junta directiva o un órgano similar estructuras y procesos de supervisión apropiados (a saber, juntas y comités) para la entidad?			
9. ¿Retiene la junta directiva u órgano similar la facultad de decidir sobre las materias importantes y revisa las asignaciones y limitaciones de la gerencia con respecto a sus atribuciones y responsabilidades?			
<b>ENTORNO DE CONTROL:</b> Demuestra compromiso con la competencia			
10. ¿Cuenta la junta directiva o un órgano similar con miembros que tengan el nivel de habilidades y experiencia necesarias para el ejercicio de sus responsabilidades?			
11. ¿Se solicitan revisiones periódicas, o según sea necesario, para efectos normativos, o ambos, con respecto a la eficacia de la supervisión por parte de la junta u un órgano similar que incluyan oportunidades para mejoras que hayan sido identificadas y efectuadas?			
12. ¿Es eficaz la junta directiva u órgano similar en el ejercicio de sus responsabilidades fiduciarias (según corresponda, conforme a la legislación de la jurisdicción pertinente) y cuenta con la debida supervisión (por ejemplo, preparar y asistir a reuniones, revisar los estados financieros de la entidad u otra información)?			
13. ¿La junta directiva u otro órgano similar evalúa el desempeño, la integridad y los valores éticos del titular de la entidad (o de un rol equivalente) y actúa según sea necesario para solventar las deficiencias?			
14. ¿Existen planes de sucesión, contingencia, o ambos, para el titular de la entidad y para otros roles clave, con el fin de asignar responsabilidades importantes para el control interno?			
<b>ENTORNO DE CONTROL:</b> Refuerza la responsabilidad y rendición de cuentas			
15. ¿La junta directiva o un órgano similar examina críticamente a la alta gerencia haciendo preguntas indagatorias sobre los planes y el desempeño de la			

Marco COSO de control interno: Evaluación	Sí	No	Comentarios
entidad, y exige el seguimiento y la implementación de acciones correctivas, de ser necesario?			
16.¿Asume la junta directiva u otro órgano similar las medidas necesarias para abordar las deficiencias, en materia de competencia, control interno y normas de conducta, del titular de la entidad, la organización y sus proveedores de servicios contratados?			
17.¿La junta directiva u otro órgano similar ajusta y nivela las compensaciones, incentivos y recompensas, de manera apropiada, teniendo en cuenta las exigencias relacionadas con el cumplimiento de las responsabilidades de control interno en la consecución de los objetivos?			
<b>EVALUACIÓN DE RIESGO</b>			
1. ¿Analiza la junta u otro órgano similar los riesgos significativos que pueden existir para el logro de los objetivos de las fuentes externas, tales como las demandas de los acreedores; las condiciones económicas; las normas o reglamentos; las relaciones laborales y la sostenibilidad? ¿Identifica la organización los problemas y tendencias relacionados?			
2. ¿Analiza la organización los riesgos significativos para el logro de los objetivos de las fuentes internas, tales como la continuidad del negocio; la retención y planificación de la sucesión o relevo para empleados clave; el financiamiento y la disponibilidad de fondos para programas clave; las compensaciones y beneficios competitivos; y los sistemas de seguridad y respaldo de la información? ¿Identifica La organización los problemas y tendencias vinculados?			
3. ¿Cuenta la gerencia con un proceso para evaluar el riesgo, de forma proactiva, a medida que ocurren cambios significativos, tales como cambios en el Gobierno; cambios económicos o geopolíticos; fraude, omisión o anulación de los controles internos por parte de la gerencia?			
4. ¿Aplica la junta directiva u otro órgano similar el nivel apropiado de escepticismo y analiza críticamente la evaluación de riesgos de la gerencia?			
<b>ACTIVIDADES DE CONTROL</b>			
1. ¿La junta u otro organismo similar asume la responsabilidad de supervisar a la alta gerencia, de manera eficaz, con respecto a su desempeño en cuanto a las actividades de control?			
2. ¿Cuenta la junta directiva u otro organismo similar con el aseguramiento por parte de la gerencia, los auditores			

Marco COSO de control interno: Evaluación	Sí	No	Comentarios
internos y externos y otros (según corresponda) de que las actividades de control están diseñadas y funcionan, de manera eficaz, para abordar todos los riesgos significativos en la preparación de estados financieros confiables?			
3. ¿Realiza la junta directiva u otro órgano similar consultas específicas con la gerencia, en relación con la selección, desarrollo y despliegue de actividades de control en áreas de riesgo significativo y su corrección, si fuere necesario? ¿Diseña la entidad actividades de control, de forma proactiva, para abordar las áreas emergentes de riesgo significativo?			
INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN			
1. ¿Tiene la junta directiva, u otro órgano similar, y la gerencia un nivel eficaz de comunicación que permita el cumplimiento de sus respectivas funciones, en relación con los objetivos de la entidad, así como consistencia en la dirección y el tono a los niveles jerárquicos más altos?			
2. ¿Recibe la junta directiva, u otro órgano similar, la información operativa y financiera necesaria, relativa al logro de los objetivos de la entidad de manera oportuna y en un formato que facilite su uso? ¿Revisa la junta esta información y la analiza y discute?			
3. ¿La junta directiva, u órgano similar, aplica el juicio crítico de manera efectiva para analizar la información proporcionada y ofrecer puntos de vista alternativos?			
4. ¿La junta directiva, o una entidad similar, revisa las divulgaciones a las partes interesadas externas para asegurarse de que estén completas, sean relevantes y exactas?			
5. ¿Recibe la junta directiva, u otro órgano similar, comunicaciones sobre información relevante de evaluaciones de terceros?			
6. ¿Existen canales de comunicación abiertos que permitan el flujo de información relevante desde los ciudadanos, usuarios, proveedores, auditores externos, reguladores, analistas financieros y otros hacia la junta directiva o entidad similar?			
7. ¿Existe un proceso eficaz establecido y publicitado periódicamente para los funcionarios, empleados y otros, que permita la comunicación abierta de presuntos casos de irregularidades cometidas por la entidad o por empleados de la entidad?			

## Completar la plantilla para conocer los controles internos y el entorno de control: guía sugerida del proceso

<b>Objetivo de llenar la plantilla</b>	Esta plantilla proporciona una comprensión de las responsabilidades clave, a nivel de la junta directiva, dentro de cada uno de los cinco componentes interrelacionados del sistema de control interno de una entidad, tal y como se describe en el Marco de Control Interno de COSO. El rol del auditor, dentro de este sistema, se centra en los controles internos sobre los informes financieros y los procesos establecidos para diseñar, implementar y monitorear el sistema más amplio de control interno de la entidad.										
<b>Requisito cubierto de la ISSAI</b>	ISSAI 4000.131										
<b>Guía</b>	<table> <tr> <td><b>General</b></td><td>Dentro de cada componente, hay una serie de preguntas que el comité de auditoría debe evaluar para asegurarse de que los controles, a nivel de la junta, estén en su lugar y funcionando. Estas preguntas deben discutirse en un foro abierto con las personas que tienen una base y conocimientos para responder a las preguntas. El auditor debe solicitar respuestas detalladas y ejemplos al equipo de gerencia, que debe incluir a los miembros clave del equipo, los auditores internos y otros.</td></tr> <tr> <td><b>Entorno de control</b></td><td>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 gerencia establece el tono que debe imperar en la cabeza o parte superior, con respecto a la importancia del control interno y las normas de conducta esperadas.</td></tr> <tr> <td><b>Evaluación de riesgos</b></td><td>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, conformando una base para determinar cómo se deben gestionar los riesgos. La gerencia analiza los posibles cambios en el entorno externo, y dentro de su propio modelo de negocios, que pueden impedir la capacidad para alcanzar sus objetivos.</td></tr> <tr> <td><b>Actividades de control</b></td><td>Las actividades de control son las acciones establecidas, por las políticas y procedimientos, para contribuir a asegurar que, las directrices de gestión para mitigar los riesgos relacionados con el logro de los objetivos, se lleven a cabo. Las actividades de control se realizan, en todos los niveles de la entidad y a través de varias etapas, dentro de los procesos del negocio, así como en todo el entorno de tecnología.</td></tr> <tr> <td><b>Información y comunicación</b></td><td>La información es necesaria para que la entidad lleve a cabo las responsabilidades de control interno que respaldan el logro de sus objetivos. La comunicación tiene lugar, tanto interna como externamente, y le proporciona a la organización la información necesaria que le permite, al personal, conocer y comprender las responsabilidades de control interno y su importancia para el logro de los objetivos.</td></tr> </table>	<b>General</b>	Dentro de cada componente, hay una serie de preguntas que el comité de auditoría debe evaluar para asegurarse de que los controles, a nivel de la junta, estén en su lugar y funcionando. Estas preguntas deben discutirse en un foro abierto con las personas que tienen una base y conocimientos para responder a las preguntas. El auditor debe solicitar respuestas detalladas y ejemplos al equipo de gerencia, que debe incluir a los miembros clave del equipo, los auditores internos y otros.	<b>Entorno de control</b>	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 gerencia establece el tono que debe imperar en la cabeza o parte superior, con respecto a la importancia del control interno y las normas de conducta esperadas.	<b>Evaluación de riesgos</b>	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, conformando una base para determinar cómo se deben gestionar los riesgos. La gerencia analiza los posibles cambios en el entorno externo, y dentro de su propio modelo de negocios, que pueden impedir la capacidad para alcanzar sus objetivos.	<b>Actividades de control</b>	Las actividades de control son las acciones establecidas, por las políticas y procedimientos, para contribuir a asegurar que, las directrices de gestión para mitigar los riesgos relacionados con el logro de los objetivos, se lleven a cabo. Las actividades de control se realizan, en todos los niveles de la entidad y a través de varias etapas, dentro de los procesos del negocio, así como en todo el entorno de tecnología.	<b>Información y comunicación</b>	La información es necesaria para que la entidad lleve a cabo las responsabilidades de control interno que respaldan el logro de sus objetivos. La comunicación tiene lugar, tanto interna como externamente, y le proporciona a la organización la información necesaria que le permite, al personal, conocer y comprender las responsabilidades de control interno y su importancia para el logro de los objetivos.
<b>General</b>	Dentro de cada componente, hay una serie de preguntas que el comité de auditoría debe evaluar para asegurarse de que los controles, a nivel de la junta, estén en su lugar y funcionando. Estas preguntas deben discutirse en un foro abierto con las personas que tienen una base y conocimientos para responder a las preguntas. El auditor debe solicitar respuestas detalladas y ejemplos al equipo de gerencia, que debe incluir a los miembros clave del equipo, los auditores internos y otros.										
<b>Entorno de control</b>	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 gerencia establece el tono que debe imperar en la cabeza o parte superior, con respecto a la importancia del control interno y las normas de conducta esperadas.										
<b>Evaluación de riesgos</b>	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, conformando una base para determinar cómo se deben gestionar los riesgos. La gerencia analiza los posibles cambios en el entorno externo, y dentro de su propio modelo de negocios, que pueden impedir la capacidad para alcanzar sus objetivos.										
<b>Actividades de control</b>	Las actividades de control son las acciones establecidas, por las políticas y procedimientos, para contribuir a asegurar que, las directrices de gestión para mitigar los riesgos relacionados con el logro de los objetivos, se lleven a cabo. Las actividades de control se realizan, en todos los niveles de la entidad y a través de varias etapas, dentro de los procesos del negocio, así como en todo el entorno de tecnología.										
<b>Información y comunicación</b>	La información es necesaria para que la entidad lleve a cabo las responsabilidades de control interno que respaldan el logro de sus objetivos. La comunicación tiene lugar, tanto interna como externamente, y le proporciona a la organización la información necesaria que le permite, al personal, conocer y comprender las responsabilidades de control interno y su importancia para el logro de los objetivos.										

	<p><b>Actividades de supervisión o monitoreo</b></p> <p>Se usan evaluaciones continuas, evaluaciones por separado, o una combinación de ambas, para determinar si cada uno de los cinco componentes del control interno, incluidos los controles para afectar los principios dentro de cada componente, están presentes y en funcionamiento. Los hallazgos se evalúan, las deficiencias se comunican de manera oportuna, y los asuntos serios se informan a la gerencia superior y a la junta directiva.</p>
<b>Conclusión</b>	<p>El líder y el supervisor del equipo de auditoría deben concluir que se ha prestado la debida consideración, a todas las áreas significativas del entorno de control evaluado.</p>
<b>Evidencia del preparador y del revisor</b>	<p>La tabla que indica los nombres de la persona que evaluó el entorno de control y el revisor debe completarse al final. Uno de los miembros del equipo podría evaluar el entorno de control, en cuyo caso debe firmar como evaluador.</p> <p>El revisor, quien por lo general es el supervisor de auditoría, debe firmar este documento para asegurarse de que el trabajo llevado a cabo por el equipo haya sido, por lo tanto, revisado.</p>

## Anexo 4.4: Evaluación de los riesgos de fraude en la fase de planificación de la auditoría

Requisito cubierto de la ISSAI: ISSAI 4000.225

Nombre de la entidad:	
Periodo de la auditoría:	

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

Naturaleza y alcance de los procedimientos de auditoría	Registro del trabajo efectuado	Riesgos identificados
<b>Interrogar a varias partes y obtener evidencia referente a lo siguiente:</b>		
Procesos que se han establecido para identificar y responder a los riesgos de fraude en la entidad.		
En qué medida la gerencia está al tanto de cualquier fraude, sospecha de fraude o investigación de fraude que se esté llevando a cabo, actualmente, y coloca una copia del (los) informe(s) de la auditoría especial o forenses, etc., en cuestión, en el archivo.		
Cualquier inquietud que pueda tener la persona o parte con respecto al riesgo de que los estados financieros puedan ser materialmente incorrectos como resultado de fraude.		
En qué medida las deficiencias materiales en el control interno identificadas, durante el año, se han abordado con éxito y de manera adecuada.		
Al interrogar a la persona o parte, documente cualquier inquietud sobre la naturaleza, alcance y frecuencia de la evaluación, por parte de la gerencia, de los sistemas contables y de control implementados para prevenir y detectar fraudes.		
<b>Prueba de los controles atenuantes_</b>		
Al discutir con la gerencia, identifique los controles específicos que la gerencia considera apropiados para mitigar el riesgo de errores resultantes de un fraude.		
Realice pruebas de control para evaluar la eficacia de cada uno de estos controles atenuantes. Documente: - El procedimiento de auditoría diseñado; y		

Naturaleza y alcance de los procedimientos de auditoría	Registro del trabajo efectuado	Riesgos identificados
- El hallazgo de auditoría del (los) procedimiento(s).		
<p>Si los controles demostraron ser ineficaces, realice lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Documente si la evaluación de riesgos original debe ser o no revisada; y</li> <li>- Determine el impacto en los procedimientos de auditoría planificados.</li> </ul>		
<b>Procedimientos para identificar los riesgos de fraude y el incumplimiento debido a la omisión o anulación de los controles por parte de la gerencia:</b>		
Al conversar con otro personal no gerencial, determine si la gerencia está ejerciendo una presión inusual con la intención de anular cualquier control interno que pueda existir.		
Obtenga un buen conocimiento y comprensión de los fundamentos del negocio para operaciones significativas de las que el equipo de auditoría se da cuenta que están fuera del curso normal del negocio del auditado, o que parecen inusuales, dado el conocimiento que el auditor tiene sobre el auditado y el entorno.		
Inspeccione cualquier documentación relevante que respalde la necesidad de este tipo de operación y evalúe la razonabilidad de la misma.		
<b>Procedimientos para identificar los riesgos de fraude y el incumplimiento debido al uso de prácticas contables:</b>		
Obtenga un buen conocimiento y comprensión del proceso de información financiera y de los controles sobre las entradas de partidas o asientos de diario, o de cualquier otro ajuste.		
Evalúe el diseño de los controles sobre las entradas de partidas o asientos de diario y de ajustes, y determine si se han implementado.		
Revise las partidas o asientos de diario procesados durante el año fiscal e identifique aquellos que han sido inapropiados o inusuales u otros ajustes, particularmente al cierre del año.		
Determine el momento de las pruebas y la selección de los ítems que se van a someter a prueba.		
Para ciertos diarios seleccionados, examine la adecuación de las entradas registradas en el libro mayor y otros ajustes realizados en la preparación de los estados financieros.		



## Completar la plantilla para la evaluación de los riesgos de fraude en la etapa de planificación de auditoría: guía sugerida del proceso

<b>Objetivo de llenar la plantilla</b>	El objetivo de esta plantilla es obtener información sobre el riesgo de fraude como parte de la conocimiento general de la entidad y el entorno de control.								
<b>Requisito cubierto de la ISSAI</b>	ISSAI 4000.131								
<b>Guía</b>	<table> <tr> <td><b>General</b></td><td>Aun cuando la detección de posibles actos ilícitos, incluido el fraude, no es el objetivo principal al realizar una auditoría de cumplimiento, el auditor incluye factores de riesgo de fraude en sus evaluaciones de riesgo, y permanece alerta ante las indicaciones de actos ilícitos, incluido el fraude, al llevar a cabo su trabajo.</td></tr> <tr> <td><b>Consultar a un asesor legal</b></td><td>Los auditores pueden considerar la posibilidad de consultar con el asesor legal o las autoridades normativas apropiadas. Además, pueden comunicar sus sospechas a los niveles indicados de la gerencia o a los encargados de la gobernanza, y luego realizar un seguimiento para asegurarse de que se hayan tomado las medidas pertinentes.</td></tr> <tr> <td><b>Tribunal judicial</b></td><td>Debido a los diferentes mandatos y estructuras organizativas que existen internacionalmente, un tribunal de justicia puede determinar si una operación, en particular, es ilegal y constituye una ofensa criminal. Pero las EFS con poderes jurisdiccionales también pueden concluir que una transacción, en particular, es ilegal y pueden justificar la imposición de sanciones a la persona responsable, así como determinar los reembolsos de los fondos, activos malversados y pagos indebidos.</td></tr> <tr> <td><b>Sanciones o reembolso de pagos indebidos</b></td><td>Aunque los auditores no determinan si un acto ilegal constituye un delito o si se ha producido responsabilidad civil, tienen la responsabilidad de evaluar si las operaciones, en cuestión, cumplen con las leyes y reglamentos aplicables, y si constituyen infracciones que conducirán al tribunal a imponer sanciones o el reembolso de pagos indebidos o de activos malversados.</td></tr> </table>	<b>General</b>	Aun cuando la detección de posibles actos ilícitos, incluido el fraude, no es el objetivo principal al realizar una auditoría de cumplimiento, el auditor incluye factores de riesgo de fraude en sus evaluaciones de riesgo, y permanece alerta ante las indicaciones de actos ilícitos, incluido el fraude, al llevar a cabo su trabajo.	<b>Consultar a un asesor legal</b>	Los auditores pueden considerar la posibilidad de consultar con el asesor legal o las autoridades normativas apropiadas. Además, pueden comunicar sus sospechas a los niveles indicados de la gerencia o a los encargados de la gobernanza, y luego realizar un seguimiento para asegurarse de que se hayan tomado las medidas pertinentes.	<b>Tribunal judicial</b>	Debido a los diferentes mandatos y estructuras organizativas que existen internacionalmente, un tribunal de justicia puede determinar si una operación, en particular, es ilegal y constituye una ofensa criminal. Pero las EFS con poderes jurisdiccionales también pueden concluir que una transacción, en particular, es ilegal y pueden justificar la imposición de sanciones a la persona responsable, así como determinar los reembolsos de los fondos, activos malversados y pagos indebidos.	<b>Sanciones o reembolso de pagos indebidos</b>	Aunque los auditores no determinan si un acto ilegal constituye un delito o si se ha producido responsabilidad civil, tienen la responsabilidad de evaluar si las operaciones, en cuestión, cumplen con las leyes y reglamentos aplicables, y si constituyen infracciones que conducirán al tribunal a imponer sanciones o el reembolso de pagos indebidos o de activos malversados.
<b>General</b>	Aun cuando la detección de posibles actos ilícitos, incluido el fraude, no es el objetivo principal al realizar una auditoría de cumplimiento, el auditor incluye factores de riesgo de fraude en sus evaluaciones de riesgo, y permanece alerta ante las indicaciones de actos ilícitos, incluido el fraude, al llevar a cabo su trabajo.								
<b>Consultar a un asesor legal</b>	Los auditores pueden considerar la posibilidad de consultar con el asesor legal o las autoridades normativas apropiadas. Además, pueden comunicar sus sospechas a los niveles indicados de la gerencia o a los encargados de la gobernanza, y luego realizar un seguimiento para asegurarse de que se hayan tomado las medidas pertinentes.								
<b>Tribunal judicial</b>	Debido a los diferentes mandatos y estructuras organizativas que existen internacionalmente, un tribunal de justicia puede determinar si una operación, en particular, es ilegal y constituye una ofensa criminal. Pero las EFS con poderes jurisdiccionales también pueden concluir que una transacción, en particular, es ilegal y pueden justificar la imposición de sanciones a la persona responsable, así como determinar los reembolsos de los fondos, activos malversados y pagos indebidos.								
<b>Sanciones o reembolso de pagos indebidos</b>	Aunque los auditores no determinan si un acto ilegal constituye un delito o si se ha producido responsabilidad civil, tienen la responsabilidad de evaluar si las operaciones, en cuestión, cumplen con las leyes y reglamentos aplicables, y si constituyen infracciones que conducirán al tribunal a imponer sanciones o el reembolso de pagos indebidos o de activos malversados.								
<b>Conclusión</b>	El líder y el supervisor del equipo de auditoría deben concluir la evaluación del riesgo de fraude y el riesgo de actos ilícitos.								
<b>Evidencia del preparador y del revisor</b>	La tabla que indica los nombres de la persona que evaluó el riesgo de fraude y el revisor debe completarse al final. Uno de los miembros del equipo puede evaluar el riesgo de fraude, en cuyo caso debe firmar la sesión como evaluador.								

	El revisor, generalmente el supervisor de la auditoría, debe firmar este documento para asegurarse de que el trabajo efectuado por el equipo haya sido, por lo tanto, revisado.
--	---

### Anexo 4.5: Registro de riesgos

Requisito cubierto de la ISSAI : ISSAI 4000.5.2

Nombre de la entidad:	
Periodo de auditoría:	

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

No.	Áreas dentro de la materia objeto	Riesgos identificados	Vínculo con los riesgos inherentes, de control y de fraude	Comentarios

## Completar la plantilla de registro de los riesgos: guía sugerida del proceso

<b>Objetivo de llenar la plantilla</b>	El objetivo de esta plantilla del papel de trabajo de auditoría es registrar los riesgos de incumplimiento identificados al mismo tiempo que se determina el proceso de evaluación de riesgos. La ISSAI requiere que el auditor evalúe el riesgo de incumplimiento material, a través del conocimiento de la entidad y su entorno.										
<b>Requisitos cubiertos de la ISSAI</b>	ISSAI 4000.52										
<b>Guía</b>	<table> <tr> <td><b>General</b></td><td>La anotación de los riesgos en el registro de riesgos debe hacerse al mismo tiempo que se determinan los riesgos inherentes, de control y de fraude. En una auditoría posterior, este registro de riesgos se puede actualizar en función de los nuevos riesgos identificados, sin tener que volver a pasar por todo el proceso.</td></tr> <tr> <td><b>Columna 1</b></td><td>En esta columna, el auditor puede registrar diferentes áreas fundamentales de la materia objeto en donde se identifican los riesgos.</td></tr> <tr> <td><b>Columna 2</b></td><td>En esta columna, el auditor necesita registrar los riesgos reconocidos en las diferentes áreas. Al registrar estos riesgos, el auditor debe tener en cuenta "Lo que puede salir mal" como resultado del riesgo identificado.</td></tr> <tr> <td><b>Columna 3</b></td><td>Los riesgos identificados y anotados en el registro de riesgos deberán vincularse, posteriormente, con las actividades de control y el riesgo de incumplimiento material. A tal efecto, a cada riesgo reconocido se le puede asignar un número de identificación único para facilitar la referencia.</td></tr> <tr> <td><b>Columna 4</b></td><td>Agregue cualquier comentario sobre el riesgo identificado y los detalles que se deben tener en cuenta durante la auditoría.</td></tr> </table>	<b>General</b>	La anotación de los riesgos en el registro de riesgos debe hacerse al mismo tiempo que se determinan los riesgos inherentes, de control y de fraude. En una auditoría posterior, este registro de riesgos se puede actualizar en función de los nuevos riesgos identificados, sin tener que volver a pasar por todo el proceso.	<b>Columna 1</b>	En esta columna, el auditor puede registrar diferentes áreas fundamentales de la materia objeto en donde se identifican los riesgos.	<b>Columna 2</b>	En esta columna, el auditor necesita registrar los riesgos reconocidos en las diferentes áreas. Al registrar estos riesgos, el auditor debe tener en cuenta "Lo que puede salir mal" como resultado del riesgo identificado.	<b>Columna 3</b>	Los riesgos identificados y anotados en el registro de riesgos deberán vincularse, posteriormente, con las actividades de control y el riesgo de incumplimiento material. A tal efecto, a cada riesgo reconocido se le puede asignar un número de identificación único para facilitar la referencia.	<b>Columna 4</b>	Agregue cualquier comentario sobre el riesgo identificado y los detalles que se deben tener en cuenta durante la auditoría.
<b>General</b>	La anotación de los riesgos en el registro de riesgos debe hacerse al mismo tiempo que se determinan los riesgos inherentes, de control y de fraude. En una auditoría posterior, este registro de riesgos se puede actualizar en función de los nuevos riesgos identificados, sin tener que volver a pasar por todo el proceso.										
<b>Columna 1</b>	En esta columna, el auditor puede registrar diferentes áreas fundamentales de la materia objeto en donde se identifican los riesgos.										
<b>Columna 2</b>	En esta columna, el auditor necesita registrar los riesgos reconocidos en las diferentes áreas. Al registrar estos riesgos, el auditor debe tener en cuenta "Lo que puede salir mal" como resultado del riesgo identificado.										
<b>Columna 3</b>	Los riesgos identificados y anotados en el registro de riesgos deberán vincularse, posteriormente, con las actividades de control y el riesgo de incumplimiento material. A tal efecto, a cada riesgo reconocido se le puede asignar un número de identificación único para facilitar la referencia.										
<b>Columna 4</b>	Agregue cualquier comentario sobre el riesgo identificado y los detalles que se deben tener en cuenta durante la auditoría.										
<b>Evidencia del preparador y el revisor</b>	<p>La tabla que indica los nombres de la persona que preparó este registro de riesgos y el revisor debe completarse al final. El preparador, que puede ser el líder del equipo o uno de los miembros, debe, por tanto, firmar la sesión.</p> <p>El revisor, generalmente, el supervisor de auditoría, debe firmar este documento para asegurarse de que el trabajo realizado por el equipo haya sido revisado.</p>										

## Anexo 4.6: Establecimiento de la materialidad en la etapa de planificación

Requisito cubierto de la ISSAI: ISSAI 4000.125

Nombre de la entidad:	
Periodo de la auditoría:	

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

1	2	3	4	5	6
<b>Patrón comparativo (Benchmark)</b>	<b>Umbral</b>	<b>% de materialidad usado</b>	<b>Cantidad de población</b>	<b>Monto de la materialidad</b>	<b>Monto de la materialidad revisada</b>
Monto del pago	1 to 5%	5%	Xxxx	Xxxx	
Revisión	1 to 4%	4%	Xxxx		Xxxx
Establecimiento de la materialidad cuantitativa					
Justificación del patrón comparativo de referencia ( <i>benchmark</i> ) utilizado (cómo se obtiene el monto total)					
Justificación del porcentaje usado					
Razón de la materialidad revisada					
Establecimiento de la materialidad cuantitativa					
Materialidad por naturaleza					
Materialidad por contexto					
Fijación del umbral de materialidad					

## Completar la plantilla para establecer la materialidad en la etapa de planificación: guía sugerida del proceso

<b>Objetivo de llenar esta plantilla</b>	El objetivo de completar esta plantilla del 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 etapa de planificación se puede revisar a medida que avanza la auditoría.												
<b>Requisito cubierto de la ISSAI</b>	ISSAI 4000.125												
<b>Guía</b>	<p>El primer paso es determinar la materialidad, lo que también tendrá un impacto en la formación de una opinión o conclusión sobre la materia objeto, en la etapa de preparación del informe. Usando el juicio profesional y la experiencia previa en el área de auditoría, el auditor determina el nivel de materialidad al inicio de la auditoría. El objetivo es garantizar que cualquier incumplimiento, por debajo del nivel de materialidad, no afecte la conclusión ni el propósito para el cual los usuarios usan los informes</p> <hr/> <table> <tr> <td><b>Columna 1</b></td><td>Seleccione un patrón comparativo de referencia apropiado para determinar la materialidad en la planificación, para la materia objeto en cuestión. En el ejemplo dado, el patrón de referencia elegido es el monto total de pago. Al elegir esta referencia, el auditor debe considerar si este ítem es crítico para los usuarios. La razón para elegir el patrón comparativo de referencia se puede registrar, por lo tanto, en la primera fila provista para anotar la descripción de la determinación de la materialidad general.</td></tr> <tr> <td><b>Columna 2</b></td><td>Determine el umbral de materialidad. El umbral dependerá de la política de la EFS, y puede ser, por ejemplo, de 0.5% a 2% o de 1% a 5%. Esto puede también depender del tipo de patrón comparativo de referencia elegido de la materia objeto general de la auditoría.</td></tr> <tr> <td><b>Columna 3</b></td><td>A partir del umbral fijado, seleccione un porcentaje que se aplicará al valor total de la población para llegar al monto de la materialidad (en el ejemplo dado, es el 5% del total de pagos). El porcentaje de la materialidad que se aplicará estará determinado por la sensibilidad de los ítems. La sensibilidad es el grado en que los ítems, en referencia, son considerados "críticos" por los usuarios. El porcentaje que se aplicará se puede decidir de la siguiente manera: Muy sensible: 1% Sensible: 2.5% No sensible: 5%</td></tr> <tr> <td><b>Columna 4</b></td><td>Registre el monto total de la población del patrón comparativo de referencia elegido extraído de la materia objeto.</td></tr> <tr> <td><b>Columna 5</b></td><td>Deduzca la cantidad de materialidad aplicando el porcentaje elegido (Columna 3) al monto total de la población (Columna 4). Éste es el monto de materialidad de la planificación para la materia objeto.</td></tr> <tr> <td><b>Columna 6</b></td><td>Aquí es donde se debe registrar el monto revisado de materialidad, de</td></tr> </table>	<b>Columna 1</b>	Seleccione un patrón comparativo de referencia apropiado para determinar la materialidad en la planificación, para la materia objeto en cuestión. En el ejemplo dado, el patrón de referencia elegido es el monto total de pago. Al elegir esta referencia, el auditor debe considerar si este ítem es crítico para los usuarios. La razón para elegir el patrón comparativo de referencia se puede registrar, por lo tanto, en la primera fila provista para anotar la descripción de la determinación de la materialidad general.	<b>Columna 2</b>	Determine el umbral de materialidad. El umbral dependerá de la política de la EFS, y puede ser, por ejemplo, de 0.5% a 2% o de 1% a 5%. Esto puede también depender del tipo de patrón comparativo de referencia elegido de la materia objeto general de la auditoría.	<b>Columna 3</b>	A partir del umbral fijado, seleccione un porcentaje que se aplicará al valor total de la población para llegar al monto de la materialidad (en el ejemplo dado, es el 5% del total de pagos). El porcentaje de la materialidad que se aplicará estará determinado por la sensibilidad de los ítems. La sensibilidad es el grado en que los ítems, en referencia, son considerados "críticos" por los usuarios. El porcentaje que se aplicará se puede decidir de la siguiente manera: Muy sensible: 1% Sensible: 2.5% No sensible: 5%	<b>Columna 4</b>	Registre el monto total de la población del patrón comparativo de referencia elegido extraído de la materia objeto.	<b>Columna 5</b>	Deduzca la cantidad de materialidad aplicando el porcentaje elegido (Columna 3) al monto total de la población (Columna 4). Éste es el monto de materialidad de la planificación para la materia objeto.	<b>Columna 6</b>	Aquí es donde se debe registrar el monto revisado de materialidad, de
<b>Columna 1</b>	Seleccione un patrón comparativo de referencia apropiado para determinar la materialidad en la planificación, para la materia objeto en cuestión. En el ejemplo dado, el patrón de referencia elegido es el monto total de pago. Al elegir esta referencia, el auditor debe considerar si este ítem es crítico para los usuarios. La razón para elegir el patrón comparativo de referencia se puede registrar, por lo tanto, en la primera fila provista para anotar la descripción de la determinación de la materialidad general.												
<b>Columna 2</b>	Determine el umbral de materialidad. El umbral dependerá de la política de la EFS, y puede ser, por ejemplo, de 0.5% a 2% o de 1% a 5%. Esto puede también depender del tipo de patrón comparativo de referencia elegido de la materia objeto general de la auditoría.												
<b>Columna 3</b>	A partir del umbral fijado, seleccione un porcentaje que se aplicará al valor total de la población para llegar al monto de la materialidad (en el ejemplo dado, es el 5% del total de pagos). El porcentaje de la materialidad que se aplicará estará determinado por la sensibilidad de los ítems. La sensibilidad es el grado en que los ítems, en referencia, son considerados "críticos" por los usuarios. El porcentaje que se aplicará se puede decidir de la siguiente manera: Muy sensible: 1% Sensible: 2.5% No sensible: 5%												
<b>Columna 4</b>	Registre el monto total de la población del patrón comparativo de referencia elegido extraído de la materia objeto.												
<b>Columna 5</b>	Deduzca la cantidad de materialidad aplicando el porcentaje elegido (Columna 3) al monto total de la población (Columna 4). Éste es el monto de materialidad de la planificación para la materia objeto.												
<b>Columna 6</b>	Aquí es donde se debe registrar el monto revisado de materialidad, de												

	<p>existir la necesidad de revisar la materialidad. Para llegar a este valor, repita el mismo proceso anterior. Aplicando su juicio profesional, el auditor puede, también, simplemente indicar la cantidad revisada de materialidad, sin tener que 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"> <li>1. Debajo de la fila 1, registre la descripción para usar el patrón comparativo de referencia elegido, cómo se extrae del monto total y cómo se utiliza como patrón de referencia.</li> <li>2. Debajo de la fila 2, registre la justificación para usar el porcentaje elegido. Fundamentalmente, depende de la sensibilidad. También puede depender de la naturaleza de la entidad y de la disciplina financiera.</li> <li>3. En la fila 3, anote el motivo de la revisión de la materialidad, para poder mantener un seguimiento de por qué se revisó el importe de materialidad y por qué hubo necesidad de revisarla.</li> </ol> <p>Bajo la materialidad cualitativa:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Debajo de la fila 1, registre la consideración de la materialidad, por naturaleza, que debe ser examinada a lo largo de la auditoría. Este aspecto particular es muy importante en la auditoría del sector público.</li> <li>2. Debajo de la fila 2, registre la consideración de materialidad, por contexto, que debe ser examinada a lo largo de la auditoría. Esto, a veces, es un incumplimiento menor, pero puede tener un efecto significativo. Consulte la sección 4.5.7 sobre materialidad.</li> <li>3. Debajo de la fila 3, registre cómo se determina el umbral de materialidad cualitativa para la materia objeto que está siendo auditada.</li> </ol>
<b>Evidencia de quién preparó y revisó</b>	<p>La tabla que indica los nombres de la persona que calculó la materialidad y el revisor debe completarse al final. Por lo general, el líder del equipo es quien calcula la materialidad, pero en consulta con el supervisor de auditoría. En este caso, el líder del equipo de auditoría debe firmar como preparador.</p> <p>El revisor, generalmente el supervisor de auditoría, debe firmar este documento para asegurarse de que haya sido revisado.</p>

## Anexo 4.7: Plan de auditoría

Requisito cubierto de la ISSAI: ISSAI 4000.225

Nombre de la entidad:	
Periodo de la auditoría:	

Preparado por:		Firma	Revisado y aprobado por:	Firma
Nombre:				
Designación:				
Date:				

El memorándum de planificación de auditoría es un documento combinado que consta de las siguientes partes

### PARTE A:

Secciones del memorando de planificación	
1. Introducción	
2. Acerca de la entidad	
3. Tipo de compromiso de auditoría de cumplimiento	
4. Materia objeto, alcance de la auditoría y criterios	
5. Análisis del control interno y evaluación de riesgos	
6. Riesgos inherentes	

7. Riesgos de control
8. Riesgos de fraude
9. Resultado combinado de la evaluación de riesgos en el registro de riesgos
10. Consideración de la materialidad
11. Muestreo



**PARTE B: Enfoque de auditoría y procedimientos de auditoría planificados**

1	2	3	4	5
Riesgos identificados (tomados del registro de riesgos)	Objetivo	Criterios	Fuentes de evidencia	Procedimientos de auditoría a realizar

## PARTE C: Mecanismos administrativos

**Tabla: Asignación de recursos (por horas)**

Etapas de la auditoría	Total de horas presupuestadas				
	Auditor	Líder del equipo	Supervisor	Gerencia	Total
<b>Planificación</b>					
Revisión preliminar					
Preparación del archivo de auditoría					
Conocer la entidad y llevar a cabo una evaluación de riesgos					
Preparación del plan de auditoría					
Otro					
Total					
<b>Ejecución de la auditoría (recolección y evaluación de evidencia)</b>					
Reunión inicial o de entrada					
Prueba de controles					
Pruebas sustantivas					
Revisión de políticas					
Realización de todos los procedimientos					
Otro					
Total					
<b>Elaboración del informe</b>					
Preparación de la carta a la gerencia					
Preparación del informe con conclusión u opinión					
Total					
<b>Total general</b>					

#### Parte D: Cronograma de auditoría

Etapas de auditoría	Fecha planificada	Fecha concluida	Comentarios
Plan de auditoría			
Preparado			
Revisado			
Aprobado por la gerencia			
Ejecución de la auditoría: trabajo de campo			
Inicio			
Terminación			
Elaboración del informe			
Borrador preparado del informe			
Revisado			
Aprobado			
Informe de auditoría emitido			

#### Parte E: Composición del equipo de auditoría y requisitos del especialista

Nombre del auditor	Designación	Rol asignado
Auditor-1		Líder del equipo
Auditor-2		Miembro del equipo
Auditor-3		Miembro del equipo
Auditor-4		Supervisor

## Completar la plantilla para el memorando de planificación de auditoría: guía sugerida del proceso

<b>Objetivo de llenar la plantilla</b>	Este papel de trabajo es la base del documento de memorando de planificación que el equipo presentará a la gerencia para su aprobación. Incluye la estrategia de auditoría y el plan de auditoría. La estrategia de auditoría se determina utilizando el documento de trabajo Anexo 4.1. Los aportes de este anexo deben agregarse al memorando de planificación, que consta de cinco partes, de la A a la E, como se muestra en la plantilla del memorando de auditoría. El proceso para completar la plantilla en sus cinco partes y preparar el memorándum de planificación se explica a continuación.										
<b>Requisito cubierto de la ISSAI</b>	ISSAI 4000.131										
<b>Guía</b>	<p>Esta sección contiene la parte descriptiva del memorando que toma aportes de la estrategia de auditoría y de los papeles de trabajo de los Anexos 4.1 a 4.4</p> <p><b>Parte A:</b></p> <table border="1"> <tr> <td><b>Introducción</b></td><td>Escriba una breve introducción sobre la auditoría, el mandato de la EFS y los usuarios previstos. Documente la información acerca de la agencia que se auditará. Esta sección pretende también registrar los resultados del trabajo de familiarización, incluidas las actividades principales, la legislación primaria, los requisitos en cuanto al informe (usuarios previstos), etc.</td></tr> <tr> <td><b>Acerca de la entidad</b></td><td>Escriba una descripción de la entidad que está siendo auditada, incluyendo: el marco normativo para la auditoría; las partes relacionadas, cuando se pertinente; las áreas de la materia objeto que abarca la auditoría; las sumas monetarias involucradas; los cambios y acontecimientos significativos recientes que pueden afectar la auditoría. Documente la legislación relevante que le exige a la EFS auditar la materia objeto particular, en cuestión. Consulte el Anexo 4.1: 2.1.</td></tr> <tr> <td><b>Tipo de compromiso</b></td><td>Referencia al Anexo 4.1: 2. Documente el tipo de compromiso planificado, por ejemplo, nivel de aseguramiento; aseguramiento razonable; si se trata de un compromiso de certificación o de informe directo. Explique las razones que respaldan la decisión tomada sobre el tipo de compromiso. En la mayoría de los casos, se trata de un compromiso de informe directo con aseguramiento razonable.</td></tr> <tr> <td><b>Objetivo de la auditoría</b></td><td>Escriba el objetivo de la auditoría aquí. Documente cómo se define el objetivo de la auditoría, a los fines de emitir una opinión o conclusión sobre la entidad o materia objeto. ¿Qué pregunta aspira la auditoría responder ? Esto depende de si se trata de un compromiso de informe directo o de un compromiso de certificación.</td></tr> <tr> <td><b>Materia objeto, alcance, criterios</b></td><td>Con base en las áreas de auditoría identificadas o la entidad mencionada anteriormente, anote la materia objeto de la auditoría. Dicha materia debe ser identificable y posible de evaluar conforme a criterios adecuados de auditoría. Al mismo tiempo, describa el alcance y los criterios de auditoría que han sido determinados de acuerdo con el análisis. Anote de dónde se extrajeron los criterios de auditoría y presente las preguntas clave de auditoría y los criterios de auditoría relevantes. Consulte el Anexo 4.1.</td></tr> </table>	<b>Introducción</b>	Escriba una breve introducción sobre la auditoría, el mandato de la EFS y los usuarios previstos. Documente la información acerca de la agencia que se auditará. Esta sección pretende también registrar los resultados del trabajo de familiarización, incluidas las actividades principales, la legislación primaria, los requisitos en cuanto al informe (usuarios previstos), etc.	<b>Acerca de la entidad</b>	Escriba una descripción de la entidad que está siendo auditada, incluyendo: el marco normativo para la auditoría; las partes relacionadas, cuando se pertinente; las áreas de la materia objeto que abarca la auditoría; las sumas monetarias involucradas; los cambios y acontecimientos significativos recientes que pueden afectar la auditoría. Documente la legislación relevante que le exige a la EFS auditar la materia objeto particular, en cuestión. Consulte el Anexo 4.1: 2.1.	<b>Tipo de compromiso</b>	Referencia al Anexo 4.1: 2. Documente el tipo de compromiso planificado, por ejemplo, nivel de aseguramiento; aseguramiento razonable; si se trata de un compromiso de certificación o de informe directo. Explique las razones que respaldan la decisión tomada sobre el tipo de compromiso. En la mayoría de los casos, se trata de un compromiso de informe directo con aseguramiento razonable.	<b>Objetivo de la auditoría</b>	Escriba el objetivo de la auditoría aquí. Documente cómo se define el objetivo de la auditoría, a los fines de emitir una opinión o conclusión sobre la entidad o materia objeto. ¿Qué pregunta aspira la auditoría responder ? Esto depende de si se trata de un compromiso de informe directo o de un compromiso de certificación.	<b>Materia objeto, alcance, criterios</b>	Con base en las áreas de auditoría identificadas o la entidad mencionada anteriormente, anote la materia objeto de la auditoría. Dicha materia debe ser identificable y posible de evaluar conforme a criterios adecuados de auditoría. Al mismo tiempo, describa el alcance y los criterios de auditoría que han sido determinados de acuerdo con el análisis. Anote de dónde se extrajeron los criterios de auditoría y presente las preguntas clave de auditoría y los criterios de auditoría relevantes. Consulte el Anexo 4.1.
<b>Introducción</b>	Escriba una breve introducción sobre la auditoría, el mandato de la EFS y los usuarios previstos. Documente la información acerca de la agencia que se auditará. Esta sección pretende también registrar los resultados del trabajo de familiarización, incluidas las actividades principales, la legislación primaria, los requisitos en cuanto al informe (usuarios previstos), etc.										
<b>Acerca de la entidad</b>	Escriba una descripción de la entidad que está siendo auditada, incluyendo: el marco normativo para la auditoría; las partes relacionadas, cuando se pertinente; las áreas de la materia objeto que abarca la auditoría; las sumas monetarias involucradas; los cambios y acontecimientos significativos recientes que pueden afectar la auditoría. Documente la legislación relevante que le exige a la EFS auditar la materia objeto particular, en cuestión. Consulte el Anexo 4.1: 2.1.										
<b>Tipo de compromiso</b>	Referencia al Anexo 4.1: 2. Documente el tipo de compromiso planificado, por ejemplo, nivel de aseguramiento; aseguramiento razonable; si se trata de un compromiso de certificación o de informe directo. Explique las razones que respaldan la decisión tomada sobre el tipo de compromiso. En la mayoría de los casos, se trata de un compromiso de informe directo con aseguramiento razonable.										
<b>Objetivo de la auditoría</b>	Escriba el objetivo de la auditoría aquí. Documente cómo se define el objetivo de la auditoría, a los fines de emitir una opinión o conclusión sobre la entidad o materia objeto. ¿Qué pregunta aspira la auditoría responder ? Esto depende de si se trata de un compromiso de informe directo o de un compromiso de certificación.										
<b>Materia objeto, alcance, criterios</b>	Con base en las áreas de auditoría identificadas o la entidad mencionada anteriormente, anote la materia objeto de la auditoría. Dicha materia debe ser identificable y posible de evaluar conforme a criterios adecuados de auditoría. Al mismo tiempo, describa el alcance y los criterios de auditoría que han sido determinados de acuerdo con el análisis. Anote de dónde se extrajeron los criterios de auditoría y presente las preguntas clave de auditoría y los criterios de auditoría relevantes. Consulte el Anexo 4.1.										

	<table> <tr> <td><b>Análisis del control interno y evaluación de riesgos</b></td><td>Describa el proceso de evaluación de riesgos seguido, con base en la sección 4.5 del Capítulo 4. Esta es una evaluación preliminar de riesgos (por ejemplo, cambios en los sistemas de control interno y evaluación del riesgo inherente y de control con una conclusión sobre la evaluación de riesgos combinada y la seguridad obtenida). Mencione la información general obtenida del conocimiento y comprensión de la entidad y del control interno. Consulte el Anexo 4.2, 4.3 y 4.4</td></tr> <tr> <td><b>Riesgos inherentes</b></td><td>La evaluación del riesgo inherente (RI) se fundamentará en la evaluación general de la entidad o materia objeto. Deben tenerse en cuenta otras materias, tales como 'todo el gobierno', así como el área de la materia objeto del RI. Consulte la sección 4.5.3 del Capítulo 4. Enumere todos los riesgos inherentes.</td></tr> <tr> <td><b>Riesgo de control</b></td><td>Explique la valoración efectuada del riesgo de control general, basándose en los resultados de la comprensión del tema y la evaluación inicial de los riesgos de control. Refiérase a la sección 4.5.3 del Capítulo 4.</td></tr> <tr> <td><b>Riesgo de fraude</b></td><td>Anote el riesgo de fraude identificado. Debe provenir de la plantilla del documento de trabajo completada del Anexo 4.4. Consulte la sección 4.5.3 del Capítulo 4.</td></tr> <tr> <td><b>Resultado de la evaluación combinada de riesgos</b></td><td>Con base en el modelo de aseguramiento, documente los resultados de la evaluación combinada de riesgos y el aseguramiento sustantivo que se necesita, a fin de brindar una seguridad razonable sobre la materia objeto.</td></tr> <tr> <td><b>Materialidad</b></td><td>Consulte el Anexo 4.1 sobre evaluación de la materialidad. Los aspectos cuantitativos y cualitativos de la materialidad deben ser analizados y documentados. Revise la sección 4.6 del Capítulo 4. La información debe provenir de la plantilla del papel de trabajo del Anexo 4.6. Establecimiento de la materialidad en la planificación.</td></tr> <tr> <td><b>Muestreo</b></td><td>Proporcione una descripción del enfoque de muestreo; la tasa tolerable de incumplimiento; la tasa esperada de incumplimiento de la población; la población de la que se extrae la muestra; la unidad de muestreo; el tamaño de la muestra; y el método de selección de muestras. Consulte la sección 4.7 del Capítulo 4.</td></tr> </table>	<b>Análisis del control interno y evaluación de riesgos</b>	Describa el proceso de evaluación de riesgos seguido, con base en la sección 4.5 del Capítulo 4. Esta es una evaluación preliminar de riesgos (por ejemplo, cambios en los sistemas de control interno y evaluación del riesgo inherente y de control con una conclusión sobre la evaluación de riesgos combinada y la seguridad obtenida). Mencione la información general obtenida del conocimiento y comprensión de la entidad y del control interno. Consulte el Anexo 4.2, 4.3 y 4.4	<b>Riesgos inherentes</b>	La evaluación del riesgo inherente (RI) se fundamentará en la evaluación general de la entidad o materia objeto. Deben tenerse en cuenta otras materias, tales como 'todo el gobierno', así como el área de la materia objeto del RI. Consulte la sección 4.5.3 del Capítulo 4. Enumere todos los riesgos inherentes.	<b>Riesgo de control</b>	Explique la valoración efectuada del riesgo de control general, basándose en los resultados de la comprensión del tema y la evaluación inicial de los riesgos de control. Refiérase a la sección 4.5.3 del Capítulo 4.	<b>Riesgo de fraude</b>	Anote el riesgo de fraude identificado. Debe provenir de la plantilla del documento de trabajo completada del Anexo 4.4. Consulte la sección 4.5.3 del Capítulo 4.	<b>Resultado de la evaluación combinada de riesgos</b>	Con base en el modelo de aseguramiento, documente los resultados de la evaluación combinada de riesgos y el aseguramiento sustantivo que se necesita, a fin de brindar una seguridad razonable sobre la materia objeto.	<b>Materialidad</b>	Consulte el Anexo 4.1 sobre evaluación de la materialidad. Los aspectos cuantitativos y cualitativos de la materialidad deben ser analizados y documentados. Revise la sección 4.6 del Capítulo 4. La información debe provenir de la plantilla del papel de trabajo del Anexo 4.6. Establecimiento de la materialidad en la planificación.	<b>Muestreo</b>	Proporcione una descripción del enfoque de muestreo; la tasa tolerable de incumplimiento; la tasa esperada de incumplimiento de la población; la población de la que se extrae la muestra; la unidad de muestreo; el tamaño de la muestra; y el método de selección de muestras. Consulte la sección 4.7 del Capítulo 4.
<b>Análisis del control interno y evaluación de riesgos</b>	Describa el proceso de evaluación de riesgos seguido, con base en la sección 4.5 del Capítulo 4. Esta es una evaluación preliminar de riesgos (por ejemplo, cambios en los sistemas de control interno y evaluación del riesgo inherente y de control con una conclusión sobre la evaluación de riesgos combinada y la seguridad obtenida). Mencione la información general obtenida del conocimiento y comprensión de la entidad y del control interno. Consulte el Anexo 4.2, 4.3 y 4.4														
<b>Riesgos inherentes</b>	La evaluación del riesgo inherente (RI) se fundamentará en la evaluación general de la entidad o materia objeto. Deben tenerse en cuenta otras materias, tales como 'todo el gobierno', así como el área de la materia objeto del RI. Consulte la sección 4.5.3 del Capítulo 4. Enumere todos los riesgos inherentes.														
<b>Riesgo de control</b>	Explique la valoración efectuada del riesgo de control general, basándose en los resultados de la comprensión del tema y la evaluación inicial de los riesgos de control. Refiérase a la sección 4.5.3 del Capítulo 4.														
<b>Riesgo de fraude</b>	Anote el riesgo de fraude identificado. Debe provenir de la plantilla del documento de trabajo completada del Anexo 4.4. Consulte la sección 4.5.3 del Capítulo 4.														
<b>Resultado de la evaluación combinada de riesgos</b>	Con base en el modelo de aseguramiento, documente los resultados de la evaluación combinada de riesgos y el aseguramiento sustantivo que se necesita, a fin de brindar una seguridad razonable sobre la materia objeto.														
<b>Materialidad</b>	Consulte el Anexo 4.1 sobre evaluación de la materialidad. Los aspectos cuantitativos y cualitativos de la materialidad deben ser analizados y documentados. Revise la sección 4.6 del Capítulo 4. La información debe provenir de la plantilla del papel de trabajo del Anexo 4.6. Establecimiento de la materialidad en la planificación.														
<b>Muestreo</b>	Proporcione una descripción del enfoque de muestreo; la tasa tolerable de incumplimiento; la tasa esperada de incumplimiento de la población; la población de la que se extrae la muestra; la unidad de muestreo; el tamaño de la muestra; y el método de selección de muestras. Consulte la sección 4.7 del Capítulo 4.														
Guía	<p><b>PARTE B: Enfoque de auditoría y procedimientos de auditoría planificados</b></p> <table> <tr> <td><b>Riesgos identificados</b></td><td>Extraídos del anexo 4.5, correspondiente a la plantilla de registro de riesgos, enumere aquí, en esta columna, todos los riesgos de incumplimiento material. Ejemplo de un riesgo identificado: es posible que el departamento de salud no tenga una política de compras aprobada formalmente o un manual de compras operativo, o ninguno de los dos, y en caso de tenerlos, la política puede no estar alineada con las leyes y reglamentos pertinentes.</td></tr> <tr> <td><b>Objetivo</b></td><td>Explique lo que la auditoría pretende lograr mediante el examen de este riesgo. Ejemplo: Para el riesgo anterior, la</td></tr> </table>	<b>Riesgos identificados</b>	Extraídos del anexo 4.5, correspondiente a la plantilla de registro de riesgos, enumere aquí, en esta columna, todos los riesgos de incumplimiento material. Ejemplo de un riesgo identificado: es posible que el departamento de salud no tenga una política de compras aprobada formalmente o un manual de compras operativo, o ninguno de los dos, y en caso de tenerlos, la política puede no estar alineada con las leyes y reglamentos pertinentes.	<b>Objetivo</b>	Explique lo que la auditoría pretende lograr mediante el examen de este riesgo. Ejemplo: Para el riesgo anterior, la										
<b>Riesgos identificados</b>	Extraídos del anexo 4.5, correspondiente a la plantilla de registro de riesgos, enumere aquí, en esta columna, todos los riesgos de incumplimiento material. Ejemplo de un riesgo identificado: es posible que el departamento de salud no tenga una política de compras aprobada formalmente o un manual de compras operativo, o ninguno de los dos, y en caso de tenerlos, la política puede no estar alineada con las leyes y reglamentos pertinentes.														
<b>Objetivo</b>	Explique lo que la auditoría pretende lograr mediante el examen de este riesgo. Ejemplo: Para el riesgo anterior, la														

	<p>auditoría tiene como objetivo confirmar si el departamento de salud tiene una política de compras aprobada formalmente, y luego confirmar si la política cumple con las normas y reglamentos del Gobierno.</p> <p><b>Criterios</b> En la Parte A, todos los criterios aplicables se identifican en detalle. Aquí se deben mencionar los criterios específicos que la entidad debe cumplir. Ejemplo: Para el riesgo anterior, la auditoría medirá la condición real con respecto a la Sección 3: Parte D1.1 (b) TI 2013 de las normas de adquisición, y determinará si el departamento de salud ha cumplido o no con ellas.</p> <p><b>Fuentes de evidencia</b> Escriba una lista de posibles fuentes de evidencia para la auditoría. Ejemplo: Para el riesgo anterior, las posibles fuentes de evidencia son: - Política del departamento de salud - Políticas e instrucciones gubernamentales - Actas de reuniones</p> <p><b>Procedimientos de auditoría a realizar</b> Explique qué procedimientos de auditoría el equipo planea aplicar para determinar si la condición cumple con los criterios. Ejemplo: realice consultas con el personal y documente las discusiones sobre el marco de políticas del departamento de salud sobre adquisiciones. También revise las políticas y observe cualquier incumplimiento, para futuras conversaciones con el cliente.</p>
Guía	<p><b>PARTE C: Mecanismos administrativos</b></p> <p>Esta parte documenta la organización y administración del trabajo de auditoría, preparación de informes y mecanismos de comunicación con la parte responsable, por ejemplo, reuniones de entrada y salida.</p> <p><b>Columna 1</b> Etapas de la auditoría: abarca las principales etapas y sub-etapas de la auditoría. El equipo de la EFS puede considerar efectuar la revisión con base en sus propias sub-etapas.</p> <p><b>Columna 2</b> Ingrese el total de horas presupuestadas, es decir, días-persona u horas requeridas para completar la auditoría. Ésta es una estimación, que debe modificarse de acuerdo con los escenarios específicos de la EFS. Ayudará a la administración de la EFS a asignar recursos y a planificar la auditoría de manera sistemática. Escriba la cantidad de horas o días, teniendo en cuenta la situación y la práctica de su EFS.</p>
	<p><b>PARTE D: Cronograma de la auditoría</b></p> <p>Especifique, con detalle, las fechas planificadas para la auditoría. Cuando la auditoría está en curso, puede haber cambios, por lo que la parte de la 'fecha lograda' se completará más adelante, y los comentarios se agregarán en función del progreso de la auditoría.</p> <p><b>PARTE E: Composición del equipo y requisitos del especialista</b></p> <p>Incluya la información del personal de auditoría que trabaja para la tarea en particular. De existir la necesidad de servicios de auditores, expertos o especialistas, esta necesidad debe describirse en términos de por qué y en qué ámbito se utilizará el experto para la auditoría..</p>

## Apéndice 4-A:

Propósito:	Preguntas a considerar al realizar una evaluación de riesgo de fraude en una entidad
Referencia:	Sección 4.5.3

No.	Preguntas a considerar al realizar una evaluación de riesgo de fraude
1	¿Ha desarrollado la entidad auditada un marco general, claro, de control de fraude y corrupción? Un marco de control de fraude es un sistema de medidas coordinadas implementadas para prevenir, detectar y responder a casos de fraude.
2	¿Las políticas y procedimientos relevantes para la prevención y detección de fraude y corrupción se complementan entre sí y operan de manera integrada y cohesionada?
3	¿Han estado involucrados todos los usuarios relevantes en el aporte y desarrollo de la política general con respecto a la prevención y detección del fraude y la corrupción?
4	¿Aborda la política general elementos relacionados con el fraude, tales como: tono en la parte superior o jerarquía; evaluación del riesgo de fraude; controles internos basados en el riesgo; informes internos; informes externos; divulgaciones de interés público; investigación; código de conducta; educación y conocimiento del personal; y conciencia de la comunidad?
5	¿Reflejan la política general, así como las políticas y procedimientos relacionados con ella, las necesidades específicas de la entidad auditada?
6	¿Se revisa periódicamente el marco de control de fraude? ¿Cuándo se revisó el marco por última vez?
7	¿Existe un enfoque estructurado para implementar recomendaciones de revisión significativas?
8	¿Se han priorizado o implementado las recomendaciones para cambios o mejoras a los procedimientos operativos y de políticas?
9	¿Ha implementado la entidad comunicaciones o programas eficaces para crear conciencia sobre sus marcos de control de fraude?
10	¿Es el marco en referencia de fácil acceso para todas las partes relevantes?
11	¿El marco general y sus componentes muestran claramente el compromiso de la alta gerencia con sus principios y políticas?
12	¿Existe una persona o unidad organizativa responsable de "guardar o mantener la posesión" y gestión de los marcos de control de fraude y corrupción?

## Apéndice 4-B:

Propósito: Tabla de tamaño de muestra estadística para un nivel de confiabilidad de 95%

Referencia: Sección 4.7.3

Expected Non-compliance Rate	Tolerable non-compliance Rate										
	2%	3%	4%	5%	6%	7%	8%	9%	10%	15%	20%
0.00%	149	99	74	59	49	42	36	32	29	19	14
0.25%	236	157	117	93	78	66	58	51	46	30	22
0.50%	313	157	117	93	78	66	58	51	46	30	22
0.75%	386	208	117	93	78	66	58	51	46	30	22
1.00%	590	257	156	93	78	66	58	51	46	30	22
1.25%	1030	303	156	124	78	66	58	51	46	30	22
1.50%		392	192	124	103	66	58	51	46	30	22
1.75%		562	227	153	103	88	77	51	46	30	22
2.00%		846	294	181	127	88	77	68	46	30	22
2.25%		1466	390	208	127	88	77	68	61	30	22
2.50%			513	234	150	109	77	68	61	30	22
2.75%			722	286	173	109	95	68	61	30	22
3.00%			1098	361	195	129	95	84	61	30	22
3.25%			1936	458	238	148	112	84	61	30	22
3.50%				624	280	167	112	84	76	40	22
3.75%				877	341	185	129	100	76	40	22
4.00%				1348	421	221	146	100	89	40	22
5.00%					1580	478	240	158	116	40	30
6.00%						1832	532	266	179	50	30
7.00%								585	298	68	37
8.00%									649	85	37
9.00%										110	44
10.00%										150	50
12.50%										576	88
15.00%											193
17.50%											720

Fuente: AICPA, Guía de auditoría, Muestreo de auditoría, 1 de marzo 2014



## Apéndice 4-C:

Propósito: Tabla de evaluación de resultados de las muestras estadísticas

Referencia: Sección 4.7.3

Tasa de incumplimiento superior para un nivel de confianza del 95%

Sample size	Actual number of noncompliances found										
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
20	14.0	21.7	28.3	34.4	40.2	45.6	50.8	55.9	60.7	65.4	69.9
25	11.3	17.7	23.2	28.2	33.0	37.6	42	46.3	50.4	54.4	58.4
30	9.6	14.9	19.6	23.9	28.0	31.9	35.8	39.4	43.0	46.6	50.0
35	8.3	12.9	17.0	20.7	24.3	27.8	31.1	34.4	37.5	40.6	43.7
40	7.3	11.4	15.0	18.3	21.5	24.6	27.5	30.4	33.3	36.0	38.8
45	6.5	10.2	13.4	16.4	19.2	22.0	24.7	27.3	29.8	32.4	34.8
50	5.9	9.2	12.1	14.8	17.4	19.9	22.4	24.7	27.1	29.4	31.6
55	5.4	8.4	11.1	13.5	15.9	18.2	20.5	22.6	24.8	26.9	28.9
60	4.9	7.7	10.2	12.5	14.7	16.8	18.8	20.8	22.8	24.8	26.7
65	4.6	7.1	9.4	11.5	13.6	15.5	17.5	19.3	21.2	23	24.7
70	4.2	6.6	8.8	10.8	12.7	14.5	16.3	18.0	19.7	21.4	23.1
75	4.0	6.2	8.2	10.1	11.8	13.6	15.2	16.9	18.5	20.1	21.6
80	3.7	5.8	7.7	9.5	11.1	12.7	14.3	15.9	17.4	18.9	20.3
90	3.3	5.2	6.9	8.4	9.9	11.4	12.8	14.2	15.5	16.9	18.2
100	3.0	4.7	6.2	7.6	9.0	10.3	11.5	12.8	14.0	15.2	16.4
125	2.4	3.8	5.0	6.1	7.2	8.3	9.3	10.3	11.3	12.3	13.2
150	2.0	3.2	4.2	5.1	6.0	6.9	7.8	8.6	9.5	10.3	11.1
200	1.5	2.4	3.2	3.9	4.6	5.2	5.9	6.5	7.2	7.8	8.4
300	1.0	1.6	2.1	2.6	3.1	3.5	4.0	4.4	4.8	5.2	5.6
400	0.8	1.2	1.6	2.0	2.3	2.7	3.0	3.3	3.6	3.9	4.3
500	0.6	1.0	1.3	1.6	1.9	2.1	2.4	2.7	2.9	3.2	3.4

Fuente: AICPA, Guía de Auditoría, Muestreo de Auditoría 1 de marzo de 2014

## Capítulo 5

---

### Recolección y evaluación de evidencia

#### Contenido

- 5.1 Introducción
- 5.2 Evidencia de auditoría
- 5.3 Recopilación de evidencia de auditoría
- 5.4 Evaluación de la evidencia de auditoría
- 5.5 Elaboración de la conclusión
- 5.6 Comunicación de los hallazgos de auditoría
- 5.7 Realización de un compromiso de aseguramiento limitado
- 5.8 Conclusión

Anexos: Plantillas de los papeles trabajo para el Capítulo 5

## 5.1 Introducción

En el capítulo precedente se analizaron las consideraciones iniciales en la planificación y el proceso de planificación. Una vez revisada la materia objeto, los criterios, el alcance, la estrategia de auditoría y el plan de auditoría, los auditores pasan a la fase de ejecución de la auditoría. Con base en los procedimientos de auditoría identificados en la planificación de la auditoría, los auditores reúnen y evalúan la evidencia de auditoría como parte de la ejecución de la auditoría. El presente capítulo explica las consideraciones clave que deben tener en cuenta los auditores al recopilar la evidencia de auditoría y evaluarla, en un compromiso de aseguramiento razonable. Al final del capítulo, se brinda orientación sobre la realización de un compromiso de aseguramiento limitado.

## 5.2 Evidencia de auditoría

La evidencia de auditoría es la información utilizada por el auditor para llegar a conclusiones en las cuales se basará la conclusión u opinión general del auditor. Los auditores, por lo regular, no examinan toda la información disponible. Esto sería poco práctico, demasiado costoso e innecesario ya que, generalmente, se puede llegar a conclusiones y opiniones mediante el muestreo y otros medios de selección de ítems para la prueba. Además, la evidencia de auditoría disponible suele ser convincente (a saber, orienta al auditor en una dirección particular) en lugar de ser concluyente (es decir, dando una respuesta definitiva).

Los auditores diseñan y aplican los procedimientos de auditoría adecuados para obtener evidencia de auditoría, suficiente y apropiada, con el fin de formar una conclusión u opinión sobre si un tema cumple, en todos los aspectos significativos, con los criterios establecidos. Para cubrir el alcance de la auditoría, el auditor debe decidir cuándo la evidencia de auditoría es suficiente y apropiada para proporcionar la base para una conclusión o una opinión. La suficiencia y la adecuación están interrelacionadas. Es necesario ejercer el juicio profesional y el escepticismo al momento de examinar la cantidad (suficiencia) y la calidad (adecuación) de la evidencia cuando se ejecuta el compromiso, en particular al determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría que se aplicarán.

Durante la planificación de la auditoría, los auditores identifican los riesgos de control y otros riesgos, y los tienen en cuenta mientras comienzan a recolectar evidencia de auditoría. El auditor, con frecuencia, necesitará combinar y comparar evidencia procedente de diferentes fuentes para cumplir con los requisitos de suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría. La naturaleza y las fuentes de la evidencia de auditoría necesarias están determinadas por:

- el nivel de seguridad
- los criterios
- la materialidad
- la materia objeto y
- el alcance de la auditoría.

### 5.2.1 Suficiencia de la evidencia de auditoría: Cantidad

La suficiencia es una medida en cuanto a la cantidad de evidencia que es necesaria para sustentar los hallazgos y conclusiones de la auditoría. No existe una fórmula para expresar, en términos absolutos, cuánta evidencia debe haber para considerarla suficiente. Al evaluar la suficiencia de la evidencia, el auditor necesita determinar si se ha obtenido suficiente evidencia para persuadir a una persona, con conocimiento, de que los hallazgos son razonables<sup>44</sup>.

---

<sup>44</sup> ISSAI 4000.147.

La cantidad de evidencia de auditoría necesaria está relacionada con la naturaleza de la tarea de la auditoría. Por ejemplo, para elaborar una conclusión de aseguramiento razonable, el auditor necesita obtener más evidencia que en el caso de un compromiso de aseguramiento limitado<sup>45</sup>. Un alcance de auditoría más amplio, normalmente, exige más evidencia de auditoría que un alcance más reducido.

La cantidad de evidencia que se requiere se ve, además, afectada por el riesgo de auditoría (a mayor riesgo, mayor será la probabilidad de necesitar más evidencia) y por la calidad de dicha evidencia (a mayor calidad, menor será la evidencia requerida)<sup>46</sup>. No obstante, obtener únicamente más evidencia no compensa la mala calidad de la misma<sup>47</sup>.

El juicio profesional del auditor sobre lo que constituye evidencia, suficiente y apropiada, está influenciado por factores tales como los siguientes:

- Importancia de un posible incumplimiento o desviación de cumplimiento, y probabilidad de que tenga un efecto material en la información acerca de la materia objeto, individualmente considerada, o cuando se une con otros potenciales incumplimientos.
- Eficacia de las respuestas de la parte responsable para abordar el riesgo conocido de incumplimiento o desviación de cumplimiento.
- Experiencia adquirida durante auditorías previas con respecto a posibles incumplimientos o desviaciones de cumplimiento similares.
- Resultados de los procedimientos de auditoría realizados, incluyendo la verificación de si tales procedimientos identificaron incumplimientos específicos o desviaciones de cumplimiento.
- Fuente y confiabilidad de la información disponible.
- Cuán convincente e irrefutable es la evidencia.
- Conocimiento y comprensión de la parte responsable y su entorno.

### 5.2.2 Adecuación de la evidencia de auditoría: Calidad

La adecuación es una medición de la calidad de la evidencia de auditoría. Comprende relevancia, validez y confiabilidad<sup>48</sup>.

La **relevancia** se refiere al grado o alcance con el cual la evidencia guarda una relación lógica con la cuestión que está siendo tratada, y la importancia de la misma. Para que la evidencia sea relevante, debe contribuir a responder el objetivo de la auditoría individual. La relevancia también exige que la evidencia sea aplicable al período bajo revisión.

La **validez** se refiere al grado con el cual la evidencia conforma una base significativa o razonable para medir lo que se está evaluando. En otras palabras, la validez se refiere a la medida en que la evidencia representa lo que se pretende representar.

La **confiabilidad** se refiere al grado con el cual la evidencia de auditoría ha sido recabada y producida mediante un método transparente y duplicable. La evidencia es confiable si cumple con los requisitos necesarios para la credibilidad. La confiabilidad de la evidencia de auditoría se ve afectada por su fuente -ya sea interna o externa a la entidad auditada, y el tipo- ya sea físico, documental, oral o analítico, y depende de las circunstancias bajo las cuales se obtiene.

A pesar de reconocer que pueden existir excepciones, las siguientes generalizaciones resultan útiles al indicar que la evidencia de auditoría es más confiable cuando es:

---

<sup>45</sup> ISSAI 4000.146.

<sup>46</sup> ISSAI 4000.151.

<sup>47</sup> ISSAI 4000.152.

<sup>48</sup> ISSAI 4000.148.

- obtenida de fuentes independientes, externas a la entidad (por ejemplo, confirmación recibida de un tercero), en lugar de ser generada internamente;
- sujeta a controles relacionados eficaces, en caso de de ser generada internamente;
- obtenida directamente por el auditor (por ejemplo, observación de la aplicación de un control), en lugar de indirectamente (por ejemplo, a través de la indagación sobre la aplicación de un control);
- en forma documental, ya sea impresa, electrónica u de otro tipo, en lugar de declaraciones verbales;
- provista en documentos originales en lugar de fotocopias.

### 5.2.3 Otras importantes consideraciones con relación a la evidencia de auditoría

Normalmente, se obtiene más seguridad de una evidencia consistente que es obtenida de diferentes fuentes, o de fuentes de distinta naturaleza, que a partir de elementos de evidencia considerados individualmente. Además, la obtención de evidencia de diversas fuentes o de naturaleza diferente puede corroborar otra evidencia o indicar que un ítem individual de evidencia no es confiable. En los casos donde la evidencia obtenida de una fuente es inconsistente con la obtenida de otra, el auditor debe determinar qué procedimientos adicionales son necesarios aplicar para resolver la inconsistencia.

Se debe prestar especial atención a los documentos confidenciales. En caso de que los documentos preparados por la gerencia se clasifiquen como confidenciales, el auditor o su superior, al nivel apropiado gerencial, discutirán cómo se puede usar mejor esta información confidencial. La información y la documentación relacionada con casos de fraude, que han sido descubiertos o de los cuales se sospecha, se debe manejar con especial cuidado.

Los auditores deben documentar, adecuadamente, la evidencia de auditoría en papeles de trabajo. Dicha evidencia incluye el trabajo realizado, los hallazgos y las conclusiones, así como las razones que justifican las principales decisiones. No se debe incluir información que no sea pertinente para el trabajo realizado o las conclusiones alcanzadas.

## 5.3 Recolección de evidencia de auditoría

ISSAI 4000.144: El auditor debe planificar y ejecutar procedimientos para obtener evidencia de auditoría, suficiente y apropiada, a fin de llegar a una conclusión que tenga el nivel de aseguramiento seleccionado.

La obtención de evidencia de auditoría, suficiente y apropiada, es un proceso sistémico e iterativo que como tal involucra:

- Recopilar la evidencia mediante la aplicación de procedimientos de auditoría adecuados, conforme a lo planificado.
- Valorar la evidencia obtenida en cuanto a su suficiencia (cantidad) y adecuación (calidad)
- Reevaluar el riesgo y reunir evidencia adicional, de ser necesario.

A medida que el auditor ejecuta los procedimientos de auditoría planificados, la evidencia de auditoría obtenida puede llevar al auditor a modificar la naturaleza, oportunidad o alcance de otros procedimientos de auditoría planeados. En este sentido, puede llegar a manos del auditor información que difiere significativamente de la información sobre la cual se basaron las evaluaciones de riesgos, al principio de la auditoría. Por ejemplo, el grado de desviación que el

auditor detecta, al ejecutar los procedimientos de auditoría, puede modificar el juicio del auditor sobre las evaluaciones de riesgo y puede, igualmente, poner de manifiesto una debilidad material en el control interno. En tales circunstancias, el auditor debe volver a evaluar los procedimientos de auditoría planificados tomando como base la consideración revisada de los riesgos evaluados.

### 5.3.1 Realización de los procedimientos de auditoría

ISSAI 4000.158: El auditor debe seleccionar una combinación de técnicas de auditoría para poder llegar a una conclusión con el nivel de aseguramiento que ha sido seleccionado.

#### Técnicas de recolección de evidencia

La evidencia se puede obtener, en la fase de examen de la auditoría, mediante la aplicación de una variedad de técnicas. El auditor debe emitir un juicio sobre qué método (o combinación de los mismos) será(n) adecuadamente confiable(s) para obtener evidencia de auditoría, y debe equilibrar la confiabilidad de la evidencia con el costo que implica obtenerla. Tales técnicas son<sup>49</sup>:

- Observación
- Inspección
- Indagación
- Confirmación externa
- Repetición del desempeño
- Repetición de los cálculos
- Procedimientos analíticos
- Pruebas de controles clave
- Prueba sustantivas

La **observación** implica mirar un proceso o procedimiento que otros realizan. La observación proporciona evidencia de auditoría acerca del funcionamiento de un proceso o procedimiento, pero está limitada al momento en que se efectúa la observación y al hecho de que el acto de ser observado puede afectar la forma en que se realiza el proceso o procedimiento<sup>50</sup>. Al llevar a cabo una auditoría de cumplimiento, esto puede incluir, por ejemplo, observar cómo se lleva a cabo un proceso de licitación u observar cómo se procesan los pagos de los beneficios en la práctica.

La **inspección** implica el examen de libros, registros o documentos, internos o externos, ya sean impresos, en formato electrónico o mediante una revisión física. El auditor examina la confiabilidad de cualquier documento inspeccionado y permanece consciente del riesgo de fraude y la posibilidad de que los documentos inspeccionados no sean auténticos<sup>51</sup>. Al realizar una auditoría de cumplimiento, la inspección puede incluir, por ejemplo, la revisión de archivos de caso o documentos relevantes, para determinar si los receptores de los beneficios cumplen con los requisitos de elegibilidad, o también, examinar un activo, como sería el caso de un puente o un edificio, para determinar si cumple con las especificaciones de construcción aplicables.

La **indagación** implica buscar información de personas relevantes, tanto dentro como fuera de la entidad auditada. Dependiendo de la materia objeto y del alcance, el uso de entrevistas y cuestionarios, únicamente, no aportará evidencia suficiente y apropiada, en la mayoría de los casos. Otros métodos importantes de recopilación de evidencia a considerar son, por ejemplo, la documentación escrita de la entidad auditada<sup>52</sup>. Por lo regular, la indagación se utiliza, ampliamente,

<sup>49</sup> ISSAI 4000.160.

<sup>50</sup> ISSAI 4000.161

<sup>51</sup> ISSAI 4000.162

<sup>52</sup> ISSAI 4000.163

a lo largo de una auditoría, y complementa otros procedimientos de auditoría. Por ejemplo, cuando se observan procesos que están teniendo lugar, como sería el proceso de pago de beneficios dentro de un país o estado, se le pueden hacer preguntas a los funcionarios sobre cómo es identificada e interpretada la legislación pertinente, incluidos los cambios y las actualizaciones.

Las EFS con poderes jurisdiccionales pueden usar el método de indagación, tal y como establecen las leyes que rigen los procedimientos de auditoría. Esto puede implicar la preparación y el envío de una comunicación, por escrito, a las personas responsables pertinentes, solicitando información específica que el equipo de auditoría considera necesaria para respaldar las conclusiones<sup>53</sup>.

La **confirmación externa** representa la evidencia de auditoría obtenida por el auditor como una respuesta directa, por escrito, dirigida al auditor por parte de un tercero. Por lo tanto, el auditor está obteniendo *feedback* directamente de los beneficiarios, o de terceros que no son beneficiarios, de que han, efectivamente, recibido las subvenciones u otros fondos, que la entidad auditada afirma han sido pagados, o confirmar que los fondos, en referencia, han sido utilizados para el propósito particular establecido en los términos de la subvención o acuerdo de financiación<sup>54</sup>.

La **repetición del desempeño** implica efectuar, de forma independiente, los mismos procedimientos ya realizados por la entidad auditada, controles que, originalmente, se llevaron a cabo como parte del control interno de la entidad. La repetición del desempeño puede llevarse a cabo, manualmente, o mediante técnicas de auditoría asistidas por computadora. Cuando se trata de asuntos altamente técnicos, puede ser necesario recurrir a expertos externos<sup>55</sup>.

La **repetición del cálculo** consiste en verificar la exactitud matemática de los documentos o registros. La repetición del cálculo se puede realizar manual o electrónicamente<sup>56</sup>.

Algunos ejemplos de repetición del desempeño y de repetición del cálculo son:

- Revisión de archivos de casos individuales para verificar si la entidad auditada tomó las decisiones correctas o prestó el servicio apropiado, de acuerdo con los criterios pertinentes.
- Se repitieron los pasos del proceso para examinar la idoneidad de las visas o permisos de residencia emitidos.
- Se recalcularon las deducciones impositivas en la nómina del personal del organismo auditado para confirmar los montos correctos a pagar por concepto de impuestos.

Los **procedimientos analíticos** se pueden usar como parte del análisis de riesgos y al momento de recopilar evidencia de auditoría. La evidencia de auditoría se puede recabar comparando datos, investigando fluctuaciones, o identificando relaciones que parecen inconsistentes con lo que se esperaba, basado en datos históricos o en la experiencia pasada del auditor. Las técnicas de análisis de regresión u otros métodos matemáticos pueden ayudar a los auditores del sector público a comparar los resultados reales con los esperados. Los procedimientos analíticos nunca deben ser la única técnica utilizada.

En un trabajo de aseguramiento limitado, los procedimientos analíticos y las inspecciones son normalmente suficientes para llegar a una conclusión con un aseguramiento limitado, en tanto que una conclusión con un aseguramiento razonable debe formularse con base en una combinación de técnicas de auditoría<sup>57</sup>.

Sin embargo, en una auditoría de cumplimiento, los procedimientos analíticos, solo bajo ciertas circunstancias, pueden ayudar al auditor a evaluar el cumplimiento. Por ejemplo, cuando las asignaciones dentro de un esquema de donaciones están sujetas a un valor máximo y se conoce el

---

<sup>53</sup> ISSAI 4000.171

<sup>54</sup> ISSAI 4000.164

<sup>55</sup> ISSAI 4000.165

<sup>56</sup> ISSAI 4000.166.

<sup>57</sup> ISSAI 4000.169.

número de destinatarios, el auditor puede usar procedimientos analíticos para establecer si se ha incumplido con el máximo permitido.

Estas técnicas, o combinaciones de las mismas, pueden utilizarse para pruebas de controles o procedimientos sustantivos.

Las **pruebas de los controles clave** implican someter a prueba los controles que la gerencia ha implementado para reducir el riesgo de incumplimiento o el riesgo de que la información de la materia objeto sea materialmente incorrecta. Para la mayoría de los asuntos o materias, la prueba de los controles clave es una forma efectiva de recolectar evidencia de auditoría<sup>58</sup>.

Las **pruebas sustantivas** implican el examen de operaciones o actividades detalladas con respecto a los criterios de auditoría. Las pruebas sustantivas siempre deben incluirse en los compromisos de certificación<sup>59</sup>.

Las siguientes secciones describen, más ampliamente, la forma de llevar a cabo, en la práctica, las pruebas de controles y las pruebas sustantivas.

### Realización de pruebas de los controles

El auditor efectúa las pruebas de los controles a fin de confirmar la evaluación preliminar de los controles clave sobre los que pretende confiar. El objetivo de estas pruebas es evaluar si esos controles clave funcionaron, de manera eficaz y continua, durante el período bajo revisión.

De confirmar las pruebas que los controles han estado operando, de manera continua y efectiva, durante todo el período sujeto a revisión, se puede confiar en estos controles y se pueden realizar pruebas sustantivas mínimas. Si, por el contrario, se descubre que estos controles no han funcionado, de manera continua y eficaz, durante todo el período bajo revisión, el auditor debe volver a evaluar el enfoque de auditoría y aumentar el alcance de las pruebas sustantivas a llevar a cabo.

Las técnicas más comúnmente utilizadas para examinar los controles clave son la observación y la indagación, la inspección y la repetición de los cálculos, o una combinación de ellas. La siguiente tabla proporciona algunas indicaciones acerca de cómo probar la eficacia operativa de los controles clave:

**Tabla 5.1: Cómo probar la eficacia operativa de los controles clave**

Obtener evidencia de:	Mediante la realización de las siguientes pruebas:
La <b>calidad</b> de los controles y del ingreso de datos.	<u>Pruebas de los controles de aplicación</u> <ul style="list-style-type: none"> <li>Con base en el mapeo de los controles de la aplicación, identifique: los procesos clave; los principales archivos; las interfaces con otros módulos y sistemas; el enlace con los registros contables y los informes de gestión. Se deben determinar los objetivos de control (integridad, exactitud, validez, acceso restringido) que abordan los riesgos específicos (acceso, entrada, rechazo, procesamiento) para cada componente.</li> <li>Los controles clave diseñados para cumplir con estos objetivos de control se deben someter a prueba, a través de la indagación, observación, inspección y una cierta repetición de desempeño.</li> </ul>

<sup>58</sup> ISSAI 4000.168.

<sup>59</sup> ISSAI 4000.167.



Obtener evidencia de:	Mediante la realización de las siguientes pruebas:
La <b>integridad y confiabilidad</b> de las operaciones que se espera cubran los controles.	<u>Pruebas de las aseveraciones abordadas</u> <ul style="list-style-type: none"> <li>Identificar los controles clave que aseguran la integridad y la confiabilidad de las operaciones y su eficacia, a través de la repetición del desempeño, si fuere necesario.</li> </ul>
Cómo se <b>aplicaron</b> los controles, y su <b>consistencia</b> , en momentos relevantes durante el período.	<u>Pruebas paso a paso de los controles</u> <ul style="list-style-type: none"> <li>Conocer y documentar el flujo de transacciones, así como las políticas y procedimientos de control.</li> <li>Confirmar el proceso, los datos utilizados para los controles y la hora en que el control está en su lugar.</li> <li>Entrevistar a las personas que efectúan el control sobre el tipo de información que buscan, cómo detectan los errores, el incumplimiento o las anomalías, o ambos, y cómo los manejan.</li> </ul> <u>Pruebas de ítems individuales</u> <ul style="list-style-type: none"> <li>En caso de que el auditor no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente usando pruebas de recorrido o paso a paso, entonces, puede usar procedimientos de muestreo para evaluar ítems individuales.</li> <li>La muestra utilizada se extrae solo para los controles (prueba de un solo propósito) o es la misma que se usa para las pruebas sustantivas (prueba de propósitos múltiples).</li> </ul>
La corrección de los <b>errores</b> detectados.	<ul style="list-style-type: none"> <li>Revisión de las acciones correctivas e indagación acerca de su seguimiento.</li> </ul>
La evidencia y la <b>documentación</b> que respalda la aplicación de los controles.	<u>Revisión de las evidencias acerca de los controles</u> <ul style="list-style-type: none"> <li>Evidencia de la autorización para una operación seleccionada (firma del funcionario que autoriza, unidad ex ante, etc.).</li> <li>Evidencia de la revisión por otro funcionario (del cálculo de datos correctos, etc.).</li> <li>Evidencia de la verificación del cumplimiento con las normas presupuestarias, de legalidad o regularidad, y documentación.</li> </ul>
La <b>sensibilidad</b> de los controles de gestión y supervisión.	<u>Pruebas de los controles de gestión y de seguimiento</u> <ul style="list-style-type: none"> <li>Asegurarse que los controles de gestión y seguimiento han estado funcionando, regularmente y de manera consistente, durante el período bajo revisión.</li> <li>Verificar que la gerencia analice los resultados de los controles y tome las medidas correctivas, si fuere necesario.</li> </ul>

El Anexo 5.1: Prueba de la eficacia operativa de los controles proporciona una plantilla del papel de trabajo con una guía del proceso para la prueba de los controles.

### Realización de pruebas sustantivas

Los procedimientos sustantivos se diseñaron durante la fase de planificación para responder a la evaluación de riesgos relacionada; su objetivo es obtener evidencia de auditoría para detectar el incumplimiento. Sin embargo, independientemente del riesgo evaluado y del nivel de confianza, el auditor debe diseñar y aplicar procedimientos sustantivos (pruebas de detalles) para cada área material o significativa. Las pruebas de detalles que, normalmente, se pueden realizar incluyen las que se presentan en la Tabla 5.2.

**Tabla 5.2: Procedimientos sustantivos**

<b>Pruebas de detalles</b>	<b>Áreas</b>
<b>Cálculo</b>	Repetición de cálculos con respecto a reclamaciones, subvenciones, etc.
<b>Análisis (sin revisión analítica)</b>	Análisis de los hallazgos del trabajo realizado por auditores internos y otros Análisis de la base jurídica, compromisos legales y presupuestarios, elegibilidad, procedimientos de licitación
<b>Repetición del desempeño</b>	Repetición del desempeño de operaciones que ya han sido inspeccionadas o auditadas
<b>Inspección</b>	Activos físicos Contratos Reclamos o demandas Informes de control ex-ante y ex-post Informes de auditoría (internos y externos) Informes de seguimiento o monitoreo <ul style="list-style-type: none"> <li>• Documentos de respaldo, por ejemplo, facturas, documentos de compras públicas, análisis de costo-beneficio, fotos, registros de beneficiarios</li> </ul>
<b>Indagación y confirmación</b>	Indagación de la gerencia y del personal del auditado Circularización de saldos bancarios <ul style="list-style-type: none"> <li>• Circularización de cuentas por cobrar</li> </ul>
<b>Observación</b>	Chequeos o inspecciones sobre el terreno

El auditor debe realizar las pruebas de detalles, tal y como se diseñaron en la fase de planificación, a menos que la evaluación de los resultados de las pruebas de controles exija que él/ ella reconsidere la naturaleza, oportunidad o alcance, o todos ellos, de las pruebas de detalles. Al realizar pruebas de detalles, el auditor puede encontrar que:

- Un ítem seleccionado no es apropiado para la aplicación del procedimiento de auditoría. En este caso, el procedimiento de auditoría se puede realizar en un ítem de reemplazo. Por ejemplo, se puede seleccionar un cheque anulado, cuando se efectúa una prueba en cuanto a evidencia de autorización de pago. Si el auditor está convencido de que el cheque se ha anulado correctamente, de tal manera que no existe un error al respecto, se examina un reemplazo elegido adecuadamente.
- El auditor no puede aplicar los procedimientos de auditoría diseñados en un ítem seleccionado debido a que, por ejemplo, se ha perdido la documentación relacionada con ese ítem. De no poderse llevar a cabo procedimientos de auditoría alternativos que sean adecuados a ese ítem, el auditor, ordinariamente, considerará que ese ítem es erróneo. Al mismo tiempo, el auditor analizará en qué medida las razones de esta incapacidad para aplicar los procedimientos de auditoría apropiados, tienen implicaciones para el riesgo inherente o de control evaluado, o sobre la confiabilidad en las aseveraciones de la gerencia.

El Anexo 5.2: Realización de procedimientos sustantivos de auditoría proporciona una plantilla del papel de trabajo con una guía del proceso para pruebas sustantivas. En el Anexo 5.3 se suministra una plantilla del formulario de hallazgos de pruebas sustantivas con una guía de proceso.

### Escepticismo profesional y juicio profesional al recolectar evidencia de auditoría

El proceso de recopilación de pruebas continúa hasta que el auditor tenga confianza suficiente de que existe evidencia, suficiente y apropiada, para respaldar el nivel de aseguramiento acordado que servirá de respaldo para la conclusión u opinión del auditor<sup>60</sup>.

Los auditores deben mantener el escepticismo profesional durante toda la auditoría para minimizar los siguientes riesgos:

- Pasar por alto las circunstancias inusuales.
- Generalizar, en exceso, al extraer conclusiones de las observaciones.
- Usar supuestos inapropiados para determinar la naturaleza, tiempo y alcance de los procedimientos y al evaluar los resultados de los mismos.

El uso del escepticismo profesional, al momento de evaluar la evidencia recopilada por el auditor, incluye cuestionar la evidencia inconsistente, así como la confiabilidad de los documentos y las respuestas a las preguntas. También abarca la consideración de la suficiencia y adecuación de la evidencia obtenida, a la luz de las circunstancias.

Además, no se espera que el auditor ignore la experiencia pasada, así como tampoco la honestidad e integridad de quienes proporcionan evidencia. No obstante, considerar que aquellos que proporcionan evidencia son honestos y tienen integridad, no libera al auditor de la necesidad de mantener el escepticismo profesional durante toda la auditoría.

El juicio profesional se aplica en la interpretación de los requisitos éticos y las normas relevantes de auditoría, y en la toma de decisiones informadas y con conocimiento, a lo largo del proceso de auditoría. El auditor aplica el juicio utilizando el entrenamiento, conocimiento y experiencia pertinentes, para los hechos y circunstancias particulares. La importancia del juicio profesional para determinar la materialidad y el riesgo se analizó en un capítulo anterior. Dicho juicio es, igualmente, importante al momento de tomar decisiones sobre:

- La naturaleza, cronograma y alcance de los procedimientos utilizados para cumplir con los requisitos de las normas de auditoría relevantes y obtener evidencia.
- Determinar si se ha obtenido evidencia suficiente y apropiada, y en qué medida se necesita hacer más para alcanzar los objetivos de las normas pertinentes. En particular, en el caso de una auditoría de cumplimiento de aseguramiento limitada, se requiere juicio profesional al evaluar si se ha obtenido un nivel significativo de aseguramiento.
- Las conclusiones apropiadas a extraer con base en la evidencia obtenida.

### Análisis del incumplimiento como indicativo de fraude y actos ilícitos

Durante el curso de la auditoría, el auditor puede encontrarse con casos de incumplimiento que pueden ser indicativos de fraude. Aun cuando la detección del fraude no es el objetivo principal de la auditoría de cumplimiento, los auditores deben incluir factores de riesgo de fraude, en sus evaluaciones de riesgo, y permanecer alertas ante cualquier indicación de fraude al realizar su trabajo<sup>61</sup>. Cuando el auditor identifica una instancia de fraude, debe ejercer el debido cuidado profesional y tomar las precauciones oportunas para cumplir con el mandato legal de la EFS, en esas

---

<sup>60</sup> ISSAI 4000.150.

<sup>61</sup> ISSAI 400.51, ISSAI 400.55.

circunstancias. El auditor debe asegurarse de que su trabajo no interfiera con ningún procedimiento o investigación legal futura.

El fraude en la auditoría de cumplimiento se relaciona, principalmente, con el abuso de la autoridad pública, pero también con la presentación de informes fraudulentos sobre problemas de cumplimiento. Los casos de incumplimiento con las disposiciones pertinentes pueden constituir un mal uso deliberado de la autoridad pública para un beneficio indebido. El ejercicio de la autoridad pública incluye: tomar decisiones o abstenerse de hacerlo; trabajo preparatorio; asesoramiento; manejo de información; y otros hechos en el servicio público. La obtención de beneficios indebidos son ventajas que pueden ser o no de naturaleza económica, que se consiguen por un acto intencional de uno o más individuos de la gerencia, encargados de la gobernanza, empleados o terceros.

Como bien se señaló en el Capítulo 4, acerca de la planificación de la auditoría de cumplimiento, los factores que contribuyen al fraude incluyen:

- controles internos deficientes,
- omisión o invalidación de los controles internos por parte de la gerencia
- colusión entre empleados, y
- colusión entre empleados y terceros.

Los auditores utilizan diferentes técnicas para reunir pruebas, como se explicó previamente. Algunas de esas técnicas son también, ampliamente utilizadas, para identificar el fraude, como se explica a continuación<sup>62</sup>.

**Observación:** Los auditores pueden observar hasta qué punto la gerencia y el personal están cumpliendo con las políticas, los procedimientos y los controles internos. La observación puede revelar un entorno de control deficiente, incluida la falta de ética e integridad por parte de la alta dirección. Esto implica un mayor riesgo de fraude para la entidad.

**Inspección:** Los auditores pueden examinar el registro de los asientos diarios que involucran grandes cantidades redondeadas, al cierre de la contabilidad o cerca de esa fecha.

**Indagación:** Los auditores pueden entrevistar a altos directivos o funcionarios clave y observar aquellos cambios en la gestión y el comportamiento de los empleados que sean indicativos de engaño, corrupción, señales de alarma u otras situaciones anormales de indicio de fraude.

**Revisiones analíticas:** los auditores comparan la información financiera, de un período con otro, para identificar relaciones anormales de datos financieros. Un aumento inesperado en el gasto o los ingresos puede ser un signo de fraude.

Los auditores deben ser conscientes de cómo la gerencia de la entidad auditada responde a los hallazgos de auditoría y debe informar sobre ello. Este es un indicador de la seriedad de la entidad hacia los problemas de cumplimiento. En aquellos casos en los que la gerencia no le otorga la debida importancia a las irregularidades identificadas, lo que se pone de manifiesto en los documentos, por la falta de información con relación a las acciones correctivas tomadas al respecto, el riesgo de fraude en un ambiente de este tipo será mayor. Los auditores deben estar alertas ante tales señales mientras llevan a cabo la evaluación de riesgos en la auditoría.

En el supuesto de que al recolectar evidencia de auditoría, los auditores se encuentren con actos ilegales o fraude sospechosos, tienen derecho a evaluar si la evidencia cumple con las leyes y reglamentaciones. En estos casos, el auditor, en conjunto con la gerencia de la EFS, examinará el mandato de la EFS y las políticas de informes internos. Cuando el auditor ha evaluado que existe

---

<sup>62</sup> Factores de riesgo y banderas rojas para los auditores estatales, Jerry E. Spratt (2009), Auditor Legislativo Asistente para la División de Auditoría Legislativa de Arkansas, Estados Unidos. El texto completo del documento se puede ver en el sitio web: [http://www.nasact.org/conferences\\_training/nsaa/conferences/AnnualConferences/2009AnnualConference/PresentationsHandouts/Spratt,%20Jerry.pdf](http://www.nasact.org/conferences_training/nsaa/conferences/AnnualConferences/2009AnnualConference/PresentationsHandouts/Spratt,%20Jerry.pdf)

sospecha de fraude, deberá analizar cómo informar a las autoridades pertinentes, y realizar un seguimiento para asegurar que se hayan tomado las medidas pertinentes.

### **Documentación del trabajo de auditoría**

Los resultados de las pruebas de auditoría deben registrarse en los papeles de trabajo. Las discrepancias y los problemas pendientes se deben analizar con el auditado, y las diferencias deben resolverse antes de llegar a conclusiones. Es importante que los auditores entiendan las diferentes técnicas que pueden usar para recopilar evidencia. La recolección de evidencia es una etapa esencial en el proceso de una auditoría de cumplimiento, antes de evaluar y formular conclusiones. En la siguiente sección se analizará esto más extensamente.

Draft

## 5.4 Evaluación de la evidencia de auditoría

ISSAI 4000.179: El auditor comparará la evidencia de auditoría obtenida con los criterios de auditoría establecidos para los hallazgos de la auditoría para la(s) conclusión(es) de la auditoría.

La parte anterior de este capítulo analiza los procedimientos de auditoría identificados en el proceso de planificación de la auditoría, con base a los cuales los auditores reúnen evidencia de auditoría suficiente y apropiada. El siguiente paso en la auditoría es evaluar la evidencia de auditoría y formular conclusiones como parte de la ejecución de la auditoría. Esta sección del capítulo explica las consideraciones clave para que los auditores evalúen la evidencia y elaboren las conclusiones en una auditoría de cumplimiento, tanto para un compromiso de certificación como para un compromiso de informe directo.

### 5.4.1 Evaluación de la evidencia de auditoría recopilada mediante diversos procedimientos de auditoría

Aplicando el juicio profesional y el escepticismo, el auditor valora las evidencias recolectadas, así como las opiniones recibidas de la entidad auditada. En el proceso de evaluación, el auditor examina si existe evidencia de auditoría, suficiente y apropiada, para llegar a una conclusión. A los efectos de tener una visión equilibrada y objetiva, el proceso de evaluación implica analizar todas las evidencias obtenidas en relación con los hallazgos de la auditoría. Al examinar el alcance del trabajo realizado, el auditor determina si está en capacidad de extraer una conclusión. Si el alcance del trabajo es insuficiente, el auditor puede considerar la posibilidad de realizar procedimientos adicionales de auditoría o modificar la opinión debido a una limitación del alcance.

Al valorar la evidencia, el auditor considera la materialidad. Con base en la materialidad, el auditor examina si los hallazgos de la auditoría son lo suficientemente significativos como para concluir que la materia objeto, en todos los aspectos significativos, cumple o no con los criterios de auditoría. Dependiendo de las características de la materia objeto, el auditor toma en consideración tanto el valor como la naturaleza o el contexto. Esto significa que los casos de incumplimiento que los usuarios previstos considerarían material, por naturaleza o contexto, también pueden dar lugar a una conclusión sobre el incumplimiento.

La materialidad por valor puede abarcar cantidades involucradas (sumas monetarias) u otras medidas cuantitativas tales como, el número de ciudadanos o entidades comprendidas, los niveles de emisión de carbono, los retrasos en el tiempo en relación con los plazos, etc.

Al aplicar la materialidad, el auditor también considera:

- La visibilidad y sensibilidad del programa en cuestión (por ejemplo, se trata de un tema de gran interés público, afecta a ciudadanos vulnerables, etc.).
- Necesidades y expectativas de la legislatura, el público u otros usuarios del informe de auditoría.
- La naturaleza de las autoridades relevantes.

### Evaluación de la evidencia

Los auditores valoran la evidencia obtenida y determinan si es suficiente y apropiada para reducir el riesgo de auditoría -de formular una conclusión incorrecta- a un nivel aceptablemente bajo. Para una visión equilibrada y objetiva, el proceso de evaluación implica el examen de todas las evidencias proporcionadas en relación con los hallazgos de auditoría.

La evaluación de la evidencia conducirá a la elaboración de conclusiones por parte del auditor. La formulación de conclusiones con los resultados de las prueba de controles es un proceso común, tanto para los compromisos de certificación, como para los compromisos de informe directo. Se trata del proceso habitual de auditoría seguido para llegar a la conclusión de la auditoría, cuando se utilizan las pruebas de controles y el muestreo estadístico para las materias objeto que se basan en el valor y los incumplimientos se pueden cuantificar. Como el uso del muestreo estadístico y la confianza en el control interno también es posible para los compromisos de informe directo, no es obligatorio que, para cada prueba de compromiso de certificación, se lleven a cabo pruebas de control. Es el juicio profesional sobre el enfoque de auditoría que se decide en la etapa de planificación. Por consiguiente, es posible llevar a cabo compromisos de certificación, sin necesidad de confiar en el control interno (es decir, sin pruebas de controles) de modo tal que el aseguramiento, en su totalidad, se obtendrá de las pruebas sustantivas.

En caso de aplicar un muestreo estadístico en un compromiso de informe directo, la materia objeto se basará en el valor, y los incumplimientos serán cuantificables, y se puede seguir el mismo proceso para formular la conclusión.

### **Naturaleza y causa de los errores de incumplimiento**

Cuando se someten a prueba los controles, un error es una desviación de control y los errores totales se expresan como una tasa de desviación o frecuencia de desviación. Cuando se realizan pruebas sustantivas de detalles, un error en una cantidad monetaria, por ejemplo, es un incumplimiento y se expresa como una tasa de error proyectada. En todas las circunstancias, el auditor debe investigar la naturaleza y las causas de los errores identificados, así como su posible efecto en el objetivo del procedimiento de auditoría particular y en otras áreas de la auditoría. La consideración de las causas de los errores puede facilitar la redacción de recomendaciones claras y de bajo costo en los informes de auditoría.

Al analizar los errores que se han descubierto, el auditor puede observar las siguientes causas y tipos de errores:

- Algunos errores pueden tener una característica común, por ejemplo, tipo de operación, ubicación o período de tiempo. En tales circunstancias, el auditor puede decidir identificar aquellos elementos en la población que poseen la característica común, y extender los procedimientos de auditoría en ese estrato.
- En circunstancias excepcionales, una declaración errónea o un incumplimiento puede ser una anomalía (es decir, no es claramente representativa de un incumplimiento en toda la población). Para que una instancia de incumplimiento se considere una anomalía, el auditor debe tener un alto grado de certeza de que no es representativa de la población. El auditor obtiene esta certeza al realizar procedimientos de auditoría adicionales para conseguir evidencia de auditoría, suficiente y adecuada, de que el error no afecta al resto de la población.
- Los errores pueden resultar de la omisión o anulación de un control por parte de la gerencia, en cuyo caso el auditor debe cuestionar la evaluación preliminar de los controles internos. El error puede deberse a un tipo o combinación de los siguientes tipos de causas:
  - Accidental
  - Deliberada
  - A causa de la complejidad de los reglamentos aplicables
  - Debido a un conocimiento inadecuado o a la mala aplicación de los reglamentos
  - A causa de un diseño débil de los sistemas de supervisión y control
  - Debido a la no observación de las estructuras y procedimientos especificados
  - A causa de una falla en los controles clave de los sistemas de supervisión y control

## Proyección y evaluación de los resultados de la muestra

Una vez realizadas las pruebas de auditoría, el auditor debe revisar todos los errores identificados y considerar si la evidencia de auditoría le permite **llegar a una conclusión apropiada** sobre la población para cada prueba de auditoría. El auditor debe evaluar, por separado para casos de incumplimiento y desviaciones de control, en qué medida son materiales, individualmente considerados o en conjunto. Tres son los posibles escenarios con respecto a la tasa de desviación o tasa de error proyectada resultante de las pruebas de auditoría y su interpretación.

### Posibles escenarios resultantes de las pruebas de auditoría y su interpretación

La tasa de desviación (pruebas de controles) o la tasa de error proyectada más los errores conocidos (pruebas de detalles):	Interpretación
está por debajo del umbral de materialidad establecido por el auditor.	<ul style="list-style-type: none"><li>• se puede confiar en los controles</li><li>• las aseveraciones se consideran satisfechas</li></ul>
es menor que el umbral de materialidad, pero cerca del mismo.	<ul style="list-style-type: none"><li>• el auditor analiza si los resultados de la muestra son convincentes, a la luz de otros procedimientos de auditoría, y puede obtener evidencia de auditoría adicional</li></ul>
excede el umbral de materialidad establecido por el auditor.	<ul style="list-style-type: none"><li>• los controles se evalúan como no funcionando eficazmente</li><li>• no se cumplen las aseveraciones y, por lo tanto, existe un riesgo de incumplimiento material</li></ul>

En caso de que la evaluación de los resultados de la muestra indique que la valoración de la característica relevante de la población necesita ser revisada, el auditor puede solicitarle a la gerencia que investigue los errores identificados y la posibilidad de errores adicionales, y haga los ajustes necesarios, o que modifique la naturaleza, tiempo y alcance de los procedimientos de auditoría adicionales, o todos ellos a la vez. Por ejemplo, para las pruebas de controles, el auditor puede ampliar el tamaño de la muestra, probar un control alternativo o modificar los procedimientos sustantivos relacionados.

## Pruebas de control: Evaluación de resultados

La evaluación del auditor de lo que representa una desviación de cumplimiento material es una cuestión de juicio profesional e incluye consideraciones de contexto, así como los aspectos cuantitativos (tamaño) y cualitativos (naturaleza) de las operaciones o asuntos en cuestión. Por ejemplo, el auditor examina la naturaleza de las leyes y reglamentaciones relevantes y el alcance o valor monetario de la desviación.

El auditor debe examinar los resultados de las pruebas de control, a nivel de cada control individual clave, para poder llegar a una evaluación general acerca de la eficacia de los controles. El concepto de eficacia del funcionamiento de los controles reconoce que pueden ocurrir algunos errores



provocados por la forma en que la entidad aplica los controles. Al considerar los errores identificados, el auditor debe determinar si las pruebas de los controles identificados proporcionan una base apropiada para su uso como evidencia de auditoría, si son necesarias pruebas adicionales de controles, o si los riesgos potenciales de incumplimiento deben abordarse mediante procedimientos sustantivos.

Cuando el auditor ha decidido confiar en los controles internos y ha diseñado el enfoque de auditoría de conformidad con los mismos, el objetivo de las pruebas de controles es confirmar su grado de confiabilidad. Los resultados de las pruebas de controles pueden ser los siguientes:

- Si, al probar los controles, el auditor se ha asegurado de que están operando eficaz y continuamente durante todo el período, entonces mantendrá el enfoque de auditoría adoptado en la etapa de planificación.
- Si se observan algunas debilidades, pero el sistema en general no se considera poco confiable, entonces la evaluación del riesgo de control se revisa y se amplía el alcance de los procedimientos sustantivos, de acuerdo con el modelo de aseguramiento.
- Si, por el contrario, los controles no están funcionando como deberían, entonces no se puede obtener ninguna garantía con respecto al cumplimiento de las leyes y reglamentos aplicables. El auditor debe, entonces, obtener evidencias de auditoría, principal o exclusivamente, a partir de pruebas sustantivas.

Otro objetivo, por separado, puede ser informar sobre la eficacia de los controles internos, en cuyo caso la evaluación se hará sobre la eficacia de los controles en cuanto tales (por ejemplo, eficaces vs. no eficaces). En este escenario, una evaluación de la naturaleza y de las causas de los errores reviste, además, particular importancia, a la luz de las posibles recomendaciones.

### Pruebas sustantivas: Evaluación de resultados

Los errores encontrados al realizar pruebas de detalles deben registrarse con exactitud, especialmente cuando se someten a prueba una muestra estadística, para que los resultados de la auditoría se puedan proyectar o extrapolar.

La Tabla 5.3 presenta un ejemplo del proceso de toma de decisiones y los diferentes pasos necesarios al usar una muestra estadística en una auditoría de cumplimiento. Esta sección también explica las consideraciones requeridas en dicho escenario. Es importante tener presente que para la auditoría de cumplimiento, los objetivos de auditoría o las preguntas de auditoría, la materia objeto de auditoría, etc., pueden no permitir el uso de un enfoque estadístico, o puede ocurrir que ese enfoque estadístico no sea la forma más eficiente de realizar la auditoría. En estos casos, el auditor deberá aplicar el juicio profesional y usar medios alternativos para poder llegar a una conclusión general.

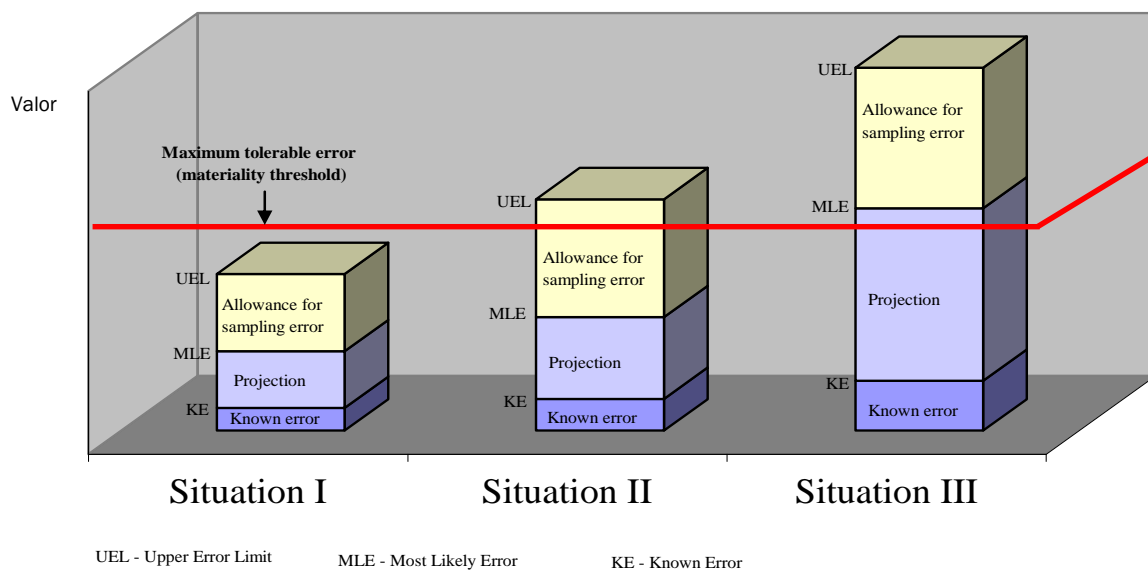
**Tabla 5.3 - Ejemplo de una evaluación de resultados de una prueba sustantiva utilizando una muestra estadística**

Etapas de la auditoría	Pasos relevantes del auditor	Pasos y consideraciones clave de la fase de examen
Prueba de controles	(sección 5.3.1)  Determinar si la evaluación de riesgos sigue siendo válida	Evaluar los resultados de las pruebas de control, a nivel de cada control individual clave, para llegar a una evaluación general de la eficacia de los controles  El auditor debe determinar si los posibles riesgos de incumplimiento deben abordarse

		mediante procedimientos sustantivos, a saber: ¿continúan siendo válidos los supuestos de planificación sobre el riesgo de control y, por lo tanto, el tamaño de la muestra para las pruebas sustantivas sigue siendo suficiente?
Pruebas sustantivas	Para operaciones o actividades en la muestra estadística (sección 5.3.1), analice individualmente cada operación o actividad que está siendo sometida a prueba	Analice cada operación o actividad que está siendo sometida a prueba:  ¿Existe un problema de cumplimiento? En caso afirmativo, ¿el error es cuantificable y material? En caso afirmativo, ¿el error es sistemático o constituye una anomalía?
Pruebas sustantivas	(5.3.1) Calcule el porcentaje de error y el valor monetario del error	Si el error de cumplimiento no es una anomalía y puede cuantificarse: calcule para cada operación o actividad relevante el porcentaje de error y el valor monetario del error cuantificable descubierto, con relación al valor registrado de la operación, en el nivel correspondiente
Pruebas sustantivas	(5.3.1) Analice la evidencia por operación o actividad examinada	Comprenda la naturaleza y causa de los errores encontrados en las operaciones individuales
Evaluar los resultados de las pruebas	Extrapolé los resultados	Proyecte todos los errores monetarios encontrados en la muestra a la población
Evaluar los resultados de las pruebas	Considere el efecto del error proyectado sobre el objetivo de auditoría particular y en otras áreas de la auditoría	El auditor proyecta el error total a la población para de obtener una visión amplia de la escala de errores, y para comparar este indicador de mejor estimación con el umbral de materialidad (error tolerable o incumplimiento)

#### 5.4.2 Evaluación de los resultados globales para el muestreo estadístico

En caso de que la materia objeto se base en el valor y el incumplimiento se pueda cuantificar, se utiliza el enfoque, aquí descrito, para llegar a una conclusión general de auditoría, en razón de que se aplicó el muestreo estadístico.



#### **Conclusiones que se deben extraer:**

**Situación I:** el límite de error superior y el error más probable son menores al umbral de materialidad. Este es un resultado claro, es decir, no hay incumplimiento material.

**Situación II:** el límite de error superior excede el umbral de materialidad, pero el error más probable es menor al umbral de materialidad. Este es un resultado con base al cual el auditor debe considerar:

- solicitarle a la entidad auditada que investigue el incumplimiento;
- llevar a cabo más pruebas; y
- utilizar procedimientos de auditoría alternativos para obtener un aseguramiento adicional.

**Situación III:** el error más probable excede el error del umbral de materialidad. Como el límite inferior de error (LEL por sus siglas en inglés) está por debajo del umbral de materialidad, el auditor debe considerar:

- solicitarle a la entidad auditada que investigue los incumplimientos;
- llevar a cabo más pruebas; y
- utilizar procedimientos de auditoría alternativos para obtener un aseguramiento adicional

El límite inferior de error (LEL) puede ser inferior o superior a la suma de los errores conocidos. Como consecuencia, no se muestra en el diagrama.

**Situación IV:** (no se muestra en el diagrama): El límite inferior de error y el error más probable exceden el umbral de materialidad. Esto también es un claro resultado de un incumplimiento que no requiere mayor consideración.

Debido a limitaciones de tiempo, en la práctica real de auditoría, los auditores, por lo general, están obligados a utilizar la tercera de estas posibilidades -procedimientos de auditoría alternativos que brindan seguridad complementaria- para obtener un aseguramiento adicional.

Los errores detectados deben analizarse mediante un proceso, paso a paso, para determinar si son relevantes para ser incluidos en la conclusión u opinión de auditoría y en qué medida. Esto implica un análisis para verificar:

- en qué medida los requisitos legales (condiciones de pago u otros problemas de cumplimiento) se ven afectados;
- si los errores son cuantificables y materiales (es decir, más altos que el umbral de materialidad y, en caso contrario, si son materiales por naturaleza o por contexto);
- si los errores no son cuantificables, es decir, si el error no está relacionado, directamente con el ítem auditado, o si su efecto no es medible, en cuyo caso se considera el monto total del ítem en cuestión, al momento de determinar la gravedad del error;
- si los errores son sistemáticos o se trata de una anomalía;
- el impacto global de los errores como resultado de la extrapolación de hallazgos cuantificables. Los hallazgos pueden extrapolarse solo si el resultado procede de la selección de una muestra representativa.

De poderse cuantificar un error de cumplimiento, el error porcentual y el valor monetario del error cuantificable descubierto deben calcularse con relación al valor registrado de la operación, en el nivel correspondiente. Dependiendo del mandato de la EFS, en cuestión, se puede hacer una distinción entre la proporción financiada por el presupuesto para el cual la EFS tiene derechos de auditoría y la proporción financiada por terceros.

Los errores identificados durante el trabajo complementario, fuera del alcance de muestras representativas, únicamente se tienen en cuenta si se relacionan con operaciones cubiertas por el alcance de la auditoría (población de auditoría). No se proyectan a toda la población, pero se toman en consideración sobre la base de las cantidades absolutas.

El auditor debe comprender la naturaleza y la causa de los errores encontrados. La naturaleza y las causas de los errores identificados se deben evaluar, cuidadosamente y, al mismo tiempo, se debe, valorar su posible efecto sobre el objetivo de auditoría particular y en otras áreas de la auditoría.

Los errores detectados y corregidos por iniciativa del órgano gerencial, antes del cierre de los ejercicios financieros, e independientemente de los controles realizados por la auditoría, normalmente no deberían tomarse en cuenta, ya que demuestran el funcionamiento eficiente del sistema.

Para las pruebas de detalles, el auditor debe proyectar todos los errores monetarios encontrados en la muestra a la población, y considerar el efecto del error proyectado sobre el objetivo de auditoría particular y en otras áreas de la auditoría. Para muestras no estadísticas, el auditor debe emitir un juicio sobre el probable incumplimiento que se puede presentar en la población. Consulte la ilustración que se muestra en el Capítulo 4 sobre planificación, acerca de cómo proyectar a toda la población el valor monetario del incumplimiento identificado.

El auditor proyecta el error total de la población para obtener una visión amplia de la escala de errores y poder comparar este indicador de mejor estimación con el umbral de materialidad (error tolerable). Para las pruebas de detalles (procedimientos de prueba aplicados a ítems individuales seleccionados), el error tolerable es la declaración errónea o el incumplimiento tolerable, y deberá ser por una cantidad menor al umbral de materialidad utilizado por el auditor, para el tipo individual de operaciones que están siendo auditadas.

Cuando una desviación de cumplimiento se califica como una **anomalía**, no se considera que es representativa de incumplimiento en la población. Por lo tanto, puede ser excluida de la proyección. Sin embargo, de no corregirse su efecto, deberá ser considerada en la proyección del incumplimiento no anómalo.

El Anexo 5.3: Formato de hallazgos para el cumplimiento de las pruebas sustantivas se puede utilizar para los riesgos identificados y el procedimiento de auditoría realizado para registrar la causa.

### 5.4.3 Evaluación de los resultados globales para el muestreo intencional, por juicio u opinático

ISSAI 4000.184: Con base en los hallazgos de auditoría y la materialidad, el auditor debe llegar a una conclusión sobre si la materia objeto, en todos sus aspectos significativos, cumple con los criterios aplicables.

El auditor formula la conclusión general, o la opinión de auditoría, al evaluar toda la evidencia relevante en relación con la materialidad identificada. Con base en la materialidad, el auditor examina si los hallazgos de la auditoría son lo suficientemente importantes como para concluir que la materia objeto, en todos los aspectos significativos, cumple o no con los criterios de auditoría.

Como se discutió en la sección anterior, los tipos de conclusión de auditoría dependen del tipo de compromiso de auditoría. De tratarse de un compromiso de certificación, el auditor puede formarse una opinión o una conclusión. Si se trata, más bien, de un compromiso de informe directo, por lo regular será una conclusión, aunque también es posible una opinión. Esto se explica con más detalle en el Capítulo 6 acerca de los informes.

Cuando los casos de incumplimiento identificados no se pueden cuantificar, el umbral de materialidad cualitativa se torna más primordial. Durante el proceso de planificación, los auditores están bien al tanto de si es una materialidad cuantitativa o un umbral de materialidad cualitativa lo más relevante para el tema en cuestión.

Al evaluar los resultados de la auditoría de las materias objeto, con respecto a los atributos de cumplimiento no monetarios, se utilizará el umbral de materialidad cualitativa (el nivel tolerable de incumplimiento) establecido en la etapa de planificación. Este umbral o nivel tolerable de incumplimiento se determina después de haber examinado los factores discutidos en la etapa de planificación. También se puede establecer un umbral tanto para cada área individual de la materia objeto, como para ella considerada en su totalidad. Un umbral de materialidad para cada área de la materia objeto, adicionalmente al umbral general de materialidad, puede ser útil para evaluar los resultados de la muestra y elaborar una conclusión.

#### Ejemplo:

Si la materia objeto es la práctica de adquisición del Ministerio de Infraestructura:

- El umbral general (nivel tolerable de incumplimiento) puede fijarse en 4%
- El umbral para las áreas individuales de la materia objeto se puede establecer de la siguiente manera:
  - Planificación de compras: 3%
  - Abastecimiento: 5%
  - Gestión de contratos: 4%

El umbral para las áreas individuales debe establecerse, después de considerar los riesgos involucrados en cada área, el estado de los controles y el registro del cumplimiento de la entidad en estas áreas en el pasado, así como también habrá que incluir los factores analizados en el Capítulo 4 sobre planificación.

Al preparar la conclusión general, el auditor debe calcular la tasa real de incumplimiento. Primero, determinará los casos de incumplimiento observados en las pruebas. Por ejemplo, si el tamaño de la muestra sometida a prueba es de 40 y de ellas, 5 muestras no cumplen con los criterios establecidos, entonces los casos de incumplimiento observados son 5, que constituye el número real de incumplimientos observados. Para determinar la tasa real de incumplimiento que se expresa como %, la fórmula es: (número real de incumplimientos / tamaño de muestra) x100. En esta etapa, el auditor aplica el enfoque de evaluación de resultados de muestra utilizado en el Capítulo 4 sobre planificación.

#### Ejemplo:

Si el tamaño total de la muestra sometida a prueba fue 40, y los casos de incumplimiento identificados fueron 5, entonces la tasa real de incumplimiento sería  $(5/40) \times 100 = 12.50\%$ . En caso de haber utilizado el muestreo intencional u opinático, el auditor puede comparar, directamente, esta tasa de incumplimiento con el nivel tolerable de incumplimiento (umbral) establecido para la materia objeto en cuestión. Si la tasa de incumplimiento excede el umbral, el auditor puede concluir que dicha materia no cumple con los criterios establecidos.

Sin embargo, es posible que los casos de incumplimiento identificados provengan de un área particular de la materia objeto y no abarquen la totalidad de la misma. En otras palabras, el incumplimiento no es generalizado. En dicho caso, el auditor deberá modificar la conclusión para que esto quede claramente expresado.

Al momento de elaborar la conclusión general, el auditor puede comparar, directamente, la tasa de desviación del cumplimiento real, con el nivel tolerable de incumplimiento. Esto se hace así, debido a que cuando se aplica el muestreo intencional o de juicio, puede no ser apropiado extrapolar un resultado, debido a que el riesgo de la muestra no se puede cuantificar.

De utilizar el muestreo estadístico, los auditores pueden usar la tabla estadística que aparece en el Apéndice 4-D del Capítulo 4, para calcular la tasa superior de incumplimiento y, luego compararla con el nivel tolerable de incumplimiento (umbral) para formular la conclusión general.

#### 5.4.4 Documentación de los hallazgos de auditoría y elaboración de recomendaciones

En la sección anterior se analizó el uso de un enfoque sistemático para la evaluación de la evidencia, en un compromiso de certificación, incluida la evidencia recopilada y examinada a través de pruebas de controles y pruebas sustantivas. Esta sección describe la evaluación de la evidencia en un compromiso de auditoría de cumplimiento de informe directo. En la mayor parte de los compromisos de informe directo, los auditores efectúan pruebas sustantivas. Esto se debe a que durante la etapa de planificación, al momento de identificar los riesgos, los auditores determinaron que los controles internos son muy limitados o inexistentes en la entidad. Dependiendo de cuán bien la entidad haya manejado la materia objeto, los auditores pueden decidir no evaluar los controles internos, en conjunto o por separado, sino más bien examinar los controles relevantes junto con las pruebas sustantivas.

En los casos de compromisos de informe directo, los auditores planean procedimientos de auditoría para recopilar evidencia de los riesgos identificados en la fase de planificación. El memorando de planificación documenta, en la tabla de riesgos, todos los riesgos que existen para las pruebas de auditoría, que se realizan mediante la aplicación de diversos procedimientos de auditoría. Una vez que se han llevado a cabo los procedimientos de auditoría para cada riesgo identificado en la fase de planificación, se llena una matriz de hallazgos para cada respectivo riesgo, incluyendo el

procedimiento de auditoría aplicado. La Tabla 5.4 presenta una plantilla para una matriz de hallazgos. Se trata de una matriz para el caso de compromisos de informe directo, donde el muestreo estadístico no tiene lugar, debido a que el incumplimiento es de naturaleza cualitativa.

**Tabla 5.4: Plantilla de matriz de hallazgos**

No.	Riesgo	Criterio de auditoría	Condición/ Evidencia	Hallazgo	Causa y efecto del hallazgo	Conclusión	Recomendación

En un compromiso de informe directo, el auditor evalúa la evidencia recopilada y documenta el proceso como un papel de trabajo en la matriz de resultados. Esta es similar al formulario de hallazgos utilizado en un compromiso de certificación; sin embargo, aquí la evidencia proviene, principalmente, de las pruebas sustantivas de detalles para todos los riesgos identificados. Un hallazgo de incumplimiento es la brecha que existe entre el criterio de auditoría y la condición encontrada en la prueba de auditoría. Al explicar la condición, el auditor debe respaldar la afirmación con toda la documentación pertinente, por ejemplo, papel de trabajo y evidencia, así como análisis del trabajo realizado que sustentará la evidencia. El auditor explica los métodos utilizados en la prueba, que también pueden haber sido ya identificados en el memorando de planificación.

En esta etapa, el auditor determina las causas del incumplimiento y sus consecuencias. Los efectos del incumplimiento pueden ser pérdidas monetarias o de otro tipo para la entidad, Aun cuando identificar las causas es fundamental, más importante todavía es definir la causa raíz del incumplimiento en cuestión. Si el auditor concluye el análisis de la causa señalando un motivo de carácter superficial o una causa obvia (por ejemplo, la entidad no cumplió con la entrega del servicio que los vehículos necesitan porque no contaba con suficientes unidades), la causa subyacente principal del incumplimiento no será identificada y el incumplimiento continuará siendo recurrente,

Por ejemplo, en el asunto del vehículo que se acaba de mencionar, hay que identificar la causa raíz por la cual la entidad no tiene suficientes vehículos. Normalmente, este tipo de causa raíz se identifica con el uso de herramientas adecuadas de análisis de causa raíz, por ejemplo, lluvia de ideas, diagrama de espina de pez, diagramas de flujo, los 5 por qué. La herramienta de 5 por qué es la herramienta de análisis de causa raíz más simple. La técnica de "los 5 por qué" usa un método de preguntas para explorar la relación de causa y efecto subyacente en el problema. Esencialmente, el investigador sigue preguntando "por qué" hasta que llega a una conclusión significativa. Por lo general, se debe hacer un mínimo de cinco preguntas, aunque a veces se requieren más, de no haberse aún identificado la causa real. El análisis de causa raíz de los hallazgos sobre el tema de los vehículos y las recomendaciones formuladas se explican, con más detalle, en la tabla que se presenta a continuación.

Hallazgo	La flota de vehículos no cumplió con el objetivo de disponibilidad
<b>Análisis de causa raíz con cinco por qué:</b>	
Por qué 1	Los vehículos, con frecuencia, no estaban disponibles debido a problemas mecánicos
Por qué 2	No hay suficientes técnicos en el sitio para hacer las reparaciones necesarias
Por qué 3	Muy pocos técnicos se han entrenado en los últimos años
Por qué 4	No hay suficientes instructores disponibles para proporcionar el



	entrenamiento requerido
Por qué 5	Muchos instructores se jubilaron, en el mismo año, debido a la falta de un plan de relevo o estrategia de reclutamiento
<b>Recomendación</b>	Dirigida a los síntomas: La entidad debe asegurarse de que la flota de vehículos cumpla con el objetivo de disponibilidad
<b>Recomendación</b>	Dirigida a la causa raíz: La entidad debe establecer un plan de relevo o sucesión y una estrategia de reclutamiento para apoyar las actividades de mantenimiento

Con base en el análisis, se prepara una conclusión sobre el riesgo particular, ya sea de cumplimiento o incumplimiento. Las recomendaciones apropiadas y susceptibles de implementación se suelen basar, por lo regular, en la causa raíz identificada. Si no se puede identificar la causa raíz, una recomendación no aportará ningún valor agregado a la entidad para que rectifique el incumplimiento particular. Por ejemplo, en el caso de los vehículos, mediante el análisis de causa raíz respondiendo los cinco porqués, se descubrió que no se les prestó a los vehículos el servicio necesario, porque se recortó el presupuesto para el entrenamiento de los conductores, y no había suficientes conductores que estuvieran capacitados para prestar el servicio. Si, por el contrario, el auditor concluye el análisis con la causa obvia o de nivel superficial, entonces la recomendación será directa: la entidad debe garantizar que el servicio de los vehículos se proporcione conforme al sistema requerido. Una recomendación de este género no conducirá a ninguna mejora del sistema de la entidad involucrada.

Después de llenar la totalidad de la matriz de hallazgos para todos los riesgos identificados en la etapa de planificación, el auditor determina si el incumplimiento es o no significativo. Aquí el auditor aplica el concepto de materialidad por valor y naturaleza o contexto. En caso de no poder cuantificar el incumplimiento, se puede aplicar la materialidad cuantitativa determinada en la etapa de planificación. Si el incumplimiento no es monetario, sino cualitativo, se puede aplicar el umbral de materialidad identificado en la etapa de planificación. (Consulte el Capítulo 4 sobre planificación). A continuación, se exponen los factores que los auditores deben considerar al aplicar el criterio profesional para determinar si el incumplimiento es o no material:

- Monto involucrados (esto puede ser una cantidad monetaria) u otras medidas como el número de personas involucradas, retrasos en días o tiempo, etc.
- Efectos y consecuencias del incumplimiento
- Visibilidad y sensibilidad de la materia objeto auditada
- Expectativas del órgano legislativo, el público en general, y otras partes interesadas, así como usuarios finales del informe de auditoría
- Naturaleza y significado de las disposiciones que rigen la materia objeto
- Valor monetario del incumplimiento

**El Anexo 5.4: La matriz de hallazgos de auditoría** proporciona una plantilla del papel de trabajo con una guía del proceso para preparar los hallazgos de cada riesgo identificado.

#### 5.4.5 Uso del trabajo de otros auditores

Al utilizar el trabajo de otros auditores, el auditor debe:

- considerar la independencia y objetividad del otro auditor;
- tener en cuenta la competencia profesional del otro auditor para la auditoría en cuestión;
- considerar el alcance del trabajo del otro auditor;
- determinar la relación costo-rendimiento del uso de dicho trabajo;



- realizar procedimientos para obtener evidencia de auditoría, suficiente y apropiada, que demuestre que el trabajo del otro auditor es idóneo, para los propósitos del auditor, en el contexto de la auditoría específica (que puede exigir el acceso a los papeles de trabajo del otro auditor); y
- examinar los hallazgos significativos del otro auditor, al momento de analizar e interpretar los resultados de ese trabajo. Cuando estos hallazgos son importantes para la opinión, el auditor debe analizar estos hallazgos con otro auditor, y valorar si es necesario que él mismo lleve a cabo pruebas de auditoría adicionales.

El auditor externo debe conocer la función de **auditoría interna**, incluido su estatus y alcance organizativo, al momento de obtener una buena comprensión del control interno. Cuando analiza el uso del trabajo de auditoría interna, el auditor debe evaluar lo siguiente, teniendo presente la materialidad y el riesgo involucrados, así como la subjetividad de la evidencia de auditoría:

- la objetividad y la competencia técnica del personal de auditoría interna;
- en qué medida el trabajo de auditoría interna se lleva a cabo con la debida atención profesional;
- el efecto de cualquier restricción impuesta a la auditoría interna por la gerencia.

Al utilizar el trabajo de auditoría interna, el auditor externo debe aplicar procedimientos para evaluar su adecuación, al tiempo que considera el alcance del trabajo y determina si la evaluación de la función de auditoría interna sigue siendo apropiada. En particular, el auditor externo evalúa:

- las habilidades y experiencia de quienes realizan el trabajo;
- si existe supervisión, revisión y documentación del trabajo;
- si se obtiene evidencia de auditoría suficiente, relevante y confiable;
- si las conclusiones alcanzadas son apropiadas y los informes son consistentes con el trabajo realizado; y
- en qué medida las excepciones y los asuntos inusuales identificados por la auditoría interna se resuelven adecuadamente.

Los **expertos** que asisten al auditor se utilizan, para poner a disposición del equipo de auditoría, el conocimiento técnico o las habilidades requeridas para lograr los objetivos de la auditoría. De necesitarse experiencia técnica que no está disponible dentro del equipo de auditoría o la EFS, el auditor debe determinar si contrata a un experto, y:

- evaluar si el experto posee las calificaciones, la competencia y la objetividad necesarias (incluida la ausencia de conflictos de intereses) para los fines de la auditoría;
- entender el área de experiencia del experto lo suficiente como para determinar la naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo a realizar, y para evaluar su adecuación;
- acordar, por escrito, la naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo a efectuar, los roles del experto y del auditor, así como la comunicación entre ambas partes, incluido cualquier informe.

El auditor debe verificar la adecuación del trabajo del experto para los fines de la auditoría, en cuestión, lo que incluye:

- la relevancia y razonabilidad de los hallazgos del experto, y si son consistentes con otras evidencias de auditoría;
- de ser el trabajo del experto significativo para el auditor, deberá conocer la pertinencia y razonabilidad de los supuestos y métodos, así como la integridad, relevancia y exactitud de los datos de la fuente.

En caso de considerar que el trabajo del experto es inadecuado, el auditor deberá acordar la realización de un trabajo adicional o aplicar otros procedimientos de auditoría que sean apropiados.

El rol del experto consiste en asistir al equipo de auditoría, el cual continúa siendo responsable de la opinión de auditoría o la conclusión. Por consiguiente, al emitir una opinión de auditoría no modificada ("limpia"), el auditor no debe hacer referencia al trabajo del experto. No obstante, en caso de que dicha referencia sea importante para entender una modificación de la opinión del auditor, el informe del auditor deberá indicar que la misma no disminuye, en modo alguno, la responsabilidad del auditor por esa opinión.

#### **5.4.6 Acontecimientos posteriores**

Los acontecimientos posteriores en relación con las auditorías de cumplimiento son eventos, tanto favorables como desfavorables, que ocurren entre el final del período de presentación de informes y la fecha del informe del auditor. El auditor debe llevar a cabo procedimientos de auditoría para determinar si ha ocurrido algún suceso entre el final del período del informe y la fecha efectiva del informe del auditor, lo que puede dar como resultado un incumplimiento material y, por lo tanto, requerir de divulgación. Sin embargo, no se espera que el auditor efectúe una revisión continua de todos los asuntos sobre los cuales los procedimientos de auditoría ya han proporcionado conclusiones satisfactorias.

Los procedimientos de auditoría se aplican, lo más cercano posible a la fecha del informe del auditor, y toman en cuenta la evaluación de riesgos del auditor. Aun cuando dependen del tiempo transcurrido desde la última misión de auditoría, dichos procedimientos de auditoría, por lo regular, incluyen:

- los procedimientos de revisión de la gestión de la gerencia para asegurarse que se identifiquen los acontecimientos posteriores;
- la lectura de las actas de las reuniones de los encargados de la gobernanza celebradas luego de finalizado el período del informe;
- la indagación a la gerencia acerca de si ha ocurrido algún evento posterior que pueda resultar en un incumplimiento material.

Cuando el auditor identifica sucesos que pueden ocasionar un incumplimiento material, debe determinar si dichos eventos se revelan adecuadamente.

### **5.5 Comunicación de los hallazgos de auditoría**

El auditor debe comunicar los hallazgos significativos, incluyendo las debilidades materiales en el control interno, de manera oportuna a la gerencia, durante todo el proceso de auditoría, incluida la fase de examen de auditoría. Esto se puede hacer a través de: reuniones de cierre al final de un control o inspección sobre el terreno; intercambios escritos después de someter a prueba una cierta sub parte de la auditoría (por ejemplo, la auditoría de una entidad geográfica particular o de un conjunto de operaciones, etc.); celebración de reuniones especializadas, etc.

La comunicación de los hallazgos preliminares a la entidad auditada le brinda, a dicha entidad, la oportunidad de responder y, al auditor, la oportunidad de verificar la exactitud de los hechos, por ejemplo, y las conclusiones a las que llegó. El auditor debe analizar la respuesta de la entidad, asegurándose de que los problemas válidos que plantea se tengan en cuenta al redactar el informe final.

### **5.6 Realización de compromisos de aseguramiento razonable**

En circunstancias excepcionales, la EFS puede encontrarse con materias objeto en las que el usuario previsto no necesariamente requiere que se le proporcione un aseguramiento razonable. En estos casos, la EFS puede optar por un compromiso de aseguramiento limitado; no obstante, la EFS debe

garantizar que el nivel de aseguramiento que suministre satisfaga las necesidades de los usuarios previstos.

De manera análoga, una EFS también puede optar por proveer un aseguramiento limitado en circunstancias en las que la materia objeto subyacente consta de diversas áreas o aspectos diferentes. En estos casos, se pueden dar diferentes conclusiones sobre cada área o aspecto de la materia objeto, y todas estas conclusiones no necesariamente tienen que tener el mismo nivel de aseguramiento. Más bien, cada conclusión se obtiene, de conformidad con el alcance del trabajo que el equipo de auditoría estuvo en condiciones de llevar a cabo. Cuando se expresan conclusiones, por separado, sobre una materia objeto con diferentes niveles de aseguramiento, a los efectos de contribuir a una mejor comprensión, esto se debe mencionar en el informe de auditoría.

### **5.6.1 Naturaleza, oportunidad y alcance en compromisos de aseguramiento razonables y limitados**

Dado que el nivel de aseguramiento provisto en un compromiso de aseguramiento limitado es más bajo que el de un compromiso de aseguramiento razonable, los procedimientos que el equipo de auditoría lleva a cabo, no solo son diferentes en cuanto a naturaleza y tiempo, sino además menos extensos que los de un compromiso de aseguramiento razonable. Los auditores pueden usar distintos procedimientos, como a continuación se describen, al planear o realizar compromisos de aseguramiento razonable o compromisos de aseguramiento limitados. Sin embargo, el alcance y el contexto en el que se utiliza cada procedimiento dependen de las circunstancias del compromiso y del nivel de aseguramiento a obtener.

- Observación
- Inspección
- Repetición de cálculos
- Repetición de desempeño
- Confirmación
- Indagación
- Revisión analítica

La elección de estos procedimientos en un compromiso de auditoría particular, depende de factores tales como: el nivel de aseguramiento que se obtendrá; las necesidades de información de los usuarios previstos y otras partes interesadas; la naturaleza de la materia objeto; y la disponibilidad de tiempo y los costos involucrados. Las principales diferencias entre los dos tipos de compromiso comprenden lo siguiente:

- La importancia que se le da a la naturaleza de los diferentes procedimientos de auditoría como fuente de evidencia probablemente difiera, dependiendo del tipo de compromiso. Por ejemplo, en un trabajo de aseguramiento limitado, el equipo de auditoría puede considerar más apropiado hacer más énfasis en las consultas del personal de la entidad y en los procedimientos analíticos, y relativamente menos o ninguna, en el examen de los controles y la obtención de evidencia de fuentes externas, como si puede ser el caso para un compromiso de aseguramiento razonable.
- En un compromiso de aseguramiento limitado, el equipo de auditoría puede seleccionar un número menor de ítems para las pruebas. O puede llevar a cabo menos procedimientos. Así, por ejemplo, en un compromiso de aseguramiento limitado, el equipo de auditoría puede realizar únicamente procedimientos analíticos en un área particular, mientras que en un compromiso de aseguramiento razonable, el equipo de auditoría llevaría a cabo tanto la revisión analítica como otras pruebas detalladas en esa área.
- En un compromiso de aseguramiento limitado, el objetivo principal de los procedimientos analíticos es apoyar tendencias o relaciones potenciales, en lugar de identificar casos

- reales de incumplimiento esperado, como ocurre en un compromiso de seguridad razonable, en respuesta a la evaluación de riesgos.
- Cuando se identifican fluctuaciones significativas, diferencias en cuanto a tendencias o relaciones en un compromiso de aseguramiento limitado, se recolecta evidencia apropiada, mediante indagaciones y análisis de las respuestas recibidas, a la luz de las circunstancias.

El auditor debe estar consciente de que un compromiso de aseguramiento es un proceso iterativo. Por este motivo, en ciertas ocasiones, los auditores pueden encontrar información que difiere significativamente de la información que tenían inicialmente, lo que puede exigir que el auditor aplique procedimientos adicionales.

### 5.6.2 Proveer un nivel de aseguramiento que sea significativo

El equipo de auditoría debe planificar la auditoría y ejercer el juicio profesional para garantizar que el nivel de aseguramiento obtenido en un compromiso de aseguramiento limitado sea, lo suficientemente significativo, como para cumplir con el propósito del usuario previsto, en las circunstancias del compromiso. Un nivel significativo de aseguramiento en un determinado compromiso supone un juicio que depende de las circunstancias del compromiso, incluidas las necesidades de información de los usuarios previstos como grupo, los criterios y la naturaleza de la materia objeto del compromiso.

Dado que el nivel de seguridad obtenido en un compromiso de aseguramiento limitado puede variar, el resumen ejecutivo del informe de auditoría debe contener los procedimientos realizados, reconociendo la idoneidad de los procedimientos utilizados en cuanto a su naturaleza, oportunidad y alcance, dentro del contexto de las circunstancias del compromiso, a fin de aportar una mejor comprensión de las conclusiones alcanzadas.

Algunos de los factores que pueden ser relevantes para determinar lo qué constituye un aseguramiento significativo en un compromiso específico pueden ser, por ejemplo, los siguientes:

- Las características de la materia objeto subyacente y los criterios, y si hay algún caso relevante específico en cuanto a dicha materia.
- Instrucciones u otras indicaciones de la parte contratante, por ejemplo del Parlamento, sobre la naturaleza del aseguramiento que la parte contratante desea obtener de la EFS. Por ejemplo, la solicitud del Parlamento puede mencionar, específicamente, los procedimientos o asuntos particulares que considera necesarios, o los aspectos particulares de la materia objeto en los que desearía la EFS centrara los procedimientos de auditoría. Sin embargo, la EFS puede decidir que también se requieren otros procedimientos para obtener evidencia, suficiente y apropiada, para un nivel significativo de aseguramiento.
- Las necesidades de información de los usuarios previstos como grupo. Usualmente, cuanto mayores y más graves sean las consecuencias para los usuarios previstos de recibir una conclusión inapropiada, en razón la existencia de una desviación significativa en la materia objeto subyacente, mayor será el aseguramiento necesario para que sea realmente significativo para ellos. Por ejemplo, en ciertos casos, las consecuencias resultantes de una conclusión inapropiada pueden ser tan grandes, que el equipo de auditoría necesita que el compromiso de aseguramiento sea razonable, para poder tener la seguridad de que sea efectivamente significativo para los usuarios, dadas las circunstancias.
- La expectativa de los usuarios previstos de que el equipo de auditoría formulará una conclusión de aseguramiento limitado sobre la materia objeto subyacente dentro de un corto período de tiempo y a bajo costo.

### **5.6.3 Idoneidad de los criterios de auditoría**

La idoneidad de los criterios de auditoría no se ve afectada por el nivel de aseguramiento; es decir, en caso de que los criterios no sean adecuados para un compromiso de seguridad razonable, tampoco son aptos para un compromiso de aseguramiento limitado, y viceversa. Los criterios de auditoría idóneos para los compromisos de regularidad o reputación deben tener las características mencionadas en 118 de la ISSAI 4000.

### **5.6.4 Evaluación de riesgos del compromiso**

El grado en que la evaluación de riesgos es relevante para el compromiso se ve afectado por las circunstancias del compromiso y el nivel de aseguramiento que se proveerá.

Por ejemplo, en compromisos de aseguramiento limitado, el equipo de auditoría, a menudo, puede decidir obtener evidencia por medios distintos a la prueba de controles, en cuyo caso la consideración del riesgo de control puede ser menos relevante, que en un compromiso de aseguramiento razonable sobre la misma materia objeto subyacente.

### **5.6.5 Idoneidad de la materia objeto**

La idoneidad de una materia objeto subyacente no se ve afectada por el nivel de aseguramiento; es decir, si una materia objeto subyacente no es adecuada para un compromiso de aseguramiento razonable, tampoco es apropiada para un compromiso de aseguramiento limitado, y viceversa.

### **5.6.6 Uso del juicio profesional**

El juicio profesional es necesario para decidir los requisitos éticos relevantes, y los auditores deben tomar decisiones informadas, a lo largo del proceso de auditoría; esto no es posible sin aplicar la capacitación, el conocimiento y la experiencia pertinentes, en las circunstancias existentes. El ejercicio del juicio profesional es, especialmente importante, para valorar si se ha obtenido evidencia, suficiente y apropiada, o si se deben realizar procedimientos adicionales para reunir más evidencia. Especialmente, en el caso de un compromiso de aseguramiento limitado, es necesario un juicio profesional para evaluar si se ha logrado un nivel significativo de aseguramiento que satisfaga las necesidades de los usuarios previstos.

### **5.6.7 Conocimiento de la entidad y de las circunstancias del compromiso**

Los auditores, por lo común, tienen un conocimiento menor que la entidad o la parte responsable de la entidad, en cuanto a la materia objeto y las circunstancias del compromiso. Por este motivo, los auditores deben esforzarse por obtener un nivel suficiente de conocimiento y comprensión de la materia objeto, así como de las circunstancias del compromiso. De manera análoga, el conocimiento de la entidad y de la materia objeto, por parte de los auditores, en un compromiso de aseguramiento limitado tendrá menor profundidad que en un compromiso de aseguramiento razonable.

En compromisos de aseguramiento limitados, rara vez se necesita obtener una comprensión del control interno o realizar pruebas de control interno. Sin embargo, en algunos compromisos de aseguramiento limitados, el auditor puede necesitar entender el control interno, dependiendo de la circunstancia del compromiso y de la naturaleza de la materia objeto.

La identificación de las posibles áreas de incumplimiento significativo le permite al auditor centrarse, solo en esas áreas, en el caso de un compromiso de aseguramiento limitado. Por ejemplo, cuando la materia objeto versa sobre adquisiciones, el auditor puede enfocarse en aquellas etapas del proceso de adquisición que son más susceptibles de incumplimiento. Los auditores pueden diseñar y llevar a

cabo procedimientos sobre la materia objeto, en su totalidad, cuando consta de una sola área, o cuando la seguridad en todas las áreas de la materia es necesaria para obtener un nivel significativo de aseguramiento.

En ambos tipos de compromisos, (aseguramiento razonable y aseguramiento limitado), el proceso de valoración de riesgos de la entidad también ayuda al auditor, a conocer la materia objeto y las circunstancias del compromiso.

### **5.6.8 Determinación de procedimientos adicionales necesarios en un compromiso de aseguramiento limitado**

A veces, durante el curso del compromiso, los auditores pueden darse cuenta de un incumplimiento que puede o no ser significativo. En tales circunstancias, los auditores deben hacer un juicio profesional y determinar si se requieren procedimientos adicionales. De considerar los auditores que el incumplimiento actual no hará que, el incumplimiento total en el área exceda el nivel del umbral establecido (nivel tolerable de incumplimiento), entonces, pueden decidir no realizar procedimientos adicionales.

*Ejemplo:*

Si el nivel del umbral establecido para el área es de 10% y el incumplimiento potencial solo elevará el incumplimiento real a 6%, es posible que no sea necesario aplicar procedimientos adicionales, a menos que, el auditor considere que existen otros factores cualitativos que se deben tener en cuenta.

Entre las circunstancias que pueden exigir la aplicación de procedimientos adicionales figuran las siguientes:

- Al realizar procedimientos analíticos, el profesional puede identificar una fluctuación o relación que es inconsistente con otra información relevante o que difiere significativamente de las cantidades o ratios esperadas.
- En caso de que los resultados de los procedimientos analíticos estén dentro de las expectativas pero, no obstante, están cerca de exceder el valor esperado, entonces se pueden requerir procedimientos adicionales, porque el riesgo de incumplimiento material puede no ser aceptable en las circunstancias del compromiso.
- Si el auditor toma conocimiento de un posible incumplimiento material, al revisar las fuentes externas, entonces, es posible que se necesiten procedimientos adicionales.
- En caso de que el nivel del umbral para el área sea de 10% y, los procedimientos inicialmente planeados descubrieron una tasa real de incumplimiento de 9%, es posible que se necesiten procedimientos adicionales, debido a que el riesgo de incumplimiento material puede no ser aceptable en las circunstancias del compromiso.

Si, en un compromiso de aseguramiento limitado, una materia reclama la atención del auditor al punto de considerar que existe un incumplimiento sustancial, el auditor debe diseñar y efectuar procedimientos adicionales.

## **5.7 Conclusión**

Los auditores ejercen su juicio profesional y escepticismo, en el transcurso de la auditoría, para determinar si la evidencia de auditoría es suficiente y apropiada. El presente capítulo analizó los factores que los auditores deben considerar para valorar la evidencia de auditoría y formar conclusiones. El Capítulo 6 discutirá cómo los resultados de la evaluación de la evidencia y la conclusión formada se reflejan en los informes de auditoría de cumplimiento.

## Anexo 5.1: Prueba de la eficacia operativa de los controles

Requisito cubierto de la ISSAI: ISSAI 4000.144-149

Nombre de la entidad:

Periodo de la auditoría:

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

### Paso 1: Vinculación o conexión de la planificación con el riesgo, las actividades de control, los procedimientos de prueba

1	2	3	4	5	6
Número de referencia de control	Riesgo	Referencia de riesgo	Actividad de control para el riesgo	Procedimientos de pruebas de control realizados	Comentarios
Vincular con...	Vinculación con...			Vinculación con...	

### Paso 2: Pruebas realizadas de los procedimientos de control

1	2	3					4
Muestra	No. de referencia de la muestra	Ítem examinado en la muestra					Conclusión
		Ítem 1	Ítem 2	Ítem 3	Ítem 4	Ítem 5	
1							
2							
3							
4							

### Conclusión general sobre las pruebas de control

--

## Completar la plantilla para probar la eficacia operativa de los controles: guía sugerida del proceso

<b>Objetivo de completar la plantilla</b>	El objetivo de esta plantilla de papel de trabajo es documentar los procedimientos de prueba de control realizados por el auditor, en la fase de ejecución de la auditoría, para asegurar que el trabajo, llevado a cabo por el auditor, se documente como consecuencia. El objetivo de la prueba está relacionado con el riesgo identificado; el procedimiento de auditoría se realiza en las muestras seleccionadas.										
<b>Requisito cubierto de la ISSAI</b>	ISSAI 4000.144-149										
<b>Guía</b>	<p>Esta plantilla de papel de trabajo consta de dos pasos, como bien se explica, a continuación:</p> <p><b>Paso 1:</b> Vincule y conecte los riesgos que se consideraron para la prueba en el documento de planificación y anótelos en el campo provisto anteriormente. Con respecto a esto, busque los riesgos, actividades de control, procedimientos de prueba de controles identificados en el documento de planificación.</p> <p><b>Paso 2:</b> Seleccione las muestras que se someterán a prueba para una actividad de control a la vez. Primero, registre el número de referencia del control y el número de referencia del riesgo para confirmar qué control se examinó. Anote esto en el campo proporcionado en la plantilla, y luego registre la información de las muestras, en la tabla designada a tal efecto. Los detalles o ítems a someter a prueba, en la muestra seleccionada, dependerán del objetivo de la prueba; lo que debe probarse, debe extraerse de los procedimientos de auditoría.</p> <p><b>Paso 1: Vinculación o conexión de la planificación con el riesgo, las actividades de control y los procedimientos de prueba</b></p> <table border="1"> <tr> <td><b>Columna 1</b></td><td>En esta columna, rastree o busque el número de referencia de la actividad de control en la Actividad de registro de control o en la tabla de registro de riesgo o <i>RMNC</i> (Riesgo de Incumplimiento Material) llenada en la etapa de planificación de la auditoría y anótelos aquí. La columna 1 registra el número de referencia del control y, por lo tanto, proporciona el estatus de los controles que están siendo examinados.</td></tr> <tr> <td><b>Columna 2</b></td><td>Identifique los riesgos identificados en la tabla de <i>RMNC</i> o registro de riesgos y escríbalos en esta columna. Rastree y anote, primero, los riesgos evaluados como significativos.</td></tr> <tr> <td><b>Columna 3</b></td><td>El rastreo del nombre del riesgo o, más bien, de la referencia de riesgo en esta documentación es opcional. El número de referencia del riesgo puede rastrearse desde la tabla de registro de riesgo o <i>RMNC</i> y anotarse en esta columna.</td></tr> <tr> <td><b>Columna 4</b></td><td>Rastree el nombre de la actividad de control de <i>RMNC</i> o tabla de registro de riesgos y escríbalo en esta columna. Debe corresponder al número de referencia de la actividad de control registrado en la columna 1 y también a los riesgos trazados desde el registro de riesgo o <i>RMNC</i>.</td></tr> <tr> <td><b>Columna 5</b></td><td>En esta columna, agregue un comentario sobre los procedimientos de prueba de control diseñados, en la etapa de planificación, y tomados de la tabla de registro de riesgo o <i>RMNC</i>. Este es el trabajo que debe realizar</td></tr> </table>	<b>Columna 1</b>	En esta columna, rastree o busque el número de referencia de la actividad de control en la Actividad de registro de control o en la tabla de registro de riesgo o <i>RMNC</i> (Riesgo de Incumplimiento Material) llenada en la etapa de planificación de la auditoría y anótelos aquí. La columna 1 registra el número de referencia del control y, por lo tanto, proporciona el estatus de los controles que están siendo examinados.	<b>Columna 2</b>	Identifique los riesgos identificados en la tabla de <i>RMNC</i> o registro de riesgos y escríbalos en esta columna. Rastree y anote, primero, los riesgos evaluados como significativos.	<b>Columna 3</b>	El rastreo del nombre del riesgo o, más bien, de la referencia de riesgo en esta documentación es opcional. El número de referencia del riesgo puede rastrearse desde la tabla de registro de riesgo o <i>RMNC</i> y anotarse en esta columna.	<b>Columna 4</b>	Rastree el nombre de la actividad de control de <i>RMNC</i> o tabla de registro de riesgos y escríbalo en esta columna. Debe corresponder al número de referencia de la actividad de control registrado en la columna 1 y también a los riesgos trazados desde el registro de riesgo o <i>RMNC</i> .	<b>Columna 5</b>	En esta columna, agregue un comentario sobre los procedimientos de prueba de control diseñados, en la etapa de planificación, y tomados de la tabla de registro de riesgo o <i>RMNC</i> . Este es el trabajo que debe realizar
<b>Columna 1</b>	En esta columna, rastree o busque el número de referencia de la actividad de control en la Actividad de registro de control o en la tabla de registro de riesgo o <i>RMNC</i> (Riesgo de Incumplimiento Material) llenada en la etapa de planificación de la auditoría y anótelos aquí. La columna 1 registra el número de referencia del control y, por lo tanto, proporciona el estatus de los controles que están siendo examinados.										
<b>Columna 2</b>	Identifique los riesgos identificados en la tabla de <i>RMNC</i> o registro de riesgos y escríbalos en esta columna. Rastree y anote, primero, los riesgos evaluados como significativos.										
<b>Columna 3</b>	El rastreo del nombre del riesgo o, más bien, de la referencia de riesgo en esta documentación es opcional. El número de referencia del riesgo puede rastrearse desde la tabla de registro de riesgo o <i>RMNC</i> y anotarse en esta columna.										
<b>Columna 4</b>	Rastree el nombre de la actividad de control de <i>RMNC</i> o tabla de registro de riesgos y escríbalo en esta columna. Debe corresponder al número de referencia de la actividad de control registrado en la columna 1 y también a los riesgos trazados desde el registro de riesgo o <i>RMNC</i> .										
<b>Columna 5</b>	En esta columna, agregue un comentario sobre los procedimientos de prueba de control diseñados, en la etapa de planificación, y tomados de la tabla de registro de riesgo o <i>RMNC</i> . Este es el trabajo que debe realizar										



	el auditor.								
	<p><b>Paso 2: Prueba de los procedimientos de control realizada</b></p> <table> <tr> <td><b>Columna 1</b></td><td>En esta columna, registre los números de las muestras. Esto indica cuántas muestras se sometieron a prueba.</td></tr> <tr> <td><b>Columna 2</b></td><td>Escriba el número de referencia de la muestra en esta columna. Por lo general, podría ser un comprobante de pago o un recibo no. y fecha, o algo similar en cuanto a naturaleza.</td></tr> <tr> <td><b>Columna 3</b></td><td>En esta columna, registre la información de los ítems examinados en esa muestra particular con respecto al control. Los ítems a examinar en una muestra particular se determinarán a partir de los procedimientos de prueba de control, diseñados en la etapa de planificación, y el objetivo de la prueba.</td></tr> <tr> <td><b>Columna 4</b></td><td>Llegue a una conclusión sobre cada muestra analizada y regístrela en esta columna. Esto conformará la base para llegar a una conclusión general.</td></tr> </table>	<b>Columna 1</b>	En esta columna, registre los números de las muestras. Esto indica cuántas muestras se sometieron a prueba.	<b>Columna 2</b>	Escriba el número de referencia de la muestra en esta columna. Por lo general, podría ser un comprobante de pago o un recibo no. y fecha, o algo similar en cuanto a naturaleza.	<b>Columna 3</b>	En esta columna, registre la información de los ítems examinados en esa muestra particular con respecto al control. Los ítems a examinar en una muestra particular se determinarán a partir de los procedimientos de prueba de control, diseñados en la etapa de planificación, y el objetivo de la prueba.	<b>Columna 4</b>	Llegue a una conclusión sobre cada muestra analizada y regístrela en esta columna. Esto conformará la base para llegar a una conclusión general.
<b>Columna 1</b>	En esta columna, registre los números de las muestras. Esto indica cuántas muestras se sometieron a prueba.								
<b>Columna 2</b>	Escriba el número de referencia de la muestra en esta columna. Por lo general, podría ser un comprobante de pago o un recibo no. y fecha, o algo similar en cuanto a naturaleza.								
<b>Columna 3</b>	En esta columna, registre la información de los ítems examinados en esa muestra particular con respecto al control. Los ítems a examinar en una muestra particular se determinarán a partir de los procedimientos de prueba de control, diseñados en la etapa de planificación, y el objetivo de la prueba.								
<b>Columna 4</b>	Llegue a una conclusión sobre cada muestra analizada y regístrela en esta columna. Esto conformará la base para llegar a una conclusión general.								
<b>Conclusión sobre las pruebas de control</b>	<p>Con base en los controles identificados con relación a cada riesgo examinado, hay que concluir indicando si los controles implementados están funcionando de manera eficaz. Para hacer esto, primero registre la base para la conclusión y, luego, concluya con cualquiera de las siguientes afirmaciones.</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Los controles estaban operando eficazmente.</li> <li>2. Los controles no estaban funcionando eficazmente.</li> </ol> <p>Rastree o vaya hasta la tabla de registro de riesgos o <i>RMNC</i> que aparece bajo la columna especificada como "Conclusión del procedimiento de prueba de control" y registre esta conclusión como "Eficaz" o "No eficaz", con respecto a cada procedimiento de prueba de control.</p>								
<b>Evidencia del preparador y revisor</b>	<p>La Tabla que indica los nombres, tanto de la persona que preparó y completó este papel de trabajo, como del revisor, debe completarse al final. El preparador podría ser el líder del equipo o uno de sus miembros quienes al final firmarían, en conformidad.</p> <p>El revisor, generalmente el supervisor de la auditoría, debe firmar este documento para asegurarse de que el trabajo realizado por el equipo haya sido revisado en conformidad.</p>								

## Anexo 5.2: Realización de procedimientos sustantivos de auditoría

Requisito cubierto de la ISSAI: ISSAI 4000.144-149

Nombre de la entidad:

Periodo de la auditoría

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

### Paso 1: Vinculación o conexión de la planificación con el riesgo y los procedimientos de auditoría sustantivos

1	2	3	4
Riesgo	Referencia de riesgo	Procedimientos de auditoría sustantivos realizados	Comentarios
Vincular con...		Vincular con...	

### Paso 2: Procedimientos de auditoría sustantivos realizados

1	2	3					4
Muestra	No. de referencia de la muestra	Ítem examinado en la muestra					Conclusión
		Ítem 1	Ítem 2	Ítem 3	Ítem 4	Ítem 5	
1							
2							
3							
4							

### Conclusión general sobre los procedimientos de auditoría sustantivos

## Completar la plantilla de procedimientos de auditoría sustantivos: guía sugerida del proceso

<b>Objetivo de completar la plantilla</b>	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 asegurar que el trabajo llevado a cabo por el auditor se documente en conformidad. El objetivo de la prueba está relacionado con el riesgo identificado; el procedimiento de auditoría se realiza en las muestras seleccionadas.								
<b>Requisito cubierto de la ISSAI</b>	ISSAI 4000.144-149								
<b>Guía</b>	<p>El auditor debe seguir dos pasos para completar esta plantilla de papel de trabajo, como se explica a continuación:</p> <p><b>Paso 1:</b> Vincule los riesgos del documento de planificación que se consideraron para la prueba y anótelos en el campo proporcionado anteriormente. Con respecto a ellos, vincule los riesgos y los procedimientos sustantivos de auditoría identificados en el documento de planificación.</p> <p><b>Paso 2:</b> Seleccione las muestras a examinar. Por lo general, las muestras seleccionadas para las pruebas sustantivas suelen ser más grandes que para las pruebas de control. Por lo tanto, el auditor necesita registrar, primero, el número de referencia del riesgo, de modo que quede bastante claro qué riesgo se va a abordar mediante la realización de un procedimiento de auditoría sustantivo. Los detalles o elementos que se probarán en la muestra específica, dependerán del objetivo de la prueba y, lo que debe probarse, se debe extraer de los procedimientos sustantivos de auditoría.</p> <p><b>Paso 1: Vinculación de la planificación con el riesgo y los procedimientos de auditoría sustantivos</b></p> <p>Después de registrar los riesgos que se someterán a prueba, proceda a completar la tabla con cuatro elementos. El auditor, primero, debe enfocarse en el riesgo significativo, para luego diseñar y realizar procedimientos sustantivos de auditoría que respondan a dichos riesgos.</p> <table border="1"> <tr> <td><b>Columna 1</b></td><td>Vincule los riesgos identificados, extraídos de la tabla de registro de riesgos o <i>RMNC</i> (Riesgo de Incumplimiento Material), y regístrelos en esta columna. Primero, vincule los riesgos evaluados como significativos.</td></tr> <tr> <td><b>Columna 2</b></td><td>El número de referencia de riesgo puede vincularse desde la tabla de registro de riesgo o <i>RMNC</i> y registrarse en esta columna, para facilitar la referencia, mientras se documentan los procedimientos de auditoría sustantivos realizados.</td></tr> <tr> <td><b>Columna 3</b></td><td>En esta columna, vincule los procedimientos de auditoría sustantivos diseñados en la etapa de planificación y extraídos de la tabla de registro de riesgos o <i>RMNC</i>. Este es el trabajo que debe realizar el auditor.</td></tr> <tr> <td><b>Columna 4</b></td><td>Agregue un comentario, aquí, sobre el proceso y el resultado. El objetivo es asegurarse de que el objetivo de la prueba se mantenga, de manera</td></tr> </table>	<b>Columna 1</b>	Vincule los riesgos identificados, extraídos de la tabla de registro de riesgos o <i>RMNC</i> (Riesgo de Incumplimiento Material), y regístrelos en esta columna. Primero, vincule los riesgos evaluados como significativos.	<b>Columna 2</b>	El número de referencia de riesgo puede vincularse desde la tabla de registro de riesgo o <i>RMNC</i> y registrarse en esta columna, para facilitar la referencia, mientras se documentan los procedimientos de auditoría sustantivos realizados.	<b>Columna 3</b>	En esta columna, vincule los procedimientos de auditoría sustantivos diseñados en la etapa de planificación y extraídos de la tabla de registro de riesgos o <i>RMNC</i> . Este es el trabajo que debe realizar el auditor.	<b>Columna 4</b>	Agregue un comentario, aquí, sobre el proceso y el resultado. El objetivo es asegurarse de que el objetivo de la prueba se mantenga, de manera
<b>Columna 1</b>	Vincule los riesgos identificados, extraídos de la tabla de registro de riesgos o <i>RMNC</i> (Riesgo de Incumplimiento Material), y regístrelos en esta columna. Primero, vincule los riesgos evaluados como significativos.								
<b>Columna 2</b>	El número de referencia de riesgo puede vincularse desde la tabla de registro de riesgo o <i>RMNC</i> y registrarse en esta columna, para facilitar la referencia, mientras se documentan los procedimientos de auditoría sustantivos realizados.								
<b>Columna 3</b>	En esta columna, vincule los procedimientos de auditoría sustantivos diseñados en la etapa de planificación y extraídos de la tabla de registro de riesgos o <i>RMNC</i> . Este es el trabajo que debe realizar el auditor.								
<b>Columna 4</b>	Agregue un comentario, aquí, sobre el proceso y el resultado. El objetivo es asegurarse de que el objetivo de la prueba se mantenga, de manera								

	consistente, para llegar a una conclusión adecuada en función de los procedimientos sustantivos de auditoría realizados.								
	<p><b>Paso 2: Procedimientos sustantivos aplicados</b></p> <p>Documente los procedimientos sustantivos de auditoría efectuados que responden a los riesgos evaluados de incumplimiento material. Vincule la referencia del riesgo y regístrela en el campo dado.</p> <table> <tr> <td><b>Columna 1</b></td><td>En esta columna, registre los números de muestras. Esto indica cuántas muestras se probaron.</td></tr> <tr> <td><b>Columna 2</b></td><td>Documente el no. de referencia de la muestra en esta columna. Por lo regular, se trata de un comprobante de pago o el no. y fecha de un recibo.</td></tr> <tr> <td><b>Columna 3</b></td><td>En esta columna, registre los detalles o ítems sometidos a prueba en esa muestra particular. Los ítems a examinar en una muestra particular, serán determinados por los procedimientos sustantivos de auditoría diseñados, y los objetivos de la prueba establecidos en la etapa de planificación.</td></tr> <tr> <td><b>Columna 4</b></td><td>En esta columna, anote la conclusión a la que se llegó en cada muestra probada. Esto conformará la base para llegar a una conclusión general.</td></tr> </table>	<b>Columna 1</b>	En esta columna, registre los números de muestras. Esto indica cuántas muestras se probaron.	<b>Columna 2</b>	Documente el no. de referencia de la muestra en esta columna. Por lo regular, se trata de un comprobante de pago o el no. y fecha de un recibo.	<b>Columna 3</b>	En esta columna, registre los detalles o ítems sometidos a prueba en esa muestra particular. Los ítems a examinar en una muestra particular, serán determinados por los procedimientos sustantivos de auditoría diseñados, y los objetivos de la prueba establecidos en la etapa de planificación.	<b>Columna 4</b>	En esta columna, anote la conclusión a la que se llegó en cada muestra probada. Esto conformará la base para llegar a una conclusión general.
<b>Columna 1</b>	En esta columna, registre los números de muestras. Esto indica cuántas muestras se probaron.								
<b>Columna 2</b>	Documente el no. de referencia de la muestra en esta columna. Por lo regular, se trata de un comprobante de pago o el no. y fecha de un recibo.								
<b>Columna 3</b>	En esta columna, registre los detalles o ítems sometidos a prueba en esa muestra particular. Los ítems a examinar en una muestra particular, serán determinados por los procedimientos sustantivos de auditoría diseñados, y los objetivos de la prueba establecidos en la etapa de planificación.								
<b>Columna 4</b>	En esta columna, anote la conclusión a la que se llegó en cada muestra probada. Esto conformará la base para llegar a una conclusión general.								
<b>Conclusión sobre los procedimientos de auditoría sustantivos</b>	<p>Para llegar a una conclusión general, primero, establezca la base de la conclusión. Ésta se puede deducir, resumiendo la conclusión para cada muestra en la columna 4.</p> <p>La conclusión general debe vincularse, luego, a los riesgos específicos en el registro de riesgos, para que los auditores sepan qué riesgos han resultado ser, efectivamente, incumplimientos. A partir de esto, se pueden sugerir recomendaciones constructivas.</p> <p>Cualquier excepción observada al realizar los procedimientos sustantivos de auditoría en cada muestra seleccionada para la prueba, debe vincularse con la lista de observación en la etapa de finalización y revisión de la auditoría, para tratarla adecuadamente con la gerencia y evaluar el impacto sobre el objetivo y la materia objeto.</p>								
<b>Evidencia del preparador y el revisor</b>	<p>La tabla que indica los nombres de la persona que preparó y completó este papel de trabajo y el revisor debe completarse al final. El preparador puede ser el líder del equipo o uno de los miembros del equipo, que luego firmará</p> <p>El revisor, generalmente el supervisor de la auditoría, debe firmar este documento para asegurarse de que el trabajo realizado por el equipo haya sido revisado como corresponde.</p>								

### Anexo 5.3: Formulario de hallazgos para pruebas sustantivas de cumplimiento

Requisito cubierto de la ISSAI: ISSAI 4000.144-149

Nombre de la entidad:

Periodo de la auditoría:

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

**Título o nombre del hallazgo**

**Antecedentes o background**

**Criterios**

**Condición o hecho**

**Impacto**

**Incumplimiento**

Características del incumplimiento

¿Detectable?

Clasificación del incumplimiento

Naturaleza del incumplimiento

Cuantificación del incumplimiento

Nivel del incumplimiento

Causa del incumplimiento

Descripción del hallazgo

## Completar el formulario de búsqueda de pruebas sustantivas de cumplimiento: guía sugerida del proceso

<b>Objetivo de completar la plantilla</b>	El objetivo de completar esta plantilla de papel de trabajo es registrar los hallazgos de los procedimientos de prueba sustantivos. Esto ayudará al auditor a narrar los hallazgos con las referencias adecuadas.												
<b>Requisito cubierto de la ISSAI</b>	ISSAI 4000.144-149												
<b>Guía</b>	<p>El procedimiento para cada riesgo debe ser repetido en cada una de las muestras identificadas.</p> <hr/> <table border="1"> <tr> <td><b>Fila 1</b></td><td>Definir el título: es una breve declaración que explica el mensaje clave del hallazgo. Puede mencionar el incumplimiento particular observado por la auditoría, que luego se explica, con más detalle, en las siguientes secciones del formulario.</td></tr> <tr> <td><b>Fila 2</b></td><td>Antecedentes (<i>background</i>) de la transacción auditada, operación, etc. Por ejemplo, una cantidad, cuándo fue pagada, por quién, por concepto de qué, etc.</td></tr> <tr> <td><b>Fila 3</b></td><td>Criterios: Por lo regular, en la auditoría de cumplimiento, los criterios provienen de requisitos legales. Los elementos esenciales para el hallazgo pueden ser citados o referidos. Aquí la pregunta a plantearse es: "cuál debería ser" la situación como establecen los criterios.</td></tr> <tr> <td><b>Fila 4</b></td><td>Condición o hecho: Escriba lo que el auditor encontró, en relación con los criterios, en la entidad que está siendo auditada. Básicamente responde a la pregunta: "¿qué encontraste?"</td></tr> <tr> <td><b>Fila 5</b></td><td>Impacto: El análisis al comparar los criterios con la condición o los hechos. ¿Qué consecuencias ha tenido el incumplimiento? ¿Qué efectos ha provocado?</td></tr> <tr> <td><b>Fila 6</b></td><td>Incumplimiento: Aquí se describen los detalles del incumplimiento: si es detectable o no; clasificación del incumplimiento; naturaleza del incumplimiento; de ser posible, la cuantificación del incumplimiento que a menudo se requiere para corroborar los hallazgos; el nivel del incumplimiento; causa del incumplimiento, etc. Con base en toda esta información, redacte una descripción narrativa del hallazgo.</td></tr> </table>	<b>Fila 1</b>	Definir el título: es una breve declaración que explica el mensaje clave del hallazgo. Puede mencionar el incumplimiento particular observado por la auditoría, que luego se explica, con más detalle, en las siguientes secciones del formulario.	<b>Fila 2</b>	Antecedentes ( <i>background</i> ) de la transacción auditada, operación, etc. Por ejemplo, una cantidad, cuándo fue pagada, por quién, por concepto de qué, etc.	<b>Fila 3</b>	Criterios: Por lo regular, en la auditoría de cumplimiento, los criterios provienen de requisitos legales. Los elementos esenciales para el hallazgo pueden ser citados o referidos. Aquí la pregunta a plantearse es: "cuál debería ser" la situación como establecen los criterios.	<b>Fila 4</b>	Condición o hecho: Escriba lo que el auditor encontró, en relación con los criterios, en la entidad que está siendo auditada. Básicamente responde a la pregunta: "¿qué encontraste?"	<b>Fila 5</b>	Impacto: El análisis al comparar los criterios con la condición o los hechos. ¿Qué consecuencias ha tenido el incumplimiento? ¿Qué efectos ha provocado?	<b>Fila 6</b>	Incumplimiento: Aquí se describen los detalles del incumplimiento: si es detectable o no; clasificación del incumplimiento; naturaleza del incumplimiento; de ser posible, la cuantificación del incumplimiento que a menudo se requiere para corroborar los hallazgos; el nivel del incumplimiento; causa del incumplimiento, etc. Con base en toda esta información, redacte una descripción narrativa del hallazgo.
<b>Fila 1</b>	Definir el título: es una breve declaración que explica el mensaje clave del hallazgo. Puede mencionar el incumplimiento particular observado por la auditoría, que luego se explica, con más detalle, en las siguientes secciones del formulario.												
<b>Fila 2</b>	Antecedentes ( <i>background</i> ) de la transacción auditada, operación, etc. Por ejemplo, una cantidad, cuándo fue pagada, por quién, por concepto de qué, etc.												
<b>Fila 3</b>	Criterios: Por lo regular, en la auditoría de cumplimiento, los criterios provienen de requisitos legales. Los elementos esenciales para el hallazgo pueden ser citados o referidos. Aquí la pregunta a plantearse es: "cuál debería ser" la situación como establecen los criterios.												
<b>Fila 4</b>	Condición o hecho: Escriba lo que el auditor encontró, en relación con los criterios, en la entidad que está siendo auditada. Básicamente responde a la pregunta: "¿qué encontraste?"												
<b>Fila 5</b>	Impacto: El análisis al comparar los criterios con la condición o los hechos. ¿Qué consecuencias ha tenido el incumplimiento? ¿Qué efectos ha provocado?												
<b>Fila 6</b>	Incumplimiento: Aquí se describen los detalles del incumplimiento: si es detectable o no; clasificación del incumplimiento; naturaleza del incumplimiento; de ser posible, la cuantificación del incumplimiento que a menudo se requiere para corroborar los hallazgos; el nivel del incumplimiento; causa del incumplimiento, etc. Con base en toda esta información, redacte una descripción narrativa del hallazgo.												
<b>Evidencia del preparador y revisor</b>	<p>La Tabla que indica los nombres de la persona que preparó y completó este documento de trabajo y del revisor debe completarse al final. El preparador podría ser el líder del equipo o uno de sus miembros que luego firmaría en conformidad.</p> <p>El revisor, generalmente el supervisor de auditoría, debe firmar este documento para asegurarse de que el trabajo realizado por el equipo haya sido, por tanto, revisado.</p>												

## Anexo 5.4: Matriz de hallazgos de auditoría

Requisito cubierto de la ISSAI: ISSAI 4000.179

Nombre de la entidad:	
Periodo de la auditoría:	

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

Riesgo de auditoría						
Hallazgos						
1	2	3	4	5	6	7
Riesgo o pregunta de auditoría	Criterios	Condición o evidencia	Hallazgo	Causa y efecto del hallazgo	Conclusión	Recomendación

## Completar la plantilla de la matriz de hallazgos de auditoría: guía sugerida del proceso

<b>Objetivo de completar la plantilla</b>	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 llenar esta plantilla para cada riesgo y crear un memorando, de acuerdo con el formato de la EFS para el hallazgo. Deberá tener la referencia de la documentación requerida para cada hallazgo y esto asegurará que se cubran las pruebas y la documentación.														
<b>Requisito cubierto de la ISSAI</b>	ISSAI 4000.179														
<b>Guía</b>	<p>Riesgo de auditoría: es el mismo que se establece en el plan de auditoría, que hace referencia al registro de riesgos. Para cada pregunta o riesgo de auditoría, se deben repetir los ítems de la tabla que figura a continuación.</p> <table> <tr> <td><b>Columna 1</b></td><td>Riesgos identificados en la fase de planificación, con el proceso explicado: "Qué puede salir mal".</td></tr> <tr> <td><b>Columna 2</b></td><td>Disposiciones, normas, o reglamentaciones que rigen la entidad, sucesos o situación particular utilizada para determinar la respuesta al riesgo, es decir, si es o no conforme con las mismas.</td></tr> <tr> <td><b>Columna 3</b></td><td>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 recolección de evidencia, utilizando diferentes métodos, técnicas o procedimientos. La evidencia está vinculada con los criterios.</td></tr> <tr> <td><b>Columna 4</b></td><td>Ésta es la diferencia entre los criterios (lo que debería ser) y la condición (lo que está allí), mediante la valoración de la evidencia de la condición encontrada con relación a los criterios. Con frecuencia, hay varios ítems de evidencia que conforman un hallazgo.</td></tr> <tr> <td><b>Columna 5</b></td><td>Si no se cumple, ¿cuál es la causa? Podría ser el desconocimiento de las reglas vigentes o la omisión o anulación por una decisión de la gerencia. Aquí el auditor necesita identificar la causa raíz del incumplimiento, en lugar de anotar lo obvio. ¿Cuál es el efecto o consecuencia del incumplimiento o desviación con respecto a la pérdida u otro daño a la entidad?</td></tr> <tr> <td><b>Columna 6</b></td><td>Con base en los hallazgos, si el riesgo que está siendo auditado cumple o no con los criterios respectivos.</td></tr> <tr> <td><b>Columna 7</b></td><td>Propuestas para abordar los problemas principales o la causa raíz identificados en la columna 5. Las recomendaciones deben provenir de la causa raíz determinada. Es posible que no todos los hallazgos tengan recomendaciones. Al sugerir una recomendación, es una buena práctica discutir con la entidad la lógica y la probabilidad de su implementación. Esto mejorará las perspectivas de la recomendación para la implementación.</td></tr> </table>	<b>Columna 1</b>	Riesgos identificados en la fase de planificación, con el proceso explicado: "Qué puede salir mal".	<b>Columna 2</b>	Disposiciones, normas, o reglamentaciones que rigen la entidad, sucesos o situación particular utilizada para determinar la respuesta al riesgo, es decir, si es o no conforme con las mismas.	<b>Columna 3</b>	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 recolección de evidencia, utilizando diferentes métodos, técnicas o procedimientos. La evidencia está vinculada con los criterios.	<b>Columna 4</b>	Ésta es la diferencia entre los criterios (lo que debería ser) y la condición (lo que está allí), mediante la valoración de la evidencia de la condición encontrada con relación a los criterios. Con frecuencia, hay varios ítems de evidencia que conforman un hallazgo.	<b>Columna 5</b>	Si no se cumple, ¿cuál es la causa? Podría ser el desconocimiento de las reglas vigentes o la omisión o anulación por una decisión de la gerencia. Aquí el auditor necesita identificar la causa raíz del incumplimiento, en lugar de anotar lo obvio. ¿Cuál es el efecto o consecuencia del incumplimiento o desviación con respecto a la pérdida u otro daño a la entidad?	<b>Columna 6</b>	Con base en los hallazgos, si el riesgo que está siendo auditado cumple o no con los criterios respectivos.	<b>Columna 7</b>	Propuestas para abordar los problemas principales o la causa raíz identificados en la columna 5. Las recomendaciones deben provenir de la causa raíz determinada. Es posible que no todos los hallazgos tengan recomendaciones. Al sugerir una recomendación, es una buena práctica discutir con la entidad la lógica y la probabilidad de su implementación. Esto mejorará las perspectivas de la recomendación para la implementación.
<b>Columna 1</b>	Riesgos identificados en la fase de planificación, con el proceso explicado: "Qué puede salir mal".														
<b>Columna 2</b>	Disposiciones, normas, o reglamentaciones que rigen la entidad, sucesos o situación particular utilizada para determinar la respuesta al riesgo, es decir, si es o no conforme con las mismas.														
<b>Columna 3</b>	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 recolección de evidencia, utilizando diferentes métodos, técnicas o procedimientos. La evidencia está vinculada con los criterios.														
<b>Columna 4</b>	Ésta es la diferencia entre los criterios (lo que debería ser) y la condición (lo que está allí), mediante la valoración de la evidencia de la condición encontrada con relación a los criterios. Con frecuencia, hay varios ítems de evidencia que conforman un hallazgo.														
<b>Columna 5</b>	Si no se cumple, ¿cuál es la causa? Podría ser el desconocimiento de las reglas vigentes o la omisión o anulación por una decisión de la gerencia. Aquí el auditor necesita identificar la causa raíz del incumplimiento, en lugar de anotar lo obvio. ¿Cuál es el efecto o consecuencia del incumplimiento o desviación con respecto a la pérdida u otro daño a la entidad?														
<b>Columna 6</b>	Con base en los hallazgos, si el riesgo que está siendo auditado cumple o no con los criterios respectivos.														
<b>Columna 7</b>	Propuestas para abordar los problemas principales o la causa raíz identificados en la columna 5. Las recomendaciones deben provenir de la causa raíz determinada. Es posible que no todos los hallazgos tengan recomendaciones. Al sugerir una recomendación, es una buena práctica discutir con la entidad la lógica y la probabilidad de su implementación. Esto mejorará las perspectivas de la recomendación para la implementación.														
	<p>Documentación:</p> <p>Todas las columnas tendrán declaraciones o manifestaciones del auditor. Todas estas declaraciones deben ser fundamentadas con evidencia, suficiente y apropiada, y la documentación requerida. Para cualquier decisión tomada por el auditor, el proceso de toma de decisiones debe documentarse. El trabajo realizado para llegar a una conclusión, así como el análisis de los datos o la información recopilada para formular una decisión, también deben documentarse adecuadamente.</p>														
<b>Evidencia del preparador y del revisor</b>	<p>La Tabla que indica los nombres de la persona que completó la plantilla y de aquella que la revisó se completa al final. Por lo general, el líder del equipo es quien firma, como parte del control de calidad.</p> <p>El revisor, generalmente, el supervisor de la auditoría, debe firmar este documento para asegurarse de que haya sido revisado.</p>														



## Capítulo 6

---

### Elaboración del informe de la auditoría de cumplimiento

#### Contenido

- 6.1 Introducción
- 6.2 Principios para la elaboración de informes
- 6.3 Informes sobre compromisos de informe directo
- 6.4 Informes sobre compromisos de certificación
- 6.5 Informes de las EFS con competencias jurisdiccionales
- 6.6 Denuncia de fraude y supuestos actos ilícitos
- 6.7 Incorporación de las respuestas de la entidad
- 6.8 Comunicación del informe a las partes interesadas
- 6.9 Seguimiento de auditoría
- 6.10 Conclusión

## 6.1 Introducción

ISSAI 4000.191: El auditor debe comunicar la conclusión en un informe de auditoría. La conclusión se puede expresar como una opinión, conclusión, respuesta a preguntas o recomendaciones específicas de auditoría.

El presente capítulo abarca la fase de elaboración del informe del proceso de auditoría, y describe la forma y el contenido de los informes, para los diferentes compromisos de auditoría de cumplimiento. El Capítulo 5 explicó, más ampliamente, los procedimientos de auditoría realizados, las técnicas y los métodos de recolección y evaluación de la evidencia de auditoría, y la formulación de conclusiones. El auditor efectúa los procedimientos de auditoría para reducir el riesgo de auditoría y para asegurar, que la conclusión u opinión proporcionada, sea apropiada a las circunstancias de la auditoría. Este aseguramiento, en efecto, conforma la base para el informe de auditoría de cumplimiento.

El propósito de un informe de auditoría es comunicar los resultados del trabajo de la EFS a los usuarios respectivos, al auditado y al público en general. La preparación de informes es una parte esencial de la auditoría. Implica registrar el incumplimiento y las violaciones de las disposiciones pertinentes, y efectuar un seguimiento para determinar si la entidad toma las medidas correctivas indicadas y los responsables del incumplimiento o violación son responsabilizados por sus acciones. La EFS aporta información a los usuarios previstos, a través de sus informes publicados, sobre si las entidades auditadas siguieron las decisiones parlamentarias, las leyes, los actos legislativos, las políticas, los códigos establecidos y los términos acordados. Esta información se puede utilizar para asegurar el cumplimiento de las disposiciones dentro de una materia objeto específica. Mediante sus informes, la EFS ayuda a los usuarios previstos a ejercer su facultad de control sobre la implementación del presupuesto, las leyes y los reglamentos por parte de una entidad.

Un informe es el producto final de una auditoría, en el cual la EFS presenta, formalmente, los resultados de su auditoría de cumplimiento de la parte responsable con los criterios establecidos. La clave para un buen informe es una comunicación eficaz, con hallazgos y conclusiones claros e imparciales, sobre los objetivos de la auditoría. Esto le permite al lector comprender lo que se hizo, por qué se hizo y cómo se hizo; y proporciona recomendaciones prácticas, sin afectar la objetividad del auditor. La planificación y la ejecución adecuadas suministran la base para un buen informe de auditoría de cumplimiento. Dicho informe presenta una alternativa, para que la parte responsable implemente las medidas correctivas necesarias, a fin de abordar los casos de incumplimiento, y para que el auditor planifique el seguimiento de sus hallazgos.

La fase de presentación de informes comienza con la redacción de las observaciones preliminares y finaliza con la publicación del informe. Incluye: la redacción; la aprobación de las observaciones preliminares por parte de la EFS; la finalización del proceso de alegaciones con la entidad auditada, respetando así el principio contradictorio; la adopción del informe final por parte de la EFS; su presentación a los usuarios respectivos; y la publicación.

## 6.2 Principios para la elaboración de informes

ISSAI 4000.202: El auditor debe preparar un informe de auditoría con base en los principios de integridad, objetividad, oportunidad, exactitud y contradicción.

Las ISSAI sobre auditoría de cumplimiento exigen que, al final de cada auditoría, se prepare un informe, por escrito, que establezca los hallazgos de una forma apropiada. La ley o el mandato de la EFS define la forma de informar. La opinión o conclusión hecha en un compromiso de certificación o en un compromiso de informe directo debe ser, lo suficientemente clara, como para eliminar cualquier riesgo de interpretación errónea. A los efectos de garantizar que el informe se elabore, de acuerdo con las normas de calidad y sea relevante para todos sus usuarios, debe cumplir con los cinco principios de información, tanto en su forma como en su contenido. Estos principios son: integridad, objetividad, oportunidad, exactitud y contradicción<sup>63</sup>.

- La **objetividad** requiere que el auditor aplique el juicio profesional y el escepticismo para asegurarse de que el informe, sea objetivamente correcto, y que los hallazgos y conclusiones se presenten de manera relevante, fiel y equilibrada.
- La **integridad** le exige al auditor considerar todos los hallazgos de auditoría pertinentes, antes de emitir el informe. La relación entre los objetivos de la auditoría, los hallazgos y las conclusiones debe ser completa y debe estar claramente expuesta.
- La **oportunidad** requiere que el auditor prepare el informe, a su debido tiempo, cuando los hallazgos son aplicables y relevantes para los usuarios previstos.
- El principio de **exactitud** y consulta le exige al auditor verificar la precisión y fidelidad de los hechos, con la entidad auditada, y asegurarse de que los hallazgos reflejen una imagen correcta y lógica.
- El principio de **contradicción** requiere que el auditor incorpore las respuestas de la parte responsable, cuando sea procedente, y suministre respuestas y evaluaciones de las respuestas.

Adicionalmente, los informes deben ser claros, usar un lenguaje simple y de fácil comprensión, sin vaguedades o ambigüedades, y ser concisos y equilibrados. En el informe, el auditor debe presentar argumentos persuasivos, con ejemplos ilustrativos. Con fundamento en el plan de auditoría, el equipo de auditoría cuenta con una serie de opciones acerca de cómo informar los hallazgos de la auditoría de cumplimiento. No obstante, al momento de decidir cómo informar, el auditor debe considerar los siguientes factores:

- Necesidades del usuario
- Mandato de la EFS
- Legislación y reglamentación relevantes
- Nivel de aseguramiento proporcionado
- Tipo de compromiso
- Práctica acostumbrada para la elaboración de informes
- Complejidad de los problemas informados

---

<sup>63</sup> ISSAI 4000/202.

Esta lista no es exhaustiva, por lo que al decidir el alcance y estructura de sus informes de auditoría de cumplimiento, la EFS debe considerar su mandato y marco legal, junto con los requisitos de las ISSAI. Teniendo en cuenta los tipos de compromiso y el grado de aseguramiento proporcionado, los informes de auditoría de cumplimiento pueden ser de acuerdo con uno de los siguientes cuatro tipos:

- Compromiso de informe directo de aseguramiento razonable
- Compromiso de informe directo de aseguramiento limitado
- Compromiso de certificación de aseguramiento razonable
- Compromiso de certificación de aseguramiento limitado

En este capítulo analizaremos, en detalle, los informes para compromisos de informe directo de aseguramiento razonable (y aseguramiento limitado), y para compromisos de certificación de aseguramiento razonable (y aseguramiento limitado), así como los formatos de estos informes y las conclusiones u opiniones, tal como se explica a continuación.

## 6.3 Preparación de informes de compromisos de informe directo

Los informes de compromisos de informe directo difieren de los informes de compromisos de certificación en lo que concierne al requisito de transmisión de seguridad. En un informe de compromiso de certificación, las opiniones y conclusiones deben transmitir, explícitamente, el nivel de aseguramiento que poseen, lo que no es necesario en el caso de un compromiso de informe directo. En los compromisos de informe directo, el auditor no está obligado a hacer una declaración de aseguramiento explícita sobre la materia objeto, aun cuando si debe proporcionar a los usuarios el grado de confianza necesario, mediante una explicación clara de cómo se los hallazgos, criterios y conclusiones se elaboraron, de manera equilibrada y bien razonada, y por qué las combinaciones de hallazgos y criterios dieron lugar a una cierta conclusión o recomendación general.

### 6.3.1 Compromiso de informe directo de aseguramiento razonable

En un compromiso de informe directo de aseguramiento razonable, el auditor brinda seguridad midiendo la materia objeto con relación a los criterios, y formula una conclusión. La conclusión de auditoría expresa la opinión del auditor de que la materia objeto cumple o no, en todos los aspectos materiales, con los criterios aplicables. La conclusión se expresa en forma de hallazgos, respuestas a preguntas específicas de auditoría, recomendaciones o una opinión.

## Elementos de un informe

ISSAI 4000.210: Elementos de la estructura del informe de auditoría para el compromiso de informe directo

El informe de auditoría de un compromiso de informe directo de aseguramiento razonable debe contener los elementos que se describen a continuación:

**Título.** El título del informe debe mencionar, brevemente, la materia objeto de la auditoría de un modo que los lectores puedan entenderla claramente.

**Identificación de las normas de auditoría aplicadas y nivel de seguridad.** En sus informes de auditoría, la EFS declara qué normas sigue, cuando realiza auditorías; esta declaración o manifestación debe ser accesible a los usuarios de los informes. Además, la EFS debe hacer referencia a las normas de auditoría, de conformidad con las cuales se realizó la auditoría particular. No es necesario mencionar, por separado, cada norma que se aplicó en la auditoría. Para referirse a las ISSAI de auditoría de cumplimiento, la EFS tiene dos opciones:

*Opción 1:* Elaborar una norma nacional autorizada que sea consistente con los Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público (ISSAI 100) y con los Principios Fundamentales de Auditoría de Cumplimiento (ISSAI 400); o

*Opción 2:* Hacer referencia directa a las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores para la Auditoría de Cumplimiento (ISSAI 4000).

En la opción 1, cuando las normas de auditoría de una EFS se basan o son consistentes con los Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público, se puede hacer referencia a ellas en los informes de auditoría, indicando:

*Hemos realizado nuestra auditoría, de conformidad con las [normas nacionales (nombre) de la EFS], que se basan en [o son coherentes con] los Principios Fundamentales de Auditoría (ISSAI 100-999) de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores.*

En la opción 2, las EFS, en algunas jurisdicciones, pueden optar por adoptar las Directrices de Auditoría de Cumplimiento como las normas autorizadas para su trabajo. En este caso, la referencia se puede hacer indicando:

*Hemos llevado a cabo nuestra auditoría [de cumplimiento], de conformidad con las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores [sobre auditoría de cumplimiento].*

**Resumen ejecutivo (si fuere procedente).** El resumen ejecutivo del trabajo realizado y los métodos utilizados ayudan a los usuarios a comprender la conclusión del auditor. Por lo tanto, el resumen ejecutivo debe brindarle al lector externo una breve explicación de cómo se realizó la auditoría.

El resumen ejecutivo explica cuáles fueron las preguntas de auditoría, cómo se realizó la auditoría, así como los principales hallazgos, conclusiones y recomendaciones. Proporciona la información en forma de resumen y contiene únicamente los datos más importantes del informe. El resumen ejecutivo suele tener de 2 a 3 páginas, pero puede ser más corto, dependiendo de cada auditoría en particular.

El resumen ejecutivo incluye un párrafo que contiene los antecedentes de la entidad, de dónde proviene la materia objeto primordial y su importancia. También abarca el objetivo, las preguntas de auditoría, el enfoque de auditoría, y describe los resultados y conclusiones clave de la auditoría, de forma resumida, fácil lectura y comprensión. A partir de dicho resumen, el lector obtiene una visión global rápida de los asuntos más críticos del tema. El resumen ejecutivo comprende las principales recomendaciones de la auditoría y una declaración o manifestación que confirma que la entidad auditada tuvo la oportunidad de comentar sobre el informe.

**Descripción de la materia objeto y del alcance.** La materia objeto se refiere a la información, condición o actividad que se mide o evalúa, según ciertos criterios. Esto debe describirse claramente en el informe de auditoría. La introducción del informe establece el alcance de la auditoría bajo la forma de una declaración clara del enfoque, alcance y límites de la auditoría, en términos del cumplimiento de los criterios por parte de la materia objeto. Asimismo, incluye el período de tiempo cubierto por la auditoría.

**Criterios identificados.** Los criterios con respecto a los cuales se valora la materia objeto se deben identificar en el informe del auditor. Una indicación precisa y transparente de los criterios en el informe es importante para que los usuarios previstos puedan entender el fundamento del trabajo y las conclusiones del auditor del sector público. Los criterios se pueden incluir en el informe, como tal, o el informe puede hacer referencia a los criterios, de estar ellos contenidos en una aseveración de la gerencia o de estar disponibles en una fuente confiable y de fácil acceso.

En aquellos casos en los que los criterios aplicados en la auditoría no son fácilmente identificables, o han debido deducirse de fuentes pertinentes, los criterios deben estar claramente descritos en la sección relevante del informe del auditor. De existir divergencias entre los criterios, deberán explicarse y se aportarán conclusiones, si fuese necesario.

En estas circunstancias, puede ser importante divulgar lo siguiente:

- La fuente de los criterios aplicables, y si estos forman parte de la ley o reglamento, o son emitidos por organismos de expertos autorizados o reconocidos que siguen un debido proceso transparente -a saber, si se trata criterios establecidos en el contexto de la materia objeto subyacente (y, de no serlo, una descripción de las razones por las que se consideran adecuados).
- Los métodos de medición o evaluación utilizados cuando los criterios aplicables permiten elegir entre varios métodos.
- Toda interpretación significativa efectuada al utilizar los criterios aplicables en las circunstancias del compromiso.

**Explicación y justificación de los métodos utilizados.** El auditor debe hacer una declaración inequívoca de los procedimientos aplicados para recolectar evidencia al responder las preguntas de auditoría. Esto le permitirá, al usuario, leer y seguir el informe, al mismo tiempo, que tener confianza en que las conclusiones son correctas. La información del trabajo realizado contiene los siguientes aspectos:

- Circunstancias específicas de la entidad (por ejemplo, la naturaleza propia de las actividades de la entidad en comparación con las que son típicas del sector).
- Circunstancias de auditoría específicas que afectan la naturaleza y el alcance de los procedimientos efectuados.
- Las expectativas de los usuarios previstos en relación con el nivel de detalle que debe tener el informe, en términos de la práctica del mercado o la legislación o reglamento aplicable.

Es importante redactar el resumen metodológico, de una manera objetiva, que les permita, a los usuarios previstos, comprender el trabajo realizado como base para la conclusión del auditor. Sin

embargo, el resumen no debe ser tan breve que haga difícil entender el trabajo de los auditores, especialmente en lo que atañe a la forma como llegaron a la conclusión u opinión.

**Hallazgos.** La sección de hallazgos comprende la descripción del auditor de la evidencia reunida en comparación con los criterios. Está estructurada de una manera lógica y está sustentada en los criterios identificados de forma tal, que ayude al lector a seguir el flujo lógico de un argumento particular. Cuando se incluyen cantidades significativas de datos para respaldar los hallazgos de auditoría, dichos datos se pueden incluir en los apéndices.

**Conclusión(es) u opinión basada(s) en respuestas a preguntas específicas de auditoría.** El informe del auditor sobre las materias objeto de cumplimiento contiene una conclusión o una opinión basada en el trabajo de auditoría realizado. La conclusión u opinión se expresa como una respuesta a preguntas específicas de auditoría. La naturaleza de la redacción utilizada en el informe se puede ver influenciada por el mandato de la EFS y el marco legal conforme al cual se realiza la auditoría.

**Respuestas de la entidad auditada (de proceder).** Incorporar las respuestas de la entidad auditada, informando los puntos de vista de la parte responsable, es parte del principio de contradicción. El principio de contradicción es una característica única e importante de las auditorías del sector público. Se relaciona con la presentación de debilidades o hallazgos críticos de forma tal que estimule su corrección. Esto implica ponerse de acuerdo con la entidad auditada en relación con los hechos, para asegurarse de que sean completos, exactos y presentados de manera fiel y correcta. También implica, de ser el caso, agregar la respuesta de la entidad auditada a los asuntos planteados, ya sea textualmente o en forma resumida.

**Recomendaciones (de ser apropiadas).** El informe del auditor incluye, si fuere necesario, recomendaciones diseñadas para generar mejoras. Aun cuando tales recomendaciones pueden ser constructivas para la entidad auditada, no deben ser tan detalladas que la objetividad del auditor del sector público pueda verse afectada, en auditorías futuras. Si el auditor hace una recomendación específica y, la parte responsable no implementa esa recomendación en particular sino que considera otra alternativa, el auditor, en auditorías posteriores, puede estar tentado de juzgar eso como un incumplimiento. En estos casos, la clave es determinar si las recomendaciones dejan espacio para que la entidad utilice cualquier mecanismo, que considere adecuado en las circunstancias, para lograr el cumplimiento.

## **Las conclusiones en los compromisos de informe directo de aseguramiento razonable**

Los informes de auditoría de cumplimiento pueden variar, dependiendo de los diversos tipos de *conclusiones u opiniones* (proporcionadas en los compromisos de informe directo y, en ocasiones, en los compromisos de certificación), y de las opiniones breves y estandarizadas (proporcionadas en los compromisos de certificación). Dependiendo del tipo de compromiso (informe directo o de certificación), o del nivel de aseguramiento obtenido, el auditor puede decidir emitir una conclusión o una opinión, y esto debe estar clara y explícitamente expuesto.

Las conclusiones provistas en el compromiso de informe directo de aseguramiento razonable deben tener un vínculo directo con la materia objeto y la evidencia recopilada. Pueden aclarar y agregar significado a hallazgos específicos en el informe. El incumplimiento de los criterios debe fluir lógicamente de los hallazgos. Las conclusiones van más allá de simplemente repetir la evidencia. Los hallazgos de auditoría se identifican comparando lo que debería ser (criterios de valoración) con lo que realmente está sucediendo (condiciones basadas en la evidencia de auditoría). Las conclusiones reflejan el resumen del informe sustentado en estos hallazgos. Las conclusiones pueden incluir la identificación de un tema general o de un cierto patrón en los hallazgos.

Las conclusiones se pueden, igualmente, expresar como una respuesta más detallada a preguntas específicas de auditoría. Por lo regular, en los compromisos de certificación, lo que se suele presentar es una opinión, en tanto que en los compromisos de informe directo la respuesta a preguntas específicas de auditoría se utiliza con más frecuencia.

### 6.3.2 Compromiso de informe directo de aseguramiento limitado

#### Resumen del informe

Dado que el alcance del trabajo realizado en un compromiso de aseguramiento limitado es menor al de un aseguramiento razonable, y por naturaleza es limitado, es importante presentar el resumen del trabajo llevado a cabo, para ayudar a los usuarios a comprender tanto su alcance como la conclusión del auditor.

El resumen del informe de un compromiso de aseguramiento limitado es más detallado y debe identificar las limitaciones en cuanto a la naturaleza, cronograma y alcance de los procedimientos de auditoría efectuados, de modo que los lectores puedan apreciar mejor la conclusión alcanzada. Puede, además, ser importante mencionar en dicho resumen, cualquier procedimiento que no se haya aplicado, pero que, normalmente se hubiera incluido en un compromiso de aseguramiento razonable. En vista de que la evaluación de riesgos llevada a cabo, en un compromiso de aseguramiento razonable, es mucho más extensa que la de un compromiso de aseguramiento limitado, la identificación de todos esos procedimientos puede no ser posible.

#### Conclusiones u opiniones

La redacción de la opinión o conclusión debe reflejar el mandato de la EFS. Por lo tanto, el auditor puede usar términos tales como "es legal y regular", "es regular" o "se ha aplicado para los fines previstos por el Parlamento".

#### Conclusión u opinión no modificada

En un compromiso de aseguramiento limitado, un ejemplo de una opinión no modificada puede afirmar: *"Sobre la base del trabajo de auditoría realizado, descrito en este informe, nada hemos observado que nos lleve a considerar que la materia objeto no cumple, en todos los aspectos significativos, con los [criterios aplicados]."*

#### Conclusión u opinión modificada

Una opinión modificada puede afirmar: *"Sobre la base del trabajo de auditoría efectuado, descrito en este informe, consideramos que, salvo en lo referente a [describa la excepción], nada hemos observado que nos lleve a considerar que la materia objeto no cumple, en todos los aspectos significativos, con los [criterios aplicados]."*

La redacción o parafraseo de otros tipos de conclusiones de auditoría, como sería el caso de la conclusión adversa y la conclusión con reservas o salvedades, es similar tanto para los compromisos de aseguramiento limitado como para los compromisos de seguridad razonable.



## 6.4 Elaboración de informes de compromisos de certificación

### 6.4.1 Compromiso de certificación de aseguramiento razonable

En un compromiso de certificación, la parte responsable es la que estima la materia objeto en relación con los criterios, y presenta la información de dicha materia al auditor. Posteriormente, el auditor recolecta evidencia de auditoría, suficiente y apropiada, para proporcionar una base razonable que le permita formular una opinión o conclusión. La conclusión se expresa en forma de hallazgos, conclusiones, recomendaciones o una opinión.

En un compromiso de certificación con aseguramiento razonable, la conclusión del auditor expresa la opinión del auditor de que la información de la materia objeto es o no conforme con los criterios aplicables.

#### Elementos del informe

ISSAI 4000.218: Elementos de la estructura del informe de auditoría para un compromiso de certificación

El informe de auditoría sobre un compromiso de certificación de seguridad razonable incluirá los elementos que se describen a continuación:

**Título.** El título del informe debe mencionar, brevemente, la materia objeto de la auditoría de un modo que los lectores puedan entenderla claramente.

**Destinatario.** El destinatario identifica, a la parte o partes, a quienes se dirige el informe de auditoría. El informe de auditoría, normalmente, se dirige a la parte responsable pero, en algunos casos, puede haber otros usuarios previstos. Los usuarios previstos son las personas para quienes el auditor prepara el informe de auditoría de cumplimiento. Pueden ser órganos legislativos o de supervisión, los encargados de la gobernanza, el fiscal o el público en general.

**Descripción de la información de la materia objeto y, cuando sea procedente, de la materia objeto subyacente.** La materia objeto se refiere a la información, condición o actividad que se mide o valora, conforme a ciertos criterios. Esto debe describirse, claramente, en el informe de auditoría.

**Alcance y límites de la auditoría, incluido el período de tiempo que abarca.** La parte introductoria del informe establece el alcance de la auditoría bajo la forma de una declaración o manifestación clara del enfoque, alcance y límites de la auditoría, en términos del cumplimiento de los criterios por parte de la materia objeto. La introducción también incluye el período de tiempo cubierto por la auditoría.

**Obligaciones de la parte responsable y del auditor.** La identificación de las responsabilidades relativas informa a los usuarios previstos: que la parte responsable tiene a su cargo el tema subyacente; que el medidor o evaluador es responsable de la medición o evaluación de la materia objeto subyacente conforme a los criterios aplicables; y que el rol del auditor es expresar, de manera independiente, una opinión o conclusión sobre la información acerca de la materia objeto. Estas responsabilidades se pueden expresar de la siguiente manera:

### Obligación de la parte responsable

De conformidad con [los términos del acuerdo con la organización XYZ, de fecha xx.xx.20XX], la administración de la agencia gubernamental ABC es responsable de [preparar cuentas completas de conformidad con los términos del acuerdo].

### Responsabilidad de auditor

Nuestra responsabilidad es expresar, de forma independiente, una conclusión sobre [las cuentas del proyecto] con base en nuestra auditoría. Nuestro trabajo se llevó a cabo, de conformidad con los [Principios y directrices de auditoría fundamentales de la INTOSAI para la auditoría de cumplimiento]. Esos principios exigen que cumplamos con los requisitos éticos y planifiquemos y realicemos la auditoría para obtener una seguridad razonable de que [el uso de los fondos del proyecto cumple, en todos los aspectos significativos, con los términos del convenio de financiamiento, de fecha xx.xx. 20XX].

Una auditoría implica la aplicación de procedimientos para obtener evidencia, suficiente y apropiada, que fundamente nuestra conclusión. Los procedimientos realizados dependen del juicio profesional del auditor, incluida la evaluación del riesgo de incumplimiento material, ya sea por fraude o error. Los procedimientos de auditoría aplicados son los que hemos juzgado apropiados a las circunstancias. Consideramos que la evidencia de auditoría obtenida es suficiente y apropiada para proporcionar la base para nuestra conclusión.

**Criterios de auditoría.** Los criterios con respecto a los cuales se valora la materia objeto se deben identificar en el informe del auditor. La indicación clara de los criterios en el informe es importante para que los usuarios previstos puedan entender el fundamento del trabajo y las conclusiones del auditor del sector público. Los criterios se pueden incluir en el informe, como tal, o el informe puede hacer referencia a ellos, de estar contenidos en una aseveración de la gerencia o de estar disponibles en una fuente confiable y de fácil acceso.

**Identificación de las normas de auditoría y del nivel de aseguramiento.** En aquellos casos en los que las normas de auditoría de una EFS se basan o son consistentes con los Principios Fundamentales de Auditoría de la INTOSAI, se puede hacer referencia a ellos en los informes de auditoría al declarar:

*Hemos realizado nuestra auditoría, de conformidad con las [normas], que se basan en [o son coherentes con] los Principios Fundamentales de Auditoría (ISSAI 100-999) de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores.*

Las EFS, en algunas jurisdicciones, pueden optar por adoptar las Directrices de Auditoría de Cumplimiento como las normas autorizadas para su trabajo. En este caso, la referencia se puede hacer indicando:

*Hemos realizado nuestra(s) auditoría(s) [de cumplimiento], de conformidad con las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores [sobre auditoría de cumplimiento].*

**Un resumen ejecutivo del trabajo realizado y de los métodos usados.** El resumen ejecutivo del trabajo realizado y de los métodos utilizados es de gran ayuda, especialmente para los usuarios. , En teoría, para muchas auditorías las variaciones posibles en los procedimientos son infinitas. En la práctica, sin embargo, dichos procedimientos son difíciles de comunicar de forma clara e inequívoca.

Por lo tanto, el resumen del trabajo efectuado debe dar, al lector externo, una breve explicación de cómo se realizó la auditoría.

Los factores a considerar, al determinar el nivel de detalle que se debe proporcionar en el resumen del trabajo realizado, pueden incluir:

- Circunstancias específicas de la entidad (por ejemplo, la distinta naturaleza de las actividades de la entidad en comparación con las típicas del sector).
- Circunstancias de auditoría específicas que afectan la naturaleza y el alcance de los procedimientos realizados.
- Expectativas de los usuarios previstos, con respecto al nivel de detalle que se debe proveer en el informe, de acuerdo con la práctica del mercado, o la legislación o reglamentación aplicable.

Es importante que el resumen se prepare de manera objetiva, a fin de permitirle, a los usuarios previstos, comprender el trabajo realizado, como fundamento para la conclusión del auditor. Sin embargo, hay que asegurarse de que el resumen no sea tan breve, que dificulte la comprensión del trabajo de los auditores, especialmente en cuanto al proceso para llegar a una conclusión u opinión.

**Opinión o conclusión.** Para los compromisos de certificación, el nivel de seguridad se transmitirá mediante el uso apropiado de opiniones de auditoría estandarizadas. Para las auditorías combinadas, el auditor evalúa cuál es la norma a la que hay que hacer referencia. Cuando una auditoría de cumplimiento se combina con una auditoría financiera, la conclusión u opinión en cuanto al aspecto de cumplimiento debe estar claramente separada de la opinión sobre los estados financieros.

**Respuestas de la entidad auditada (de ser procedente).** La incorporación de las respuestas de la entidad auditada, informando las opiniones de los funcionarios de la parte responsable, es parte del principio de contradicción. El principio de contradicción es una característica única e importante de la auditoría del sector público. Se relaciona con la presentación de las debilidades o hallazgos críticos de modo tal que estimule su corrección. Esto implica acordar los hechos con la entidad auditada para asegurarse de que sean completos, exactos y presentados de manera correcta y fiel. También puede implicar, si fuese necesario, la incorporación de la respuesta de la entidad auditada a los asuntos planteados, ya sea textualmente o en forma resumida.

**Fecha del informe.** El informe de auditoría de cumplimiento debe estar fechado y firmado. El auditor debe asegurarse de que no haya sido fechado, antes de que él o ella, haya obtenido evidencia de auditoría, suficiente y apropiada, para fundamentar la opinión o conclusión.

**Firma.** El informe de auditoría de cumplimiento debe ser firmado por alguien que tenga autoridad para hacerlo, a saber, el titular de la EFS, o alguien a quien dicha autoridad le haya sido delegada.

#### 6.4.2 Opinión en un compromiso de certificación

En un compromiso de certificación, el auditor brinda aseguramiento al hacer una declaración o manifestación clara del nivel de seguridad, a través de opiniones estandarizadas o conclusiones. Al momento de preparar la opinión, el auditor considera el nivel de seguridad aportado. Esta sección describe la opinión provista para el compromiso de certificación de aseguramiento razonable y limitado.

## Opinión en compromisos de certificación de aseguramiento razonable

Aquí, la opinión de auditoría se expresa positivamente, indicando que, en opinión del auditor, la materia objeto cumple o no, en todos los aspectos significativos; o, cuando sea relevante, que la información de la materia objeto proporciona una imagen fiel y exacta, de conformidad con los criterios aplicables.

### Opinión no modificada

Cuando no se han encontrado casos de incumplimiento material en un compromiso de aseguramiento razonable, el auditor expresa una opinión no modificada de que:

*la información sobre la materia objeto ha sido preparada, en todos los aspectos significativos, de conformidad con los criterios aplicables.*

#### Ejemplo de opinión no modificada:

En este ejemplo, la materia objeto de cumplimiento se relaciona con la Oficina Nacional de Impuestos, y la auditoría no reveló casos de incumplimiento de la Ley correspondiente.

..... [secciones introductorias apropiadas del informe] .....

[Hemos auditado el cumplimiento de la Oficina Nacional de Impuestos de la Ley de Impuesto al Valor Agregado CAP 223A, de fecha xx.xx.20XX.]

#### Opinión no modificada

Sobre la base del trabajo de auditoría realizado, hemos encontrado que la Oficina Nacional de Impuestos cumple, en todos los aspectos significativos, con la Ley de Impuesto al Valor Agregado CAP 223A.

### Opinión modificada

Los auditores del sector público modifican su opinión de forma apropiada cuando hay casos de incumplimiento material. Dependiendo del alcance del incumplimiento, esto puede dar lugar a:

- Una opinión calificada (si los casos de incumplimiento son significativos, pero no generalizados). *Sobre la base del trabajo de auditoría realizado, hemos encontrado que, salvo en lo que respecta a [describir excepción], la información de la materia objeto de la entidad auditada resulta conforme, en todos los aspectos significativos, con [los criterios aplicados], o*
- Una opinión adversa, si los casos de incumplimiento son significativos y generalizados: *En nuestra opinión, [la materia objeto] no es conforme, en todos los aspectos significativos, con (los criterios aplicados, y el incumplimiento es generalizado).*

### Limitación del alcance

Dependiendo del grado o extensión del alcance, esto puede dar lugar a:

Una opinión calificada (si el auditor no pudo obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada, y los posibles efectos son significativos, más no generalizados)

*En nuestra opinión, salvo en lo que referente a [describa la excepción], el auditor no pudo*

*obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, y los posibles efectos son significativos, más no generalizados, o*

Una abstención (si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría, suficiente y apropiada, sobre el cumplimiento de las disposiciones, y los posibles efectos son significativos y generalizados) -

*No podemos emitir ninguna opinión sobre la materia objeto. No hemos podido obtener evidencia de auditoría, suficiente y apropiada, que proporcione una base para una opinión.*

#### **Ejemplo de una opinión de auditoría de cumplimiento calificada:**

En este ejemplo, la materia objeto de cumplimiento se relaciona con la oficina tributaria nacional, y la auditoría reveló un caso de incumplimiento que dio lugar a cargos y sanciones adicionales sobre la entidad auditada. La desviación de cumplimiento no es tan importante como para justificar una conclusión adversa.

..... [secciones introductorias apropiadas del informe] .....

[Hemos auditado el cumplimiento de la Oficina Nacional de Impuestos de la Ley de Impuesto al Valor Agregado CAP 223A, de fecha de xx.xx.20XX.]

#### **Base para la opinión calificada**

La legislación del IVA exige que la Oficina Nacional de Impuestos presente informes trimestrales al Parlamento. Los informes no fueron preparados para el período del 1 de abril al 30 de junio de 2013.

#### **Opinión calificada**

Sobre la base del trabajo de auditoría realizado, hemos encontrado que, salvo en lo referente al caso de incumplimiento señalado en el párrafo relativo a la Base de la Opinión Calificada, la Oficina Nacional de Impuestos es conforme, en todos los aspectos significativo, con la Ley de Impuesto al Valor Agregado CAP 223A.

### **Opinión adversa**

#### **Ejemplo de una opinión adversa:**

En este ejemplo, la materia objeto de cumplimiento se relaciona con la Oficina Nacional de Impuestos, y la auditoría reveló que las medidas para los contribuyentes morosos, no fueron implementadas por la oficina de impuestos, de conformidad con lo estipulado en la Ley.

..... [secciones introductorias apropiadas del informe] .....

[Hemos auditado el cumplimiento de la Oficina Nacional de Impuestos de la Ley de Impuesto al Valor Agregado CAP 223A, de fecha de xx.xx.20XX.]

#### **Base para la opinión adversa**

La legislación del IVA establece que las incautaciones y embargos, por incumplimiento, se deben aplicar a los contribuyentes morosos que adeudan más de \$ 10,000.00 en mora. Aun cuando hubo casos de contribuyentes morosos en esa categoría, estas medidas no se implementaron conforme a lo estipulado en la ley.

#### **Opinión adversa**

Sobre la base del trabajo de auditoría realizado, hemos encontrado que, dada la significación de la materia señalada en el párrafo precedente, referente a Base de la de Opinión Adversa, la Oficina Nacional de Impuestos no ha cumplido, en todos los aspectos significativos, con la Ley del Impuesto al Valor Agregado CAP 223A.

### Abstención o denegación de una opinión

#### Ejemplo de abstención de opinión

Se emite una abstención de opinión cuando el auditor del sector público no ha podido llegar a una conclusión. En este ejemplo, se llevó a cabo una auditoría de cumplimiento sobre la observancia de la Oficina Nacional de Impuestos de la Ley de Impuesto al Valor Agregado CAP 223A.

..... [secciones introductorias apropiadas del informe] ...

[Hemos auditado el cumplimiento de la Oficina Nacional de Impuestos de la Ley de Impuesto al Valor Agregado CAP 223A, de fecha de xx.xx.20XX.]

#### Base para la abstención

Los archivos de los contribuyentes individuales que contienen información sobre la evaluación del Impuesto al Valor Agregado no fueron mantenidos, correctamente, por la Oficina Nacional de Impuestos. De los 200 contribuyentes registrados, únicamente 20 tenían archivos completos que contenían evaluaciones. No había otros procedimientos confiables que pudiéramos aplicar para determinar si la Oficina Nacional de Impuestos estaba en conformidad con la Ley del IVA, en relación con la evaluación de los contribuyentes.

#### Abstención o denegación de opinión

Sobre la base del trabajo de auditoría efectuado y, debido a la importancia de la cuestión señalada, previamente, en el párrafo Base para la Abstención, no podemos emitir una opinión y, en consecuencia, nos abstenemos de hacerlo, acerca del cumplimiento de la Oficina Nacional de Impuestos con las estipulaciones de la Ley del IVA.

### Párrafos de Énfasis en la materia y sobre otras materias

En algunos casos, puede haber necesidad de profundizar sobre materias particulares que no afectan la opinión de cumplimiento, pero que son importantes mencionar porque llamaron la atención del auditor. En estas circunstancias, el auditor usa un párrafo de Énfasis en la materia o un Párrafo sobre otras materias. De igual manera, los hallazgos que no se consideran significativos o cuya inclusión en el informe del auditor no se justifica, se pueden comunicar a la gerencia durante la auditoría. La comunicación de dichos hallazgos puede ayudar a la entidad auditada a solventar los casos de incumplimiento y evitar que ocurran casos similares en el futuro.

La decisión de incluir un párrafo de Énfasis o un Párrafo sobre otras materias depende de si el asunto, en particular, ha sido o no presentado o revelado en la información de la materia objeto.

**Párrafo de énfasis en la materia.** De considerarlo necesario, el auditor puede llamar la atención de los usuarios sobre un asunto presentado o revelado en la información de la materia objeto que, a juicio del auditor, reviste tal importancia que es fundamental indicar, a los efectos de una buena comprensión de la información de la materia en cuestión, por parte de los usuarios previstos. El auditor, entonces, agrega un párrafo de Énfasis en la materia.

**Párrafo sobre otras materias o asuntos.** En caso de que auditor estime necesario comunicar un asunto, distinto de los presentados o divulgados en la información sobre la materia objeto, que, a juicio del auditor, es relevante para la comprensión de los usuarios previstos de la auditoría en cuanto a las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría, el auditor agrega un párrafo sobre Otras materias.

En el caso de otra materia, el auditor necesita indicar en un párrafo del informe, titulado apropiadamente, que la opinión del auditor no se modifica con respecto a la materia objeto. En el caso de un párrafo de Énfasis en la materia, dicho párrafo se referirá únicamente a la información presentada o revelada en la información sobre la materia objeto. El ejemplo que se presenta, a continuación, ilustra lo que se acaba de exponer.

Ejemplo de un párrafo de Énfasis de materia y de un párrafo sobre otras materias
<p><b>Opinión</b></p> <p>Sobre la base del trabajo de auditoría realizado, hemos encontrado que la Oficina Nacional de Impuestos ha cumplido, en todos los aspectos significativos, con la Ley de Impuesto al Valor Agregado CAP 223A.</p>
<p><b>Énfasis en la materia</b></p> <p>Llamamos la atención sobre la Nota xx a las cuentas, que describe los costos administrativos totales de \$ xxxx.xx, en relación con los informes de la agencia sobre el cumplimiento de los términos del acuerdo de financiamiento. Nuestra opinión sobre el asunto no está acompañada de reservas.</p>
<p><b>Otras materias o asuntos</b></p> <p>Llamamos la atención sobre el hecho de que este informe ha sido preparado para el uso de la Organización Donante XYZ y, por lo tanto, puede no resultar adecuado para otros fines.</p>

### 6.4.3 Compromiso de certificación de aseguramiento limitado

En un compromiso de certificación con aseguramiento limitado, el auditor declara que, sobre la base de los procedimientos aplicados, nada ha llamado a la atención del auditor para pensar que la materia objeto cumple o no, en todos los aspectos significativos, con los criterios. Los procedimientos efectuados son limitados en comparación con los que se necesitan para obtener un aseguramiento razonable. Un informe de aseguramiento limitado transmite la naturaleza limitada del aseguramiento provisto.

Una opinión **no modificada** en un compromiso de aseguramiento limitado puede afirmar:

*Sobre la base del trabajo realizado, descrito en este informe, nada de lo observado nos hace pensar que la materia objeto no cumple, en todos los aspectos significativos, con los [criterios aplicados].*

Una **opinión modificada** en un compromiso de aseguramiento limitado puede afirmar:

*Sobre la base del trabajo realizado, descrito en este informe, salvo en lo referente a [describir excepción], nada de lo observado nos hace pensar que la materia objeto no cumple, en todos los aspectos significativos, con los [criterios aplicados].*

### 6.4.4 Conclusión en un compromiso de certificación

Las conclusiones del compromiso de certificación se presentan de la misma manera que en un compromiso de informe directo. Las conclusiones expresadas, de forma apropiada, para un compromiso de aseguramiento razonable incluyen lo siguiente:

- Cuando se expresa en términos de la materia objeto subyacente y los criterios aplicables: "En nuestra opinión, la entidad ha cumplido, en todos sus aspectos significativos, con los criterios".
- Cuando se expresan, en términos de la información de la materia objeto 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".

## 6.5 Informes de las EFS con competencias jurisdiccionales

ISSAI 4000.221: En las EFS con competencias jurisdiccionales, el auditor debe considerar el rol del fiscal o de aquellos responsables de manejar los asuntos relativos a acciones legales, procedimientos de resarcimiento o procesos penales dentro de la EFS, y también deberá incluir, de ser procedente, los elementos tanto en los compromisos de informe directo como de certificación.

En las EFS con facultades jurisdiccionales, el auditor considerará la función del fiscal o de los responsables del manejo de los asuntos relativos a acciones legales, procedimientos de resarcimiento o procesos penales dentro de la EFS, y también, cuando corresponda, incluirá los siguientes elementos en los compromisos de informe directo y de certificación:

- Identificación de las partes responsables y de la entidad auditada.
- La(s) persona(s) responsable(s) involucrada(s) y sus responsabilidades.
- Identificación de las normas de auditoría aplicadas en la ejecución del trabajo.
- Responsabilidades del auditor.
- Un resumen del trabajo realizado.
- Las operaciones y procedimientos, etc., que se ven afectados por actos de incumplimiento o la comisión de posibles actos ilícitos, o ambos a la vez. Esto debe incluir, de ser necesario:
  - o Una descripción del hallazgo y de su causa;
  - o La disposición legal o instrumento jurídico que ha sido violado (los criterios de auditoría);
  - o Las consecuencias de los actos de incumplimiento o posibles actos ilícitos, o ambos a la vez.
- Las personas responsables y sus explicaciones con respecto a sus actos de incumplimiento o posibles actos ilícitos, o ambos a la vez, cuando sea pertinente.
- El juicio profesional del auditor que determina si existe responsabilidad civil o personal por actos de incumplimiento.
- El valor de la pérdida, uso indebido, o despilfarro creado y la cantidad a pagar por concepto de responsabilidad civil.
- Toda medida tomada por las personas responsables durante la auditoría para reparar la pérdida, uso indebido o despilfarro creada.
- Los argumentos de la gerencia acerca de los actos de incumplimiento o posibles actos ilícitos.



En las auditorías llevadas a cabo por las EFS con atribuciones jurisdiccionales, los usuarios de los informes de auditoría de cumplimiento incluyen al fiscal o los responsables de manejar los asuntos relativos a acciones legales, procedimientos de resarcimiento o procesos penales dentro de la EFS.

Las EFS con facultades jurisdiccionales pueden concluir con la liberación o responsabilidad civil por actos de incumplimiento. Normalmente, se trata de propuestas y las decisiones finales sobre responsabilidad civil, así como las penalizaciones o sanciones se toman en un proceso jurisdiccional. La responsabilidad civil se puede medir por el grado de participación de la persona en una operación de incumplimiento (ilegal, innecesaria, excesiva, extravagante, desmesurada) como se indica en los documentos de las operaciones que él o ella firmó.

En el informe, el auditor necesita explicar los métodos utilizados para determinar en qué medida cada una de las personas responsables, implicadas en la gestión, administración, uso o control de fondos o activos públicos, es responsable o no, por los actos de incumplimiento.

## **6.6 Denuncia o informe de sospechas de fraude y presuntos actos ilícitos**

ISSAI 4000.225: Al realizar auditorías de cumplimiento, de ocurrir que el auditor se encuentre con casos de incumplimiento que pueden ser indicativos de actos ilícitos o fraude, él o ella deberá prestar la debida atención y ejercer el debido cuidado profesional, así como comunicar esos casos al organismo responsable. El auditor deberá tener cuidado de no interferir con posibles procedimientos o investigaciones legales futuros.

### **6.6.1 Denuncia o Informe de presuntos actos ilícitos**

Aun cuando la detección de presuntos actos ilícitos, incluido el fraude, no es el objetivo principal de realizar una auditoría de cumplimiento, el auditor incluye factores de riesgo de fraude en sus evaluaciones de riesgo y permanece alerta ante las indicaciones de actos ilícitos, incluido el fraude, al llevar a cabo su trabajo.

Los auditores pueden considerar la posibilidad de consultar con el asesor legal o las autoridades legales apropiadas. Además, pueden comunicar sus sospechas a los niveles apropiados de la gerencia o a los encargados de la gobernanza, y luego efectuar un seguimiento para asegurarse de que se hayan tomado las medidas adecuadas. En razón de los diferentes mandatos y estructuras organizativas que existen, a nivel internacional, le corresponde a la EFS determinar las medidas indicadas a tomar, con respecto a los casos de incumplimiento relativos a fraude o irregularidades graves.

Un tribunal de justicia puede determinar si una operación, en particular, es ilegal y constituye una ofensa criminal. Pero las EFS con competencias jurisdiccionales, igualmente, pueden llegar a la conclusión de que una operación particular es ilegal y pueden justificar la imposición de sanciones a la persona responsable y la determinación en cuanto al resarcimiento o reembolso de fondos, activos malversados y pagos indebidos o improcedentes.

Aunque a los auditores no les corresponde establecer si un acto ilegal constituye un delito o si se ha producido una responsabilidad civil, si tienen, efectivamente, la obligación de sopesar en qué medida las operaciones, en referencia, cumplen con las leyes y reglamentaciones aplicables, y si implican violaciones que conducirán al tribunal a imponer sanciones o el resarcimiento de pagos indebidos o improcedentes o de activos malversados.

Los actos fraudulentos, por su propia naturaleza, no cumplen con las normas relevantes. El auditor puede, asimismo, establecer cuáles son las operaciones en donde existe sospecha de fraude, aún no comprobado, que no cumplen con las disposiciones previstas. El fraude, por lo regular, da lugar a una calificación de la opinión de cumplimiento en el informe del auditor.

### **EFS con facultades jurisdiccionales**

Las EFS pueden comunicar actos ilícitos al órgano fiscal, quien decide si el caso debe tratarse o no en un tribunal de justicia.

De surgir una sospecha de actos ilícitos durante la auditoría, el auditor puede comunicarla a los niveles apropiados de la gerencia y a los encargados de la gobernanza. Es probable que estos últimos sean órganos ministeriales o administrativos que se encuentran más arriba en la jerarquía informativa. Cuando sea adecuado y razonable, el auditor puede hacer un seguimiento y asegurarse de que la gerencia y los encargados de la gobernanza hayan tomado las medidas apropiadas en respuesta a la sospecha, por ejemplo, informando el incidente a las autoridades policiales pertinentes. El auditor también puede reportar dichos incidentes, directamente a las autoridades policiales pertinentes.

## **6.7 Incorporar las respuestas de la entidad**

Cuando el borrador del informe está listo, se le envía a la entidad auditada para sus comentarios. Previamente, en la etapa de ejecución de la auditoría, las observaciones individuales o los hallazgos se analizan con la entidad; esto permite mantener a la entidad actualizada sobre el progreso de la auditoría. El esclarecimiento oportuno de los hechos crea la base para un informe sólido, y reduce el tiempo que se toma para llegar a un acuerdo sobre el informe final con el auditado.

El medio a utilizar para presentar los hallazgos al auditado puede basarse en los formularios o formatos regulares de la EFS, por ejemplo una carta de la gerencia o un borrador de los hallazgos. El auditado debe responder al borrador del informe. Una vez recibidos los comentarios de la entidad, el auditor debe analizar esta respuesta, asegurándose de que los problemas válidos que han sido planteados por el auditado, se tengan en cuenta al redactar el informe final.

Es una buena práctica que el auditor analice las recomendaciones del informe con la entidad, porque él o ella puede creer que está proporcionando recomendaciones útiles. En efecto, durante la discusión, la entidad puede comentar sobre la viabilidad de implementar las recomendaciones o explicar las dificultades para hacerlo. Con base en la discusión, el auditor puede modificar y finalizar las recomendaciones, de ser lo indicado. Al llevar a cabo la auditoría, el auditor puede analizar las posibles recomendaciones, en caso de que él o ella tenga una idea clara, en esa etapa, de lo que podrían ser, en función de la evidencia reunida y las conclusiones probables. Esto ayudará al auditor a redactar un informe con recomendaciones verdaderamente eficaces.

Sustentado en el marco legal de la EFS, el auditor publicará el informe con los comentarios completos, o un resumen o una versión editada, o no publicará los comentarios en modo alguno.

## **6.8 Comunicación del informe a las partes interesadas**

La buena comunicación con la entidad auditada y los expertos es importante durante todo el proceso de auditoría. Es una buena práctica de la EFS desarrollar una estrategia o política de comunicación que brinde orientación sobre cómo relacionarse con la entidad auditada y las partes

interesadas relevantes, durante el proceso de elaboración de informes. Esta política podría abordar la comunicación con las partes interesadas clave, que se examinará a continuación.

**La entidad auditada.** El proceso de comunicación entre el auditor y la entidad auditada comienza en la etapa de planificación de la auditoría y continúa durante todo el proceso de auditoría. La EFS siempre debe brindar, a las entidades auditadas, la oportunidad de comentar los hallazgos, conclusiones y recomendaciones de la auditoría. Después de emitir el borrador del informe, la EFS debe solicitar a la gerencia de la entidad que le proporcione, dentro de un marco de tiempo específico, comentarios sobre su acuerdo o desacuerdo con la validez y la integridad del contenido del borrador del informe.

El equipo de auditoría puede reunirse con funcionarios de la entidad para analizar los comentarios de la entidad, obtener una comprensión completa de los mismos o cualquier información significativa adicional relacionada con los comentarios, o ambas cosas a la vez. De producirse conflictos, se deben hacer esfuerzos por resolver las opiniones encontradas o contradictorias, con el fin de lograr que la imagen final sea lo más fiel y exacta posible. Estas reuniones suelen ser, normalmente, limitadas en número y se deben programar dentro de un período que se ajuste al cronograma establecido para la elaboración del informe de la EFS.

**El Parlamento.** La comunicación con el Parlamento es igualmente importante, ya que es dicho órgano el que utilizará los informes de la EFS para mejorar la gestión y la rendición de cuentas del Gobierno. En caso de ignorar los informes o malinterpretar los mensajes, los recursos de auditoría se podrían desperdiciar y la credibilidad de la EFS podría verse cuestionada.

Las EFS, normalmente, asisten a los cuerpos legislativos, tales como los Comités de Cuentas Públicas (PAC), informando a los miembros del Parlamento y proveyendo información relevante sobre los hallazgos de auditoría informados. Adicionalmente a la comunicación previa, es vital que el(los) representante(s) de las EFS asistan a las audiencias del PAC donde se debaten los informes de auditoría. La Legislatura debe estar consciente del hecho de que el objeto de la auditoría de cumplimiento es identificar casos de incumplimiento con respecto a las disposiciones previstas.

**Los medios de comunicación.** Tan pronto como el informe se presente en el Parlamento, se hará público. El informe y los comunicados de prensa se publican en los medios. La EFS debe asegurarse de que la información proporcionada a los medios sea oportuna, clara y precisa. Al proveer la información, la EFS debe ser receptiva, colaboradora e informativa, sin comprometer por ello, su independencia o neutralidad política, ni ofender las prerrogativas parlamentarias. Algunos puntos a considerar para garantizar una comunicación adecuada con los medios, en lo que se refiere al informe de auditoría, son los siguientes:

- Responder a las preguntas de los medios.
- Preparar comunicados de prensa en conjunto con los equipos de auditoría.
- Organizar y administrar eventos de medios, tales como conferencias de prensa y entrevistas.
- Ayudar al personal a elaborar preguntas y respuestas en los medios de comunicación.
- Brindar capacitación al personal en materia de medios y su manejo.
- Hacerle seguimiento a las noticias y discusiones públicas sobre la EFS.
- Informar a la alta gerencia sobre temas emergentes en los medios.
- Realizar análisis de medios para ayudar a mejorar la preparación de mensajes.

**Los ciudadanos y otras partes interesadas.** 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. Pueden ser contactados directamente o a través de las organizaciones no gubernamentales que los representan. Dependiendo de las circunstancias en el país de la EFS, esta comunicación puede incluir una combinación de entrevistas de televisión, artículos, folletos y el uso del sitio web de la EFS.

Otras partes interesadas importantes son los representantes de la comunidad académica. Tienen conocimiento y experticia en áreas específicas de auditoría, y pueden proporcionar una visión más objetiva, menos restringida por el interés personal. Las organizaciones no gubernamentales pueden ser, igualmente, una fuente útil de ideas. Puede incluso ocurrir que ellas mismas hayan llevado a cabo su propia investigación, a través de encuestas y estudios de casos, y pueden tener una variedad de contactos relevantes. Adicionalmente, se puede estimular a la sociedad civil para presionar a la Legislatura a actuar, en particular si la EFS le proporciona material de alto perfil que sea de su interés.

## 6.9 Seguimiento de la auditoría

ISSAI 4000.232: El auditor decidirá el seguimiento las de opiniones, conclusiones o recomendaciones de casos de incumplimiento en el informe de auditoría cuando sea apropiado

Las directrices de la auditoría de cumplimiento recomiendan que los auditores realicen un seguimiento de los casos de incumplimiento, cuando ello sea necesario. El proceso de seguimiento consiste en monitorear si la parte responsable ha implementado las acciones correctivas pertinentes y cuáles han sido, con el fin de solucionar los casos de incumplimiento identificados en el(los) informe(s) previo(s) de auditoría. En los casos en que esto es necesario, la EFS debe hacerle seguimiento a sus recomendaciones para proporcionarle, al usuario previsto, una actualización acerca de las acciones e iniciativas adoptadas por la parte responsable para solucionar el incumplimiento. Cabe señalar que el proceso de seguimiento puede no ser aplicable en todos los casos, así como tampoco en todas las EFS. El mandato de la EFS junto con el tipo de auditoría determinará si es aplicable el seguimiento.

### Por qué efectuar un seguimiento

La EFS tiene un rol a desempeñar en el seguimiento de las acciones acordadas por la parte responsable, en respuesta a los asuntos planteados en un informe de auditoría. La necesidad de un seguimiento de los casos de incumplimiento, previamente informados, puede variar, de acuerdo con la naturaleza de la materia objeto, el incumplimiento identificado y las circunstancias particulares de la auditoría. El proceso de seguimiento facilita la implementación eficaz de acciones correctivas y aporta un *feedback* útil a la entidad auditada, a los usuarios del informe y a los auditores en la planificación de futuras auditorías. El seguimiento aporta beneficios para las tres partes, entre los cuales figuran los siguientes:

- Para la parte responsable: demuestra la eficacia de la entidad auditada en la corrección de los problemas.
- Para el usuario previsto: proporciona una actualización de lo que ha logrado la parte responsable y las brechas existentes, en caso de existir
- Para el auditor: evalúa la eficacia de su trabajo

### A qué se le debe hacer seguimiento

El seguimiento se centra en determinar si la entidad auditada ha abordado, adecuadamente, los asuntos planteados en un informe de auditoría específico.

De seguidas, se presentan algunos ejemplos de lo que se debe seguir:

- Recomendaciones en el informe de auditoría
- Cuestiones planteadas por los usuarios previstos, por ejemplo, el Parlamento, el Comité de Cuentas Públicas o el público en general.

Es importante señalar que el auditor puede ampliar el alcance del seguimiento, para incluir otros aspectos relevantes no incluidos en sus recomendaciones. La clave está en determinar si la entidad cumplió con todas las directrices necesarias.

### **Cuándo se debe hacer el seguimiento**

La decisión sobre cuándo hacer el seguimiento se debe fundamentar en una serie de factores. Si la auditoría consistió en un único compromiso de certificación, entonces el seguimiento puede no ser necesario. Ahora bien, en el supuesto de que los auditores encuentren una desviación significativa que tiene implicaciones para los ciudadanos, incluso en el caso de un único compromiso de auditoría, se le debe hacer seguimiento a sus resultados. De tratarse de un compromiso de informe directo llevado a cabo, en distintos momentos, el seguimiento puede también ser necesario.

El auditor debe asignarle, a la parte responsable, tiempo suficiente para implementar las recomendaciones, pero asegurándose de que el seguimiento continúe siendo pertinente para los usuarios previstos. El auditor debe ejercer su juicio profesional al respecto. Dependiendo de la frecuencia con la que se realiza un determinado compromiso de auditoría, ciertas EFS pueden llevar a cabo procedimientos de seguimiento mientras realizan las auditorías actuales.

### **Cómo hacer el seguimiento**

Las EFS pueden haber establecido políticas y procedimientos para llevar a cabo el seguimiento. El auditor puede preparar un plan de auditoría que identifique los recursos a utilizar, las recomendaciones y los hallazgos de auditoría que se examinarán, y el plazo para completarlos.

Algunos procedimientos de auditoría utilizados durante el trabajo de auditoría inicial, pueden ser aplicables durante el seguimiento. El auditor debe poder tener acceso a ellos para determinar la adecuación de estos procedimientos. Otros procesos de seguimiento pueden incluir revisiones internas y evaluaciones preparadas por la entidad auditada u otras.

Independientemente de la forma, el auditor debe obtener evidencia de auditoría, suficiente y apropiada, para respaldar los hallazgos y las conclusiones. El informe de seguimiento puede seguir las mismas líneas de información utilizadas por el compromiso de auditoría, incluida la presentación a los usuarios previstos.

En función de los resultados obtenidos del seguimiento, la EFS puede decidir continuar monitoreando las medidas de implementación de la entidad auditada, o puede tomar, más bien, la decisión de realizar un compromiso de auditoría totalmente nuevo. En las auditorías periódicas, los procedimientos de seguimiento pueden formar parte de la evaluación de riesgos del año siguiente.

## **6.10 Conclusión**

Una vez concluida la auditoría, el auditor prepara el informe. El presente capítulo explicó las consideraciones iniciales, a saber, los principios de la presentación de informes que el auditor debe

tener en cuenta al redactar un informe. Luego describió los diferentes requisitos para la elaboración de informes de la ISSAI, con relación a los compromisos de informe directo y los compromisos de certificación en una auditoría de cumplimiento. Adicionalmente, explicó cómo las EFS con facultades jurisdiccionales pueden reportar una auditoría de cumplimiento conforme a la ISSAI. La comunicación del informe con las partes interesadas es el objetivo final de la realización de la auditoría. A través del informe, el auditor le comunica a los usuarios la situación de la materia objeto auditada. Es importante hacer esto de una manera que sea de fácil comprensión para los lectores. Teniendo esto presente, la última parte del capítulo señaló cómo escribir un buen informe de auditoría. El Capítulo 7 abarca la organización de los papeles de trabajo de auditoría y la documentación del trabajo de auditoría. .

Draft

## Capítulo 7

---

### Documentación: Papeles de trabajo y comunicación

#### Contenido

- 7.1 Introducción
- 7.2 Qué exigen las ISSAI para la documentación
- 7.3 Objeto de la documentación y de los papeles de trabajo
- 7.4 Elementos de la documentación
- 7.5 Cómo documentar: componentes de los papeles de trabajo
- 7.6 Organización de la documentación de los papeles de trabajo
- 7.7 Cómo revisar los papeles de trabajo
- 7.8 Retención de la documentación
- 7.9 Cuestiones de confidencialidad y transparencia
- 7.10 Comunicación
- 7.11 Conclusión

## 7.1 Introducción

El objetivo del presente capítulo es proporcionar a los auditores la información requerida sobre la documentación y los papeles de trabajo, mientras se realiza la auditoría de conformidad con las ISSAI respectivas. La credibilidad y el impacto de la auditoría dependen, invariablemente, de la calidad del trabajo que realizan las EFS. Una documentación idónea durante una auditoría (desde la planificación hasta la etapa de presentación de informes) ayuda a las EFS a producir informes de auditoría de alta calidad. Este capítulo explica cómo los auditores pueden hacer uso de la documentación, en una auditoría de cumplimiento, para mejorar la calidad de su trabajo. Las ISSAI y las buenas prácticas relevantes han sido adaptadas para proporcionar orientación sobre la documentación.

Los auditores, con frecuencia, necesitan ser creativos en cuanto a la documentación para respaldar sus conclusiones de auditoría. En el proceso de auditoría, recolectan ítems de evidencia, los ponen en orden y los organizan en carpetas de papel o en formato electrónico. Pero, a menudo, el auditor se pregunta: “¿Qué tengo que documentar exactamente?” Las normas responden a esta pregunta y brindan orientación para elaborar los papeles de trabajo necesarios. Las normas hacen sugerencias sobre el contenido, la secuencia o el formato de la documentación de auditoría y dejan, al criterio profesional de los auditores, la decisión acerca de la forma que revestirá la documentación.

Este capítulo describe las distinciones que existen entre los diversos elementos de un papel de trabajo. También identifica los criterios para la documentación del papel de trabajo y cómo revisar los papeles de trabajo.

## 7.2 Qué exigen las ISSAI para la documentación

ISSAI 4000.89: El auditor preparará una documentación de auditoría lo suficientemente detallada como para proporcionar una clara comprensión del trabajo realizado, la evidencia obtenida y las conclusiones alcanzadas. El auditor preparará la documentación de la auditoría de manera oportuna, la mantendrá actualizada durante toda la auditoría, y completará la documentación de la evidencia que respalda los hallazgos de la auditoría, antes de emitir el informe de auditoría.

La ISSAI 4000 explica esto de la manera siguiente:

90. *El propósito de documentar el trabajo de auditoría llevado a cabo es mejorar la transparencia del trabajo realizado y permitir que un auditor experimentado, sin conexión previa alguna con la auditoría, sea capaz de comprender los asuntos significativos que surjan durante la auditoría, la(s) conclusión(es) u opinión(es) alcanzada(s) al respecto, y los juicios profesionales significativos efectuados para llegar a esas conclusiones u opiniones. La documentación incluye, según corresponda:*
- a) Una explicación de la materia objeto de la auditoría.*
  - b) Evaluación de riesgos, estrategia y plan de auditoría, así como documentos relacionados.*
  - c) Los métodos aplicados, el alcance y el período cubierto por la auditoría.*



- d) La naturaleza, tiempo y alcance de los procedimientos de auditoría realizados.
  - e) Los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados y la evidencia de auditoría obtenida.
  - f) La evaluación de la evidencia de auditoría que conforma el(los) hallazgo(s), la(s) opinión(es) de la(s) conclusión(es) y la(s) recomendación(es).
  - g) Los juicios hechos en el proceso de auditoría, incluidas las consultas profesionales y el razonamiento detrás de ellas.
  - h) La comunicación y feedback de la entidad auditada.
  - i) Revisiones de supervisión y otras salvaguardas de control de calidad efectuadas.
91. La documentación debe ser suficiente para demostrar cómo el auditor definió el objetivo de la auditoría, la materia objeto, los criterios y el alcance, así como las razones por las cuales se eligió un método específico de análisis. Para este propósito, la documentación debe organizarse para proporcionar un vínculo claro y directo entre los hallazgos y la evidencia que los respalda.
92. Específicamente, en relación con la etapa de planificación de la auditoría, la documentación mantenida por el auditor debe contener:
- a) La información necesaria para comprender la entidad que está siendo auditada y su entorno, lo que permite la evaluación de riesgo.
  - b) La evaluación de la materialidad del tema.
  - c) La identificación de posibles fuentes de evidencia.
93. El auditor debe adoptar procedimientos apropiados para mantener la confidencialidad y la custodia segura de la documentación de auditoría, y conservarla por un período suficiente para cumplir con las necesidades de los requisitos legales, reglamentarios, administrativos y profesionales en materia de retención de registros, y para permitir la realización de las actividades de seguimiento de la auditoría.
94. Es importante documentar las decisiones clave tomadas para demostrar la independencia e imparcialidad del auditor en su análisis. La existencia de problemas delicados exige la documentación de los hechos relevantes considerados, por el auditor, al elegir un curso de acción particular o al tomar una decisión determinada. De esta forma, las acciones y decisiones son explicadas y transparentes.
95. En el contexto de las EFS con competencias jurisdiccionales, la documentación necesaria para aportar propuestas de responsabilidad civil está fuera del alcance de esta norma profesional.

Las ISSAI comprendidas entre la ISSAI 4000.90 y la ISSAI 4000.95 explican los diferentes aspectos de la documentación y los papeles de trabajo, que son como siguen:

- Objeto de la documentación.
- Elementos de la documentación.
  - o Documentación suficiente
  - o Documentación de las decisiones clave tomadas.
- Organización de la documentación de auditoría.
- Documentación de la etapa de planificación de auditoría.
- Mantenimiento de la confidencialidad.

Todos los aspectos mencionados se describirán en las siguientes secciones del presente capítulo.

### 7.3 Objeto de la documentación y de los papeles de trabajo

Una documentación clara de los papeles de trabajo es parte esencial de la auditoría y constituye un elemento fundamental para su calidad. De acuerdo con la ISSAI, el objetivo de la documentación es mejorar la transparencia del trabajo realizado y permitir que un auditor experimentado, sin conexión previa alguna con la auditoría, comprenda los asuntos que surgen de la auditoría. Hace que las tareas de auditoría sean más sencillas y ayuda al supervisor de auditoría, y al revisor inter pares, a proporcionar sus comentarios de revisión.

El proceso de preparación y revisión de la documentación de auditoría contribuye a la calidad de una auditoría. La documentación de auditoría sirve para:

- Proveer sustentación para el informe del auditor.
- Asistir a los auditores en la ejecución y supervisión de la auditoría.
- Permitir la revisión de la calidad de la auditoría.

### Papeles de trabajo adecuados facilitan la revisión

Los auditores consideran que sus supervisores, gerentes, revisores de calidad de auditoría y revisores inter pares son los principales usuarios de los papeles de trabajo. Desde el punto de vista de un usuario, el auditor debe pensar qué quieren ver los revisores y qué normas desean seguir. Para una auditoría de cumplimiento, el punto de referencia es la ISSAI 4000 y sus requisitos son los mencionados anteriormente. Si esto no se hace correctamente, la revisión del papel de trabajo se convierte en una lucha para el revisor. Como auditores, nuestro trabajo es hacer que esta tarea sea lo más fácil posible para un supervisor o revisor.

La norma exige que los auditores creen la documentación de auditoría que un "auditor experimentado" estaría en condiciones de seguir. Un auditor experimentado significa una persona (ya sea interna o externa a la organización de auditoría) que posee las competencias y habilidades que le habrían permitido llevar a cabo la auditoría. Estas competencias y habilidades incluyen el conocimiento y comprensión de:

- los procesos de auditoría.
- las normas y requisitos legales y reglamentarios aplicables.
- la materia objeto relacionada con el logro de los objetivos de la auditoría.
- las cuestiones relacionadas con el entorno de la entidad auditada.

La documentación adecuada ayuda a los revisores del trabajo de auditoría a comprender lo qué se hizo, cómo se hizo y por qué se hizo. Los auditores deben presentar la documentación indicada en cada etapa del proceso de auditoría.

Por lo general, la EFS debe elaborar un conjunto estandarizado de papeles de trabajo y determinar qué hace que dichos papeles sean conformes y satisfactorios para el supervisor. De igual modo, los supervisores y gerentes deben dejar claro lo que quieren de los equipos de auditoría. Si las expectativas están establecidas y son claras para todas las partes, los auditores y los revisores no tendrán dificultad con todo esto.

## 7.4 Elementos de la documentación

La documentación incluye, según sea el caso:

- Una explicación de la materia objeto de la auditoría.
- Una evaluación de riesgos, una estrategia y un plan de auditoría, y los documentos relacionados.
- Los métodos aplicados, el alcance y el período de tiempo cubierto por la auditoría.
- La naturaleza, tiempo y alcance de los procedimientos de auditoría realizados.
- Los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados y la evidencia de auditoría obtenida.
- La evaluación de la evidencia de auditoría que conforma los hallazgos, conclusiones, opiniones y recomendaciones.
- Los juicios hechos en el proceso de auditoría, incluidas las consultas profesionales y el razonamiento detrás de ellos.
- La comunicación y *feedback* de la entidad auditada.
- Revisiones de supervisión y otras salvaguardas de control de calidad realizadas.

La documentación del auditor de la evidencia, con respecto al incumplimiento identificado o sospechado de las disposiciones, puede incluir, por ejemplo:

- Copias de registros o documentos.
- Actas de las discusiones sostenidas con la gerencia, los encargados de la gobernanza u otras partes dentro o fuera de la entidad.

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. Los auditores prepararán y mantendrán documentos que mostrarán claramente que el trabajo fue, efectivamente, hecho.

Al determinar la naturaleza y el alcance de la documentación para una auditoría de cumplimiento típica, los auditores pueden considerar lo siguiente:

- Naturaleza de los procedimientos de auditoría realizados;
- Riesgo de incumplimiento material de los criterios aplicables y respuesta del auditor a los riesgos evaluados;
- Alcance con el cual se aplicó el juicio profesional (al tomar decisiones), especialmente al considerar la materialidad;
- Materialidad de la evidencia obtenida con respecto a los criterios.

La documentación debe ser lo suficientemente detallada como para permitir que un auditor experimentado, sin conocimiento previo de la auditoría, comprenda lo siguiente: la relación entre la materia objeto, los criterios, el alcance de la auditoría, la evaluación de riesgos; la estrategia de auditoría y el plan de auditoría; la naturaleza, oportunidad, alcance y resultados de los procedimientos efectuados; la evidencia obtenida para sustentar la conclusión u opinión del auditor; el razonamiento que justifica todos los asuntos significativos que exigieron el ejercicio del juicio profesional; y las conclusiones relacionadas.

## 7.5 Cómo documentar: componentes de los papeles de trabajo

Con base en las normas y las mejores prácticas, a continuación se incluyen algunos componentes comunes a los papeles de trabajo, que la mayor parte de la documentación de auditoría siguen:

- El papel de trabajo tiene:
  - 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:
  - Limpio y legible
  - Con referencias al programa
  - Comprensible, sin necesidad de mayores explicaciones
- Se verifican cálculos importantes
- Los documentos originales se incluyen, siempre que sea necesario
- Si un documento fue elaborado por la entidad, aparece anotado en el papel de trabajo
- Se indicó una revisión y se clarificaron todos los puntos
- Las fuentes de los documentos se incluyen, de ser necesario

Estos requisitos se explican, detalladamente, más adelante.

### El papel de trabajo lleva título, firma y fecha

Cada papel de trabajo incluye:

- Nombre de la auditoría
- Un título exclusivo para el papel de trabajo
- Iniciales del auditor
- Fecha de finalización
- Número de página y referencia

### Fuente, propósito, procedimientos, resultados y conclusiones

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

**Fuente:** ¿Dónde obtuvo el auditor la evidencia que aparece en el papel de trabajo? ¿Quién se la dio al auditor? ¿Qué evidencia examinó el auditor? ¿Dónde está la evidencia y cómo puede el auditor obtenerla de nuevo?

**Propósito:** ¿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 del programa satisface?

**Procedimientos:** ¿Qué hizo el auditor en este papel de trabajo? ¿Qué metodología usó el auditor? ¿Cuáles fueron los pasos y procedimientos detallados que realizó el auditor?

**Resultados:** ¿Qué produjeron los procedimientos? ¿Cuáles fueron los resultados de aplicar las metodologías? Esto debería tener el mismo lenguaje y vincularse fácilmente con el elemento de procedimiento correspondiente. Aquí el auditor necesita proporcionar detalles adecuados.

**Conclusión:** ¿Cuál es la respuesta a las preguntas planteadas en el propósito? ¿Se cumplió con el paso del programa? ¿Qué hizo el auditor con los asuntos encontrados? ¿El auditor llevó los asuntos o problemas a un hallazgo o a una hoja de disposición de puntos?

Toda esta información es muy útil para un supervisor o revisor de auditoría. Sin estos elementos de un papel de trabajo, el supervisor o revisor debe formular supuestos, a lo largo de los papeles de trabajo. El auditor debe elaborar las conclusiones para los revisores y guiarlos para que sigan fácilmente el proceso.

La vinculación entre los elementos es importante. Cuando el vínculo se establece correctamente, el propósito y las conclusiones coinciden, y los procedimientos y resultados también coinciden. Esto demuestra claridad de pensamiento y apoya las conclusiones lógicas hechas por el auditor. En la mayoría de los casos, la matriz de hallazgos de auditoría abarca estos elementos en una auditoría de cumplimiento. Sin embargo, los elementos de la matriz de hallazgos deben explicarse totalmente, como se muestra en el siguiente ejemplo.

Ejemplo de papel de trabajo:
Fuente
Archivos de estudiantes mantenidos en la Oficina de Ayuda Financiera para Estudiantes por la Sra. XYZ. 2004 estudiantes examinados el semestre de otoño.
Propósito
Determinar si los estudiantes que reciben ayuda financiera federal para estudiantes son elegibles; para satisfacer el paso 2 del programa en los objetivos del programa.
Procedimiento
Se extrajo una muestra conformada por 72 archivos de una población de 13.500 archivos. Se examinó cada archivo para determinar si los documentos apropiados estaban en el archivo y si el estudiante cumplió con los requisitos federales de elegibilidad. Los atributos sometidos a examen son los siguientes ..... .....
Resultados
De todos los atributos examinados en los 72 archivos, se observó un solo error. El estudiante no puso sus iniciales en una de las páginas de la solicitud de ayuda financiera.

### Conclusión

Los estudiantes que reciben ayuda financiera son elegibles. El único error observado no es significativo y no se incluirá en el informe.

### Se explica cada marca de verificación

Una marca de verificación es un pequeño símbolo que indica una tarea que el auditor ha completado. Por ejemplo, a  $\wedge$  puede indicar que se ha sumado una columna de números y  $\vee$  (llamado también "visto bueno") puede indicar que se ha verificado ese atributo. Para explicar las marcas en los papeles de trabajo, el auditor puede tener una leyenda de marca, que incluye todas las marcas, dentro de la carpeta de papeles de trabajo.

### Todas las referencias cruzadas son bidireccionales

Para poder cruzar las referencias de los papeles de trabajo, si el auditor obtuvo un número para el papel de trabajo A del documento de trabajo B, el auditor escribirá B en el papel de trabajo A cerca del número. Y en el documento de trabajo B, el auditor escribirá una referencia al papel de trabajo A. La revisión de los papeles de trabajo es casi imposible de hacer sin referencias cruzadas bidireccionales.

Cada papel de trabajo es limpio y legible, contiene una referencia al programa de auditoría, y es comprensible, sin necesidad de mayores explicaciones. Estos son requisitos para un papel de trabajo que se explican por sí mismos.

### Se verifican cálculos importantes

Verificar los cálculos importantes es crucial en una auditoría. Alguien tiene que sumar o recalcular los números. En el caso de números muy significativos, el supervisor podría incluso recalcularlos. Los documentos originales se incluyen según sea necesario.

### Los documentos originales se incluyen, de ser procedente

Esto explica lo que el revisor realmente necesita entender con relación a lo que se examinó. El auditor debe incluir todo documento original que pueda ayudar al revisor. El ejemplo que aparece, a continuación, explica:

#### Ejemplo de un documento original:

Si el auditor ha examinado 30 archivos con el fin de verificar que el director del programa haya colocado las iniciales en un cierto documento, no es necesario incluir una copia de los 30 documentos en la copia del archivo. Una descripción de los archivos o formularios es suficiente para que, de ser necesario, alguien pueda replicar el trabajo realizado por el auditor. Por lo tanto, el auditor puede agregar una descripción del archivo que contenga la fecha de creación, el nombre, las iniciales del director y la fecha de revisión. Añadir una copia de los formularios en el archivo también puede ser de gran ayuda, de modo que un revisor o un auditor posterior pueda encontrar nuevamente y sin mayores dificultades, los formularios originales.

En algunos casos, pueden haber formularios sin iniciales; el auditor puede copiarlos y ponerlos en los papeles de trabajo con una explicación de cómo se resolvió el problema. Como auditor,

también debe considerar si el problema se incluirá en el informe. De ser así, podría copiar o escanear las excepciones para fortalecer su evidencia.

### Si la entidad prepara un documento, debe anotarlo en el papel de trabajo

Esto le indica al revisor, que creó el documento de trabajo, qué es lo importante para determinar la solidez de la evidencia. En general, la evidencia obtenida directamente por el auditor, se valora como más sólida que la evidencia que suministra la entidad. La razón es que no se considera que las entidades sean tan objetivas, como los auditores, en cuanto a la información.

### Se ha indicado una revisión

Las siguientes son algunas de las maneras para cumplir con este requisito. El revisor puede:

- Colocar la fecha y sus iniciales en cada papel de trabajo.
- Colocar sus iniciales en los papeles de trabajo significativos.
- Crear una lista de verificación e incluirla al frente de los papeles de trabajo.
- Colocar sus iniciales en la carpeta.
- Escribir comentarios de la revisión e incluirlos en los papeles de trabajo.

## 7.6 Organización de la documentación de los papeles de trabajo

De conformidad con la ISSAI, la documentación debe organizarse de forma tal que indique un vínculo claro y directo entre los hallazgos y la evidencia que los respalda. Los papeles de trabajo se pueden organizar de diversas maneras. Es el auditor quien determina cómo hacerlo, a veces mediante el uso del sistema o las prácticas que existen en la EFS. El auditor puede tener muchos papeles de trabajo que sustenten la auditoría, pero para que estos sean comprensibles para un tercero, es necesario que estén organizados y explicados. Usar un memorando resumen puede facilitar este proceso.

El memorando resumen se puede llamar también hoja guía, formulario de conclusiones o un memorando principal basado en la práctica y las normas de la EFS. Puede tener componentes que difieren de los aquí descritos, que también se basan en la práctica de la EFS. Los memorando resumen o notas resumidas facilitarán el trabajo del supervisor o revisor. Escribir estas notas obliga al auditor a aclarar sus pensamientos y a documentarlos, por escrito, antes de finalizar la auditoría, lo que facilita la comprensión de los papeles de trabajo.

### ¿Qué es un memorando resumen de auditoría?

Un memorando resumen sintetiza un grupo de papeles de trabajo. En la estructuración de los papeles de trabajo, un memorando resumen suele venir de tercero, aunque puede redactarse al final. La estructuración de los papeles de trabajo es la siguiente:

- Objetivo de auditoría
- Programa de auditoría
- Nota resumida o Memorando resumen

- Papeles de trabajo detallados

#### Ejemplo de un memorando resumen:

En una auditoría de un departamento de compras, después de recopilar información y realizar una evaluación de riesgos, el auditor decide que el objetivo principal es *determinar si el departamento de compras cumple con las políticas de compras o adquisiciones significativas*. Dicho objetivo general consta de tres sub objetivos para determinar lo siguiente:

- ¿Se realizan las compras de equipos por montos superiores a \$9000 de acuerdo con la política?
- ¿Están los procedimientos de compra escritos de conformidad con la política?
- ¿Están redactados los contratos profesionales de acuerdo con la política?

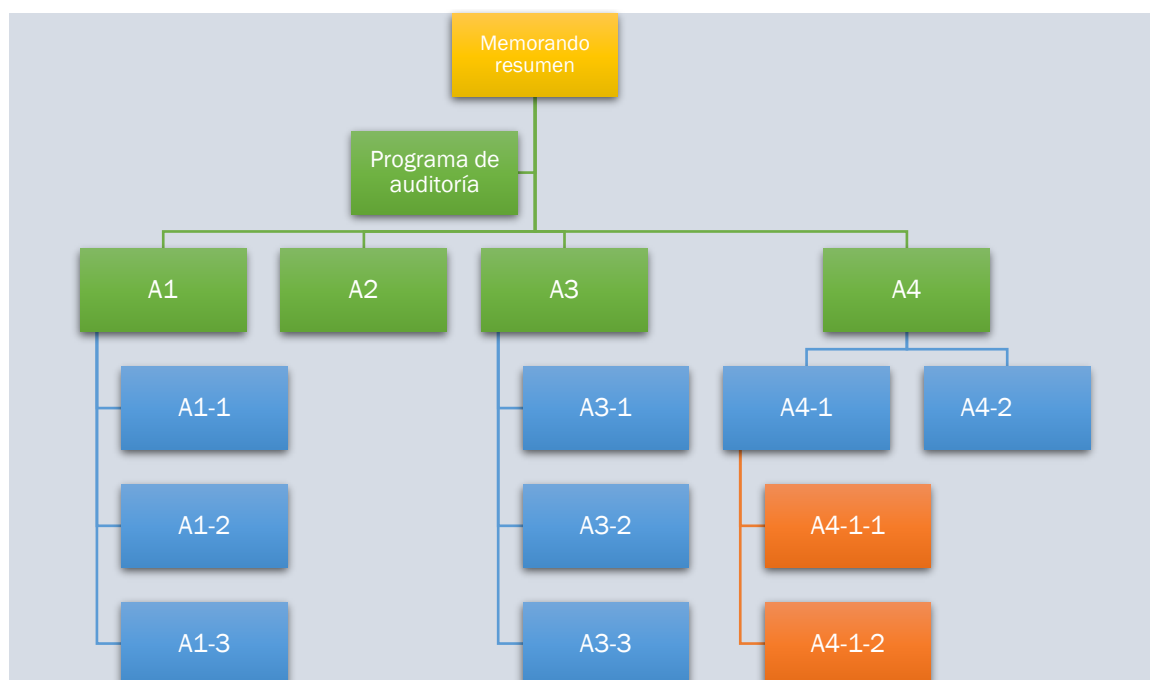
El auditor creará un conjunto de papeles de trabajo para sustentar cada sub objetivo y usará letras para designar grupos de papeles de trabajo.

1. El conjunto A de papeles de trabajo responde al sub objetivo 1: en qué medida las compras de equipos superiores a \$ 9000 se realizaron de conformidad con la política.
2. El conjunto B de papeles de trabajo responde al sub objetivo 2: si los procedimientos de compra se redactaron de acuerdo con la política.
3. El conjunto C de papeles de trabajo responde al sub objetivo 3: si los contratos profesionales son conformes con la política.

El memorando resumen para el sub objetivo 1 sintetiza lo que la serie A de papeles de trabajo logró y cómo el auditor respondió al objetivo de la auditoría, con toda la evidencia relacionada. Luego, A-1, A-2, A-3, etc., hablan sobre el desempeño y los resultados de cada procedimiento de auditoría

El memorando resumen es un tipo de versión narrativa del programa de auditoría y, en la estructura organizativa de los papeles de trabajo, puede estar por encima o por debajo del programa. La estructuración de los papeles de trabajo se puede ilustrar de la manera siguiente:





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

### ¿Qué se incluye en un memorando resumen? ¿Qué se incluye en un memorando de resumen?

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

Memorando resumen	
Fuente	Entrevistas, observaciones y pruebas descritas en la serie A de papeles de trabajo.
Propósito	Para responder al sub objetivo: "¿Se realizan las compras de equipos por un monto superior a \$9000 de acuerdo con la ley estatal?"
Procedimiento	<p>Cumplimos con los pasos del programa en el área establecida, lo que nos exigió:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Repetir el paso 1 del programa.</li> <li>• Repetir el paso 2 del programa.</li> <li>• Repetir el paso 3 del programa</li> </ul>
Resultados	

Observamos varios importantes ítems de incumplimiento:

- Resumir los resultados del paso 1 del programa.
- Resumir los resultados del paso 2 del programa.
- Resumir los resultados del paso 3 del programa.

#### Conclusión

El departamento de compras no cumplió con las políticas de compra significativas, con respecto a las compras de equipos que superan los \$ 9000. En particular, el departamento le permitió a la misma persona iniciar, aprobar y recibir compras de equipos por más de \$9000. Este problema ha sido desarrollado como un hallazgo para el informe. No encontramos compras cuestionables

**El memorando resumen puede servir como borrador inicial 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, posteriormente, lo agrega al informe.

**El memorando resumen puede ser muy explicativo o muy resumido.** Un memorando resumen puede ser una repetición de cada uno de los papeles de trabajo que lo respaldan, más una conclusión general que sintetiza todo el conjunto. O puede ser una conclusión general que resume todo el conjunto. Una buena forma de determinar cuán detallado debe ser el memorando resumen es haciendo referencia a las prácticas establecidas en la EFS.

**El memorando resumen puede abarcar un buen número de los contenidos requeridos de los papeles de trabajo.** La norma le exige al auditor documentar lo siguiente en los papeles de trabajo:

- Objetivo, alcance y metodología
- Naturaleza, tiempo y alcance de los procedimientos
- Evidencia de auditoría obtenida, su fuente y las conclusiones alcanzadas
- Sustentación de los juicios significativos, hallazgos, conclusiones y recomendaciones
- Evidencia de la revisión de supervisión

Las normas no son explícitas en cuanto al mantenimiento de un memorando resumen. Pero es bueno tenerlo en beneficio de los trabajos del auditor y del revisor. Los auditores pueden usar un memorando resumen para hacer la mayor parte de este trabajo. Asimismo, los auditores pueden ocuparse solo de una parte de estos requisitos, en los papeles de trabajo detallados que sirven de respaldo.

## 7.7 Cómo revisar los documentos de trabajo

Con frecuencia, es muy difícil examinar un conjunto de papeles de trabajo para entender lo que el auditor estaba pensando, y para retomar las huellas, así como seguir su proceso de pensamiento durante una auditoría. Puede tomar horas obtener una idea del propósito general de los papeles de trabajo. Dos principios rectores simples de la revisión del documento de trabajo hacen que esta tarea pueda ser un proceso fácil:

- Verificar los conceptos antes de los procedimientos.

- Revisar los papeles de trabajo, comenzando por la parte superior de su estructuración y ordenamiento.

### Verifique los conceptos antes de los procedimientos

#### Ejemplo:

Un equipo de auditoría expresó una opinión sobre los problemas de bonos de una universidad. Uno de los auditores más veteranos tomó la delantera en auditar el arbitraje de bonos, un tema técnico. Pasó dos días auditando y creando un papel de trabajo que fuera atractivo. Era una enorme hoja de cálculo desplegable que tenía varias columnas y filas, así como muchas marcas de colores y números.

El supervisor comenzó su revisión de esta hoja de cálculo. Verificó los cálculos y los totales por columnas. Chequeó el significado de todas las marcas y agregó una propia. Y luego, después de medio día de revisión, se dio cuenta de que el concepto detrás del papel de trabajo era defectuoso. El auditor principal había seguido un camino y examinado atributos que no pertenecían al objetivo de la auditoría.

Todo el papel de trabajo fue desechado. Como consecuencia, el tiempo pasado por el auditor -dos días, y el supervisor -medio día, no era necesario. Si el supervisor hubiera verificado el concepto del papel de trabajo antes de iniciar el procedimiento de verificación, podría haberse ahorrado tiempo y recursos de auditoría.

Entonces, ¿cómo verificar el concepto que está detrás del papel de trabajo? Si el equipo de auditoría usa los elementos de un papel de trabajo (fuente, propósito, procedimientos, resultados, conclusiones) para la elaboración del papel de trabajo, el revisor debe leerlos primero, prestando especial atención al propósito del papel de trabajo. El propósito debe corresponder a un paso en el programa de auditoría.

Efectivamente, seguir la organización o estructuración de los papeles de trabajo es algo importante a considerar. Únicamente, después de verificar que la parte superior de la estructuración esté bien hecha y resulte comprensible, el revisor puede pasar a profundizar en los papeles de trabajo de la parte inferior. Esto ahorra tiempo y esfuerzo.

La estructuración u organización de los papeles de trabajo es la siguiente:

- Objetivo de auditoría
- Programa de auditoría
- Memorando resumen
- Papeles de trabajo detallados

Lo primero que debe considerar el revisor es el objetivo de la auditoría. Si el objetivo de la auditoría tiene fallas o es débil, él o ella puede detenerse ahí mismo. Puede, entonces, devolverle los papeles de trabajo al auditor y decirle que trabaje más el objetivo y que, luego modifique los papeles de trabajo, en conformidad.

Una vez satisfecho con el objetivo de la auditoría, el revisor puede examinar el memorando resumen o el programa de auditoría. Debido a que algunos auditores no preparan un memorando resumen, es posible que tenga que examinar el programa. O puede también echarle una hojeda al programa de auditoría, si el memorando no le es útil.

Si un revisor observa que el programa está desarticulado y no ayuda a cumplir con el objetivo de la auditoría, puede detener nuevamente la revisión de los papeles de trabajo, y devolvérselos al auditor. No hay razón alguna para seguir adelante, hasta tanto el programa no haya sido reformulado.

Suponiendo que el programa de auditoría y el memorando resumen del auditor están bien, el revisor puede, entonces, pasar a los papeles de trabajo explicativos que les sirven de respaldo. Esos papeles de trabajo deben cumplir con los pasos del programa de auditoría.

## **7.8 Retención de la documentación**

Algunas EFS pueden tener políticas y procedimientos consistentes con sus leyes y normas de auditoría para mantener la documentación de su trabajo. Las políticas de retención de documentación se aseguran que los registros relevantes estén disponibles para su uso, durante un cierto número de años, después de concluida una auditoría. Estas políticas y procedimientos, generalmente, describen:

- Documentos que abarca su alcance
- Forma en que se guardarán o archivarán los documentos
- Período por el cual se conservarán los documentos
- Cómo acceder a estos documentos cuando sea necesario

La EFS debe examinar si cuenta con políticas y procedimientos para la retención de documentación y, de ser así, verificar si son adecuados. En caso de deficiencias, la EFS puede considerar el fortalecimiento de sus políticas y procedimientos con relación a los requisitos adecuados para la retención de la documentación de auditoría.

Estos requisitos pueden deberse a la importancia histórica de cierto tipo de documentos que, por ejemplo, pueden exigir una retención indefinida en los archivos nacionales del país. También puede haber requisitos adicionales relacionados con las clasificaciones de seguridad nacional, incluida la forma como se almacena este tipo de documentación. Los auditores del sector público deben familiarizarse con la legislación aplicable, con respecto a la retención de la documentación.

## **7.9 Cuestiones de confidencialidad y transparencia**

Las EFS deben establecer y asegurarse de que los auditores cumplan con los requisitos éticos para observar, en todo momento, la confidencialidad de la información contenida en la documentación

de auditoría, salvo que la entidad le haya otorgado una autorización específica para divulgar dicha información, o en caso de que exista un deber legal o profesional de hacerlo. Existe una necesidad constante en el sector público de equilibrar la confidencialidad con la necesidad de transparencia y responsabilidad. El balance entre confidencialidad y transparencia requiere de juicio profesional para garantizar que la documentación, de carácter confidencial, esté claramente identificada y sea tratada como tal, mientras que al mismo tiempo se otorga el acceso apropiado, cuando es necesario. Por lo tanto, es importante estar familiarizado con las políticas y procedimientos de la EFS que abordan la confidencialidad. Dichos procedimientos pueden incluir tipos de documentación de auditoría que se considerarán confidenciales; tipos de documentación de auditoría que se pondrá a disposición del público; líneas de responsabilidad claramente definidas para autorizar la divulgación de la documentación de auditoría; y rutinas para hacer que dicha información esté disponible, si fuese necesario.

Más aún, los auditores del sector público pueden tener responsabilidades legales adicionales, relacionadas con la confidencialidad. Estas responsabilidades pueden estar basadas en el mandato de la EFS o en la legislación relativa a secretos oficiales o privacidad. Dicha legislación, por ejemplo, puede estar vinculada con auditorías de defensa, salud, servicio social o agencias tributarias. Los auditores del sector público deben familiarizarse con los requisitos locales particulares, relacionados con la confidencialidad, a los cuales están obligados.

Los auditores también deben conocer cualquier legislación que otorgue acceso público a la correspondencia de auditoría, por ejemplo, dónde están ubicadas las publicaciones electrónicas u otras publicaciones posteriores, abiertas al escrutinio público. Este tipo de correspondencia puede incluir cartas dirigidas a la entidad auditada, o enviada por ella a terceros, o vinculada con otras partes, las cuales están relacionadas con la recolección de evidencia de auditoría, así como con consideraciones y juicios en materia de cuestiones de auditoría. No es inusual, en el sector público, tener que responder a las solicitudes de partes externas para obtener acceso a la documentación de auditoría. Esto puede ser especialmente sensible cuando la parte externa intenta obtener, de forma indirecta, información de la organización de auditoría, que no puede obtener directamente de la entidad auditada.

Como cuestión de principio, cuando la entidad auditada tiene una obligación legal de recolectar y retener cierta información, las solicitudes de parte de terceros con respecto a dicha información, normalmente se envían a la entidad auditada. En situaciones donde los auditores consideran otorgar acceso a la documentación de auditoría, normalmente consultan con las partes relevantes (como la entidad auditada a quien se refiere la solicitud), antes de divulgar la información.

En algunos entornos, las EFS subcontratan el trabajo de auditoría a otros auditores. La aceptación de tales nombramientos, habitualmente exige que, el auditor que lleva a cabo el trabajo, reconozca que la documentación de auditoría puede estar sujeta a la inspección de la EFS que designó al auditor. La documentación de auditoría, también puede estar sujeta a inspección por parte de agencias de revisión, que tienen derechos legales de acceso a la información pertinente, relacionada con las obligaciones del auditor.

## **7.10 Comunicación**

ISSAI 4000.96: El auditor se comunicará, de manera efectiva, con la entidad auditada y los encargados de la gobernanza en el curso de todo el proceso de auditoría.

## El rol de la comunicación

La comunicación se lleva a cabo en todas las etapas de la auditoría: antes de que comience la auditoría; durante la planificación inicial; en el curso de la ejecución de la auditoría; y en la fase de presentación de informes. Cualquier dificultad significativa encontrada durante la auditoría, así como los casos de incumplimiento material, deben ser comunicados al nivel apropiado de la gerencia o a los encargados de la gobernanza. El auditor también debe informar a la parte responsable de los criterios de auditoría.

ISSAI 4000.99: Los casos de incumplimiento material se comunicarán al nivel de gestión apropiado y (de ser procedente) a los encargados de la gobernanza. Igualmente, se comunicarán otros asuntos importantes que surjan de la auditoría y que sean directamente relevantes para la entidad.

Una buena comunicación con la entidad auditada, durante todo el proceso de auditoría, puede contribuir a que el proceso sea más eficaz y constructivo. Una comunicación bidireccional eficaz es importante para ayudar en lo siguiente:

- Al auditor y a los encargados de la gobernanza en la comprensión de los asuntos relacionados con la auditoría en contexto, y en la creación de una relación de trabajo constructiva. Esta relación se desarrolla manteniendo, al mismo tiempo, la independencia y objetividad del auditor.
- La sensibilidad de los auditores del sector público a las necesidades y expectativas de la legislatura o los órganos reguladores, sobre asuntos comunicados a otros niveles de Gobierno, particularmente, cuando las materias en cuestión, pueden ser objeto de amplio interés público o especulación.
- Al auditor en la obtención de la cooperación de los encargados de la gobernanza, para adquirir información relevante para la auditoría. Por ejemplo, los encargados de la gobernanza pueden asistir al auditor en el conocimiento y comprensión de la entidad y su entorno; en la identificación de fuentes adecuadas de evidencia de auditoría; y proporcionando información sobre operaciones o eventos específicos.

## El proceso de comunicación

Las EFS necesitan tener establecido un sistema que le exija al auditor evaluar si la comunicación bidireccional entre el auditor y los encargados de la gobernanza ha sido adecuada para el propósito de la auditoría. De no haber sido adecuada la comunicación, el auditor debe tomar las medidas pertinentes. En el sector público, tales medidas pueden incluir la comunicación con la Legislatura o los reguladores indicados o agencias de financiamiento.

## 7.11 Conclusión

El presente capítulo se centró en la importancia de la documentación en el proceso de auditoría para asegurar la calidad de la auditoría. El auditor siempre debe preparar la documentación de auditoría relevante, para la auditoría particular, antes de emitir el informe de auditoría. La determinación de la forma y el contenido de la documentación es una cuestión que depende del juicio profesional del auditor. Es preferible que la comunicación sea, por escrito, ya que facilita la correcta documentación de la interacción.

Draft