

## PRÓLOGO

Estas “Directrices de Aplicación Europea de las Normas de Auditoría de la INTOSAI” han sido elaboradas, a petición del comité de contacto de los presidentes de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) de la Unión Europea, por un grupo de trabajo presidido por un representante del Tribunal de Cuentas Europeo y formado por personas pertenecientes a las siguientes instituciones nacionales de control:

Rigsrevisionen/Dinamarca  
Tribunal de Cuentas/España  
Corte dei Conti/Italia  
Algemene Rekenkamer/Países Bajos  
Riksrevisionsverket/Suecia  
National Audit Office/Reino Unido

Las 15 directrices que se presentan ahora constituyen un magnífico ejemplo de la colaboración cada vez más estrecha entre las EFS de la Unión Europea en temas de interés común. Por ello desearía expresar mi agradecimiento a los presidentes de las instituciones de control mencionadas.

Quiero dar las gracias especialmente a los participantes en el grupo de trabajo, que han elaborado con gran dedicación y profesionalidad un manual, que espero resulte útil a un creciente número de auditores dentro y fuera de la Unión Europea.

Prof. Dr. Bernhard Friedmann  
Presidente  
Tribunal de Cuentas Europeo  
Luxemburgo, 1998

**Grupo de contacto de los Presidentes de las  
Entidades Fiscalizadoras Superiores de la Unión Europea**

**Grupo Especial sobre normas de auditoría**

**Directrices de aplicación europea  
de las Normas de Auditoría de la INTOSAI**

**Contenido**

<b>INTRODUCCIÓN TÉCNICA</b> .....	<b>3</b>
<b>DIRECTRICES DE APLICACIÓN EUROPEA</b>	
<b>GRUPO 1 PREPARACIÓN DE LA FISCALIZACIÓN</b> .....	<b>8</b>
N° 11 PLANIFICACIÓN DE LA FISCALIZACIÓN .....	8
N° 12 IMPORTANCIA RELATIVA Y RIESGO DE LA FISCALIZACIÓN .....	17
N° 13 PRUEBAS FEHACIENTES Y ENFOQUE DE LA FISCALIZACIÓN .....	26
<b>GRUPO 2 OBTENCIÓN DE PRUEBAS FEHACIENTES</b> .....	<b>35</b>
N° 21 EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO Y PRUEBAS DE CONTROL .....	35
N° 22 AUDITORÍA DE LOS SISTEMAS DE INFORMACIÓN ....	45
N° 23 MUESTREO DE FISCALIZACIÓN .....	72
N° 24 REVISIÓN ANALÍTICA .....	78
N° 25 UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE OTROS AUDITORES Y EXPERTOS .....	90
N° 26 DOCUMENTACIÓN .....	97
<b>GRUPO 3 FINALIZACIÓN DE LA FISCALIZACIÓN</b> .....	<b>101</b>
N° 31 PRESENTACIÓN DE INFORMES .....	101
N° 32 OTRA INFORMACIÓN EN DOCUMENTOS QUE INCLUYAN ESTADOS FINANCIEROS AUDIT .....	105
<b>GRUPO 4 AUDITORIA OPERATIVA</b> .....	<b>110</b>
N° 41 AUDITORÍA OPERATIVA .....	110
<b>GRUPO 5 OTRAS CUESTIONES</b> .....	<b>131</b>
N° 51 GARANTÍA DE CALIDAD .....	131
N° 52 IRREGULARIDADES .....	134
N° 53 FOMENTO DE BUENAS PRÁCTICAS CONTAB .....	152
<b>GLOSARIO DE TÉRMINOS DE LAS NORMAS DE AUDITORÍA DE INTOSAI</b> .....	<b>169</b>

# INTRODUCCIÓN TÉCNICA

## Antecedentes del trabajo del Grupo Especial

1. El Grupo Especial de Trabajo sobre las normas de auditoría fue creado por el Comité de Contacto de los Presidentes de las Entidades Fiscalizadoras Superiores de la Unión Europea en su reunión de los días 24 y 25 de septiembre de 1991, celebrada en Madrid. En un principio, el Grupo constaba de representantes de las EFS de Dinamarca, España, Italia y los Países Bajos. La EFS del Reino Unido se unió al Grupo en 1994 y la de Suecia en 1996. El Grupo Especial estuvo presidido por el Tribunal de Cuentas Europeo<sup>(1)</sup>.
2. El trabajo del Grupo Especial se centró en los aspectos metodológicos de las fiscalizaciones de actividades en las que las EFS de los correspondientes países de la Unión Europea tengan un interés conjunto o común. Las Normas de Auditoría de la INTOSAI proporcionan un “hilo conductor” metodológico común, que recoge la gran diversidad de las tradiciones de fiscalización pública en los Estados miembros de la UE, y el Grupo Especial ha intentado desarrollarlas mediante la redacción de una serie de quince directrices, que describen cómo aplicar dichas Normas de Auditoría de la INTOSAI en la fiscalización de las actividades de la Unión Europea. El Grupo se fijó por objetivo elaborar directrices en todas las grandes áreas de control. Así por ejemplo, la norma de procedimiento INTOSAI de “pruebas de auditoría” se desarrolla a lo largo de cuatro directrices sobre “pruebas fehacientes y enfoque de fiscalización”, “muestreo de fiscalización”, “la utilización del trabajo de otros auditores y expertos” y “otra información en documentos que contengan cuentas financieras”. Además, a la hora de elaborar sus directrices, el Grupo tuvo también en cuenta las Normas Internacionales de Auditoría de la Federación Internacional de Expertos Contables (IFAC)
3. Aunque la tarea inicial del Grupo consistía en proporcionar una metodología común para las fiscalizaciones conjuntas o coordinadas que llevaran a cabo las EFS de la UE<sup>(2)</sup>, el Grupo observa con satisfacción que sus proyectos de directrices también han sido utilizados por determinadas EFS, especialmente en revisiones fundamentales de sus métodos operativos de fiscalización, por ejemplo respondiendo a una nueva legislación nacional. En el apartado 10 de esta introducción se especifica la utilización potencial de las directrices en este sentido.

---

<sup>(1)</sup> En las reuniones del Grupo Especial participaron las siguientes personas:

DK: Sr. H Otbo; Sr. M Levysohn

ES: Sr. J Corral, Sra. ML Martín Sanz, Sr. V Manteca Valdelande

IT: Sr. G Clemente, Sr. E Colasanti, Sr. C Costanza, Sr. B Manna

NL: Sra. ML Bemelmans-Videc

UK: Sr. S Ardron, Sr. J D Thorpe

S: Sr. F Cassel

ECA: Sr. N Schmidt-Gerritzen (Presidente), Sr. T M James, Sr. B Albugues, Sr. J Eilbeck, Sr. N Usher

<sup>(2)</sup> Las EFS que participan en una fiscalización conjunta definen los mismos objetivos de fiscalización para analizar el mismo tema en sus ámbitos de competencia. En una fiscalización coordinada, cada EFS participante examina un tema común y, aunque los objetivos de cada EFS puedan ser diferentes existe una estrecha cooperación entre éstas, lo que permite intercambios de información, enriqueciendo la fiscalización de cada EFS participante.

4. La serie completa de las quince “Directrices de Aplicación Europea” y su relación con las Normas de Auditoría de la INTOSAI se muestran esquemáticamente en el cuadro al final de esta introducción. Se dividen en cinco grupos:

Grupo 1 - tres directrices sobre la preparación de la fiscalización;

Grupo 2 - seis directrices sobre la obtención de pruebas fehacientes;

Grupo 3 - dos directrices sobre la finalización de la fiscalización; y

Grupo 4 - una directriz sobre auditoría operativa; y

Grupo 5 - tres directrices relativas a otras cuestiones.

En la realización de su trabajo, el Grupo Especial ha recibido comentarios y apoyo de los Presidentes y de los Agentes de Enlace de las EFS de la UE, así como del personal auditor de muchas de estas organizaciones (y, especialmente, del personal de las EFS representadas en el Grupo Especial). Esperamos haber compensado los esfuerzos de estos colegas con la preparación de directrices que resulten útiles para su trabajo.

5. El grupo también desea dejar constancia de su reconocimiento por el difícil trabajo de traducir las directrices y demás documentos de la lengua de trabajo (inglés) a las otras diez lenguas oficiales de la UE. La mayor parte de este trabajo ha sido realizado por el Servicio de Traducción del Tribunal de Cuentas Europeo, pero el grupo quiere también agradecer la colaboración de numerosos expertos de las EFS de los Estados miembros y del Tribunal Europeo.

#### Una base metodológica común

6. A pesar de que estas directrices son más detalladas que las Normas de Auditoría de la INTOSAI, no llegan a especificar los procedimientos concretos de trabajo de cada auditor, pues el Grupo Especial opina que cada EFS debe establecer sus propios procedimientos concretos, teniendo en cuenta las circunstancias, las costumbres y las leyes nacionales. No obstante, las directrices suponen una base común a la que pueden referirse y aplicar, con carácter optativo, todas las EFS de la UE, en el marco de los métodos de auditoría existentes en cada una de ellas, para cualquier fiscalización de actividades de la UE, tanto si se emprenden únicamente a nivel nacional, como si se realizan de forma conjunta o coordinada con otras EFS, a nivel internacional. La aplicación de estas directrices debe permitir a las EFS desempeñar sus responsabilidades de manera económica, eficiente y eficaz.
7. Algunas EFS de los Estados miembros de la UE han adoptado enfoques de fiscalización más cercanos o más explícitamente basados en las normas de auditoría nacionales que en las de INTOSAI. A su vez, estas normas nacionales a menudo están estrechamente relacionadas con las Normas Internacionales de Auditoría publicadas por la Federación Internacional de Expertos Contables (IFAC). Durante su trabajo, el Grupo Especial ha tomado nota de la comparación, realizada en el Tribunal de Cuentas Europeo, entre las normas del INTOSAI y del IFAC. Esta comparación muestra que, si bien ambas series de normas difieren en sus niveles de detalle y en su terminología, sus diferencias no tienen una repercusión significativa en las metodologías de auditoría subyacentes. Así pues, el Grupo Especial considera que las Directrices de Aplicación Europea pueden ser utilizadas sin problemas de compatibilidad también por todas las EFS de la Unión Europea.

8. En dos directrices se incluyen glosarios para explicar términos específicos. Los términos más generales usados en las directrices se encuentran en el glosario de INTOSAI, que se reproduce al final del texto <sup>(3)</sup>.

#### Una “dimensión Unión Europea”

9. El objetivo particular del Grupo Especial al redactar las directrices ha sido poner de relieve una “dimensión europea”. Cuando un aspecto europeo concreto pueda afectar al modo en que cada auditor realiza su labor, se señala así en el texto de la directriz, como por ejemplo la directriz N° 52 sobre las “Irregularidad”, que incluye un resumen de la legislación correspondiente de la UE.
10. Sin embargo, el Grupo considera que la dimensión europea más significativa de las directrices consiste en que presentan una base técnica común que puede ser adoptada por todas las EFS de la UE, de manera facultativa, dentro del marco de los métodos de fiscalización ya existentes en cada EFS. Dicho de otro modo, el Grupo Especial opina que la dimensión europea más significativa tiene su origen en la aceptación general de las directrices por parte de las siete EFS que participaron en el trabajo del Grupo y que, de un modo amplio representan las características principales de todos los usos de auditoría pública y estructuras organizativas de las EFS de la UE.

#### ¿Una función más amplia de las directrices?

11. El trabajo básico de redacción de las quince directrices se ha prolongado a lo largo de seis años, al que se añade otro para introducir los últimos cambios de imprenta y preparar la serie completa para su publicación. Durante este período, ni Europa (ni, desde luego, el mundo) han permanecido inactivos y se han producido muchos acontecimientos que influirán en la fiscalización pública y en el entorno en el que ésta se realiza en la Unión Europea. Quizá el hecho más significativo sean las gestiones para la ampliación de la UE y, especialmente, la preparación que se lleva a cabo en los países de Europa Central y Oriental así como en los Nuevos Estados Independientes. El Grupo Especial ha conocido con satisfacción que sus directrices, a pesar de encontrarse aún en fase de borrador, se han enviado a las EFS de estos países y se alegra de recibir reacciones positivas de algunas de estas entidades. El Grupo considera que las directrices podrían tener una función adicional muy útil -no prevista en 1991 cuando comenzó sus tareas- de ayudar a las EFS de dichos países a preparar su adhesión a la Unión, y espera que su trabajo contribuya eficazmente en este sentido.

#### Naturaleza consultiva de las directrices

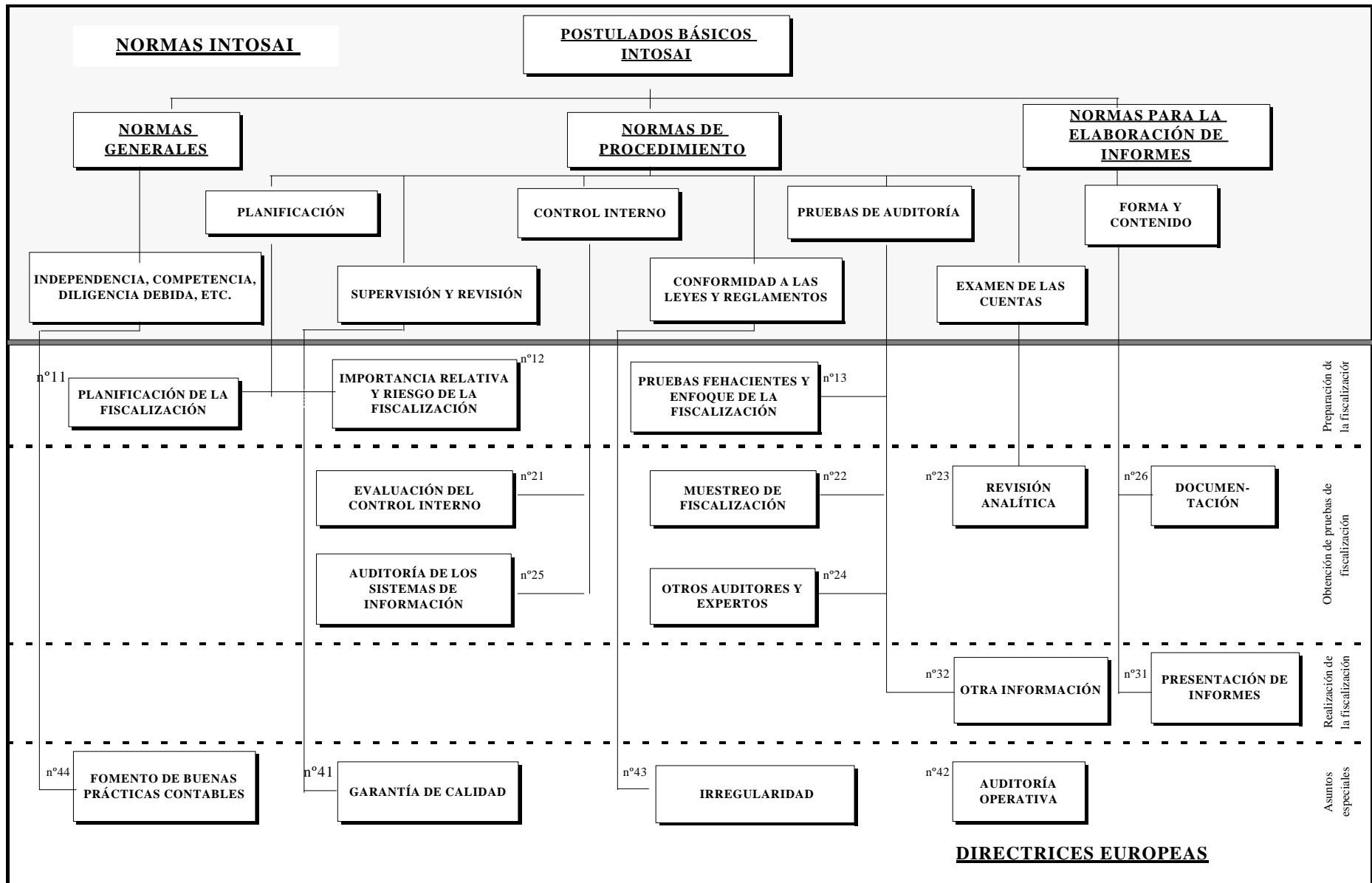
12. Estas directrices tienen una función de consulta y son de utilización operativa por las EFS. En la versión original inglesa se ha empleado frecuentemente la palabra “debería”. Cuando el Grupo ha utilizado este término ha querido indicar que recomienda vivamente una práctica o procedimiento.

---

<sup>(3)</sup> Cuando existe una traducción oficial de las normas de Auditoría de INTOSAI, el glosario se encuentra en la lengua correspondiente. En los demás casos se incluye la versión inglesa.

## Comments

13. Al Grupo le agradecería recibir comentarios de los usuarios de las directrices, para poder actualizarlas y mejorarlas. Los comentarios se pueden enviar al Equipo de Métodos de Trabajo, Dirección ADAR, Tribunal de Cuentas Europeo, 12 rue Alcide de Gasperi, L-1615 Luxembourg.



# GRUPO 1 PREPARACIÓN DE LA FISCALIZACIÓN

## DIRECTRICES DE APLICACIÓN EUROPEA DE LAS NORMAS DE AUDITORÍA DE LA INTOSAI

N° 11

### PLANIFICACIÓN DE LA FISCALIZACIÓN

#### ÍNDICE

	<u>Apartado</u>
Norma de Auditoría de la INTOSAI	1
Utilidad y objetivos de la planificación de la fiscalización	2
Niveles de planificación	3
Planificación de un trabajo de fiscalización	4
<hr/>	
Planificación de una tarea de auditoría	Anexo 1
- Trabajo en la fase previa a la planificación	Apéndice 1
- Contenido habitual de un plan de trabajo de fiscalización	Apéndice 2

-----

#### 1. Referencias a las Normas de Auditoría de la INTOSAI

1.1. El apartado 132 de las Normas de Auditoría de la INTOSAI indica que:



“El auditor debe planificar sus tareas de manera tal que se asegure la realización de una auditoría de alta calidad y que ésta sea obtenida con la economía, eficiencia, eficacia y prontitud debidas”.

## 2. Utilidad y objetivos de la planificación de la fiscalización

2.1. La planificación tiene tres características que son de utilidad para las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS):

- a) Racionalidad: el proceso y los resultados de la planificación favorecen una valoración lógica de los trabajos de la EFS y la fijación de objetivos claros;
- b) Proyección hacia el futuro: las tareas se enmarcan en su dimensión temporal, facilitando una visión más clara de las prioridades;
- c) Coordinación: la coordinación entre las políticas de fiscalización de las EFS y el trabajo de fiscalización propiamente dicho.

2.2. Los objetivos de la planificación de la fiscalización son:

- a) determinar el modo en que se cumplirán las obligaciones legales y las prioridades de la fiscalización;
- b) establecer el alcance, objetivos y resultados previstos de las fiscalizaciones;
- c) definir el modo en que se obtendrán y analizarán las pruebas fehacientes necesarias para alcanzar los objetivos;
- d) determinar los recursos que se necesitarán y utilizarán efectivamente en las fiscalizaciones y establecer presupuestos y calendarios;
- e) permitir a la dirección supervisar y controlar las distintas fiscalizaciones y a la EFS en su conjunto.

## 3. Niveles de planificación

3.1. Normalmente, se exige y espera de las EFS de lo que permiten sus recursos. por ello, muchas EFS han establecido estructuras jerárquicas de planificación por medio de las cuales los planes de cada trabajo de fiscalización se van agrupando a lo largo del tiempo para ofrecer una visión global y a largo plazo. Esta directriz se ocupa básicamente de la planificación del trabajo de fiscalización. Sin embargo, es importante que cada auditor sea consciente de que cualquier incumplimiento de los objetivos o los presupuestos de un trabajo de fiscalización repercute no sólo en éste, sino también en las demás actividades de la EFS. A la inversa, cuando los trabajos de fiscalización se realizan satisfactoriamente con un gasto menor al presupuestado o con anterioridad a la fecha límite (por ejemplo, mediante mejoras

en la eficiencia), la capacidad de la EFS para atender otros aspectos de su función y otras expectativas aumenta.

#### 4. Planificación de un trabajo de fiscalización

4.1. Un trabajo de fiscalización se define como una parte individual y específica de la actividad fiscalizadora que normalmente se plasma en la publicación por parte de la EFS de un dictamen, declaración, informe o una contribución específica al informe anual de la EFS. Normalmente, un trabajo de fiscalización tendrá unos objetivos específicos y estará relacionada con uno solo o un grupo claramente definido de actividades, programas u organismos (la “entidad auditada”). Los objetivos pueden consistir en la realización de una auditoría financiera, de legalidad y regularidad o de gestión, o una combinación de las mismas.

4.2. El **ANEXO 1** contiene más orientaciones sobre la planificación de un trabajo de fiscalización.

4.3. Para obtener mejoras en su economía, eficiencia y eficacia es esencial que la EFS evalúe el rendimiento de cada trabajo de fiscalización contrastándolo con los objetivos y el plan de la fiscalización y extraiga de ello las conclusiones oportunas. Normalmente, los gestores responsables se encargarán de efectuar dicha revisión y de comunicar los resultados a sus superiores. En algunas EFS esta función se ha reforzado mediante la creación de un control de calidad independiente o por medio de revisiones efectuadas por los auditores internos (véase la directriz N° 51 "Garantía de la calidad").

## **ANEXO 1: PLANIFICACIÓN DE UNA TAREA DE AUDITORÍA**

1. Cualesquiera que sean sus objetivos, un trabajo de fiscalización constará normalmente de las siguientes fases:
  - a) Fase preliminar (previa planificación):
    - . recopilación y evaluación inicial de la información;
    - . evaluación preliminar de sistemas y controles;
    - . definición detallada de los objetivos;
    - . determinación inicial de las necesidades de recursos y de los calendarios;
  - b) Fase de planificación:
    - . elaboración y revisión del plan de fiscalización;
    - . contacto con la entidad fiscalizada;
    - . preparación de cuestionarios de fiscalización;
    - . aprobación del plan;
  - c) Fase de ejecución:
    - . recopilación y evaluación de las pruebas fehacientes de la fiscalización;
    - . redacción de conclusiones iniciales;
    - . revisión provisional; identificación y aprobación de cualquier cambio necesario en el plan de fiscalización;
  - d) Fase de elaboración del informe:
    - . redacción y revisión de conclusiones, dictámenes, recomendaciones y/o informes ("resultados");
    - . revisión, aprobación y publicación de los resultados;
    - . conciliación interna de los resultados utilizados;
    - . evaluación del rendimientos de los auditores.
  - e) Fase posterior a la elaboración del informe:
    - . supervisión de las repercusiones de la fiscalización.

La separación entre estas fases no es absoluta y pueden, en cierta medida, solaparse.

2. Un plan de fiscalización eficaz depende del trabajo efectuado en la fase preliminar. En el apéndice 1 de este anexo se encuentra orientación adicional sobre este trabajo.
3. El plan de trabajo de fiscalización es, de hecho, el informe de la fase preliminar. Es también el documento que permite a la dirección de la EFS revisar el trabajo previo a la planificación, aprobar el método de la fiscalización, presupuesto y calendario de la misma y asignar los recursos necesarios. También sirve de base a la dirección de la EFS para controlar el

desarrollo de la fiscalización y efectuar una evaluación posterior del modo en que ésta se ha realizado. Además, el plan de trabajo de fiscalización es uno de los muchos que en total contribuyen a la planificación y gestión global de recursos a largo plazo de la EFS.

4. El plan de trabajo de fiscalización es un documento fundamental. Se debe preparar de manera oportuna y contener toda la información necesaria sin dejar de ser claro y conciso. Aunque no es posible determinar el contenido exacto de un plan de trabajo de fiscalización, existen unas características comunes a la mayoría de ellos - éstas se resumen en el Apéndice 2 de este anexo.
5. La planificación de la fiscalización es un proceso dinámico. Para alcanzar los objetivos de la fiscalización puede ser necesario introducir cambios en el plan inicial a medida que ésta se va desarrollando. Las EFS deberían disponer de procedimientos para revisar y aprobar dichos cambios.

## **ANEXO 1: PLANIFICACIÓN DEL TRABAJO DE FISCALIZACIÓN**

### **Apéndice 1: EL TRABAJO EN LA FASE PREVIA A LA PLANIFICACIÓN**

A menudo, la EFS dispone de gran parte de la información que se necesita en la fase previa a la planificación (por ejemplo en los archivos corrientes de años anteriores o en los archivos permanentes). En estos casos, el trabajo en esta fase exigirá una actualización de esta información y la consideración de cualquier cambio importante.

A continuación se resume, esquemáticamente, el trabajo que generalmente se necesita en la fase previa a la planificación.

#### **1. Conocimiento de la entidad fiscalizada**

1.1. El auditor debe identificar aspectos importantes del entorno en el que opera la entidad fiscalizada. Se deben tener en cuenta los siguientes aspectos:

- . objetivos de la entidad
- . medios que van a emplearse -recursos y fondos;
  - marco legal,
  - personal (cantidad y calidad);
- . resultados -categoría e importancia relativa de los resultados con relación a los objetivos de la entidad;
  - exigencias y limitaciones de tiempo;
  - marco legal;
  - naturaleza del “mercado” en el que actúa la entidad;
  - comparaciones nacionales/internacionales;
  - informes estatutarios y no estatutarios;
  - consideraciones de tipo geográfico y de comunicaciones.

1.2. El auditor debe determinar el modo en el que la entidad fiscalizada opera en su entorno, incluyendo:

- . organización -organigrama y responsabilidades
  - principales sistemas y controles administrativos;
  - principales sistemas y controles financieros

1.3. Para adquirir conocimiento de la entidad fiscalizada y de su entorno, el auditor a menudo deberá utilizar técnicas de revisión analítica para revisar, comparar y evaluar los datos pertinentes de los que dispone (véase la directriz N° 24 “Revisión analítica”).

#### **2. Influencia de la entidad fiscalizada en la fiscalización**

2.1. El auditor debe determinar en qué manera las operaciones y el entorno de la entidad fiscalizada afectarán la fiscalización. En particular:

- . ¿Cuáles son los riesgos inherentes (véase la directriz N° 12 “Importancia relativa y riesgo de la fiscalización”) asociados a las actividades que se producen a consecuencia de la organización específica de la entidad y su entorno?
- . ¿Cuáles son los riesgos inherentes asociados generalmente a este tipo de entidad?
- . ¿Qué tipo de controles ha aplicado la administración de la entidad para protegerse contra estos riesgos? ¿se prevé que éstos sean eficaces?
- . Particularmente en el contexto europeo, ¿qué factores especiales existen y qué incidencia tendrán éstos en la fiscalización?

Para contestar estas preguntas es necesario llevar a cabo una evaluación previa de los principales sistemas y controles (véase la directriz N° 21 "Evaluación del control interno y pruebas de control").

### 3. Entorno y objetivos de la fiscalización

3.1. El auditor debe tener en cuenta la forma, el contenido y los destinatarios de los resultados de la fiscalización; por lo tanto, deberá especificar los objetivos de la misma (en las fiscalizaciones de la gestión, en particular, es importante efectuar dicha especificación de forma detallada: esto permite al auditor definir los criterios según los cuales se apreciarán y evaluarán las pruebas obtenidas).

3.2. La claridad de los objetivos de la fiscalización ayudará al auditor a determinar los aspectos que han de considerarse (véase directriz N° 12 "Importancia relativa y riesgo de la fiscalización”).

### 4. Pruebas fehacientes de la fiscalización

4.1. El auditor debe determinar cuales serán las pruebas necesarias para conseguir los objetivos de la fiscalización. Estas pruebas deben ser:

- . adecuadas:
  - suficientes;
  - fiables;
- . pertinentes;
- . razonables.<sup>(1)</sup>

---

(1)

Las pruebas de fiscalización razonables se definen en el glosario de las Normas de Auditoría de la INTOSAI como:

4.2. Todo ello debe conducir al auditor a definir:

- . el método de fiscalización que se adoptará;
- . las fuentes a las que se acudirá y los métodos que se emplearán para la obtención de pruebas;
- . las pruebas necesarias y la amplitud de las mismas.

4.3. La directriz N° 13 "Pruebas fehacientes y enfoque de la fiscalización" contiene más orientaciones sobre este aspecto.

## 5. Recursos de la fiscalización

5.1. Una vez que el auditor ha definido la naturaleza, tipo, cantidad, fuentes y métodos que permitirán obtener las pruebas fehacientes de la fiscalización, puede estimar los recursos necesarios para su obtención y análisis y para la preparación de los resultados de la fiscalización.

Para ello, debe tener en cuenta:

- . las técnicas de fiscalización necesarias y el personal que se empleará;
- . técnicas internas especializadas (fiscalización informática, etc.);
- . posible utilización de expertos externos, del auditor interno de la entidad, otros auditores (véase la directriz N° 25 "Utilización del trabajo de otros auditores y expertos");
- . la localización geográfica de las pruebas fehacientes de la fiscalización, facilidad de acceso a las mismas (y cualquier posible problema) y los correspondientes costes;
- . el calendario de la fiscalización.

## 6. Documentación

6.1. El auditor debe documentar meticulosamente los resultados del estudio a la planificación. Las conclusiones fundamentales que se desprendan de este trabajo constituirán la base del plan de fiscalización. Esta documentación se deberá poner a disposición de los responsables del examen y aprobación del plan.

## 7. Consultas a la entidad fiscalizada

7.1. Según la política y los procedimientos normalizados de cada EFS, puede ser conveniente discutir los resultados del estudio previo a la planificación con la entidad fiscalizada.

---

"información que es económica en el sentido de que el coste de reunirla guarda razonable proporción con el resultado que el auditor o la EFS trata de lograr"





## **ANEXO 1: PLANIFICACIÓN DEL TRABAJO DE FISCALIZACIÓN**

### **Apéndice 2: CONTENIDO HABITUAL DE UN PLAN DE FISCALIZACIÓN**

1. Marco legal de la fiscalización.
2. Breve descripción de la actividad, programa u organismo que se ha de fiscalizar (incluyendo un resumen de los resultados y repercusiones de fiscalizaciones anteriores).
3. Motivos de la fiscalización.
4. Factores que inciden en la fiscalización, incluidos los que determinan la importancia relativa de los aspectos que se han de considerar.
5. Estimación del riesgo.
6. Objetivos de la fiscalización.
7. Alcance y método de la fiscalización: ¿qué pruebas se han de obtener para alcanzar los objetivos de la fiscalización; dónde; cuándo; cómo?
  - . límites de significación;
  - . sistemas que se deben evaluar y examinar;
  - . estrategias de muestreo;
  - . amplitud prevista del muestreo;
  - . confianza en otros auditores/expertos;
  - . otros problemas especiales previstos.
8. Recursos necesarios y determinación del momento en que se emplearán:
  - . personal auditor (detalladamente), funciones;
  - . personal especializado (quién y cuándo);
  - . expertos externos;
  - . necesidad de efectuar desplazamientos;
  - . presupuestos de tiempo y costes.
9. Si procede, estimación de los honorarios que se facturarán por la fiscalización.
10. Datos de las personas de la entidad fiscalizada responsables de la función de enlace.

11. Calendario de la fiscalización y fecha en que el informe provisional estará disponible para su examen interno.
  
12. Forma, contenido y destinatarios del resultado final.

DIRECTRICES DE APLICACIÓN EUROPEA  
DE LAS NORMAS DE AUDITORÍA DE LA INTOSAI

N° 12

**IMPORTANCIA RELATIVA Y RIESGO DE LA FISCALIZACIÓN**

ÍNDICE

	<u>Apartado</u>
Norma de Auditoría de la INTOSAI	1
Importancia relativa y riesgo de la fiscalización	2
<hr/>	
Importancia relativa	Anexo 1
Riesgo de la fiscalización	Anexo 2

-----

1. Referencias a las Normas de Auditoría de la INTOSAI

1.1 La explicación de las Normas de Auditoría de la INTOSAI (apartado 9) indica que:

"En términos generales, una cuestión debe considerarse esencial o de importancia relativa si su conocimiento puede tener consecuencias para el destinatario de las cuentas o de los informes de auditoría operativa".

En el contexto de una auditoría financiera, el objetivo del auditor es, normalmente, calcular el nivel global de errores, incorrecciones o irregularidades y, si éste le parece lo suficientemente importante, informar de ello a los destinatarios de los estados financieros fiscalizados.

2. Importancia relativa y riesgo de la fiscalización

2.1. El apartado 152 de las Normas de Auditoría de la INTOSAI indica:

"Para fundamentar las opiniones y las conclusiones del auditor ... deben aportarse pruebas adecuadas, pertinentes y razonables..."

- 2.2. Por lo tanto, el auditor debe tener la **certeza** de que los estados financieros que se examinan no tienen errores importantes.
- 2.3. El término opuesto a certeza es **riesgo de fiscalización**. Consiste en el riesgo de que el auditor llegue a una conclusión equivocada acerca de los estados financieros sometidos a examen, es decir, que no exprese reservas sobre estados financieros que de hecho contengan errores importantes.
- 2.4. El apartado 132 de las Normas de Auditoría de la INTOSAI indica que:
- "El auditor debe planificar sus tareas de manera tal que se asegure la realización de una fiscalización de alta calidad y que ésta sea obtenida con la economía, eficiencia, eficacia y prontitud debidas".
- 2.5. Por lo tanto, al planificar la fiscalización, el auditor debe formarse una opinión del nivel global de errores o incorrecciones que pueden tener consecuencias para los destinatarios de las cuentas (**umbral de importancia relativa**)<sup>(1)</sup>. Además, el auditor debe garantizar que el riesgo de fiscalización asumido no afecte a la calidad de la auditoría.
- 2.6. Las decisiones relativas al umbral de importancia relativa y al riesgo de fiscalización aceptable influirán en la cantidad de trabajo que se debe efectuar y, consiguientemente, en la economía, eficiencia y eficacia de la fiscalización.
- 2.7. En el **ANEXO 1** se ofrecen orientaciones suplementarias sobre la importancia relativa, y en el **ANEXO 2** se presenta una explicación sobre la importancia del riesgo de fiscalización en la planificación y realización de una fiscalización.

---

<sup>(1)</sup> El umbral de importancia relativa se denomina también con frecuencia **límite** de importancia relativa o **nivel** de importancia de relativa. Preferimos emplear el término umbral porque expresa mejor el hecho de que se trata de un valor llegado el cual el auditor debe decidir la estrategia más adecuada a seguir.

## **ANEXO 1 - IMPORTANCIA RELATIVA**

### **1. Introducción**

- 1.1. Al realizar una auditoría financiera, el objetivo del auditor es, normalmente, obtener garantías de que los estados financieros son suficientemente correctos y completos para los destinatarios, que en el sector público son las autoridades presupuestarias en el momento de realizar la aprobación de la gestión. De este modo el auditor trata de garantizar que los estados financieros no contengan ningún error importante.
- 1.2. Los errores o irregularidades de los estados financieros deben considerarse globalmente importantes (significativos) cuando puedan tener consecuencias para sus destinatarios, previamente advertidos de dichos errores. El auditor debe fijar la cantidad máxima tolerable de incorrecciones que pueden tener los estados financieros para poder considerarlos erróneos pero aceptables. Esta cantidad puede denominarse “umbral de importancia relativa”. Si los restantes elementos permanecen constantes, cuanto más alto sea el umbral, menor será la cantidad de pruebas de fiscalización necesarias.
- 1.3. El umbral de importancia relativa en el examen de los estados financieros pueden determinarse directamente, fijando una suma absoluta de dinero, o indirectamente, empleando un porcentaje (por ejemplo, X % del gasto bruto) para calcular dicha cantidad. Además de este concepto de importancia relativa por valor, en determinadas circunstancias, algunas categorías de cuentas o transacciones pueden considerarse importantes por naturaleza (cuando su divulgación es especialmente importante), o importantes por su contexto (cuando un error que en otras circunstancias sería demasiado leve para ser considerado importante convierte un déficit en excedente). Aunque el auditor debe estar atento ante los posibles casos de importancia relativa por naturaleza o por contexto, en la estrategia de fiscalización se considerarán por lo general como casos especiales [Su carácter específico dificulta el establecimiento de normas generales.]

### **2. Utilización del umbral de importancia relativa**

- 2.1. En la fase de planificación, el umbral de importancia relativa ayuda a determinar qué grado de comprobación es necesario para obtener suficientes pruebas fehacientes de fiscalización. En la fase de presentación de informes se emplea para evaluar la importancia de los errores e irregularidades puestos de manifiesto por la fiscalización, y ayuda a determinar si el auditor ha de manifestar o no reservas sobre los estados financieros.

### **3. Definición del umbral de importancia relativa**

- 3.1. Al definir un umbral global de importancia relativa adecuado, el auditor del sector público tiene que tener en cuenta su mandato particular y el hecho de que los destinatarios de las cuentas del sector público por lo general concede gran importancia a las cuestiones de legalidad y de regularidad. Los umbrales de importancia relativa para las tareas de

fiscalización tienden a ser moderados (bajos) debido al particular interés del sector público en el examen de la legalidad y la regularidad. Por ejemplo, un umbral de importancia relativa adecuado podría encontrarse entre el 0,5 % y el 2 % del valor que refleje adecuadamente el nivel de actividad financiera de un organismo o una entidad sometidos a fiscalización. Esta cantidad coincidirá en la mayor parte de los casos con el total de los ingresos o con el total de los gastos aunque en determinadas circunstancias puede ser otra cifra, como por ejemplo el total de los ingresos o el total de los préstamos, en cuyo caso podría ser necesario aplicar otro porcentaje.

- 3.2. La determinación del umbral de importancia relativa, ya sea como suma específica de dinero o como porcentaje, depende del criterio del auditor, y se trata por tanto de una cuestión política trascendente para las EFS por su importancia para la coherencia del sistema. El principal elemento que debe tenerse en cuenta es la sensibilidad política del sector de los estados financieros. Por eso puede ser necesario que un umbral de importancia relativa aplicable a un conjunto completo de estados financieros o a un ámbito de fiscalización extensa quizá se complete con varios umbrales de importancia relativa específicos para los ámbitos o cuestiones de mayor sensibilidad política.

#### **4. Consideraciones técnicas**

- 4.1. El umbral de importancia relativa deberá fijarse en el nivel más alto de error aceptable para los destinatarios del informe.
- 4.2. El umbral de importancia relativa deberá pues tener en cuenta las exigencias de las autoridades presupuestarias y del público en general.
- 4.3. En circunstancias excepcionales, puede ocurrir que el destinatario puede considerar que una parte de un estado financiero o de un ámbito de fiscalización tiene una mayor sensibilidad. En estos casos, el auditor debe decidir si es más conveniente establecer un umbral de importancia relativa inferior y realizar una fiscalización independiente de la parte en cuestión, o seleccionar determinados aspectos para someterlos a prueba.
- 4.4. Puede ser necesario revisar el umbral de importancia relativa previsto para una fiscalización cuando se produzca un cambio en la sensibilidad política o cuando el valor total de los estados financieros difiera significativamente del previsto al fijar el umbral de importancia relativa en la fase de planificación. El auditor debe ser plenamente consciente de la necesidad de dicha revisión.
- 4.5. Normalmente, la determinación de los umbrales de importancia relativa es una cuestión de la política de la EFS, tanto en lo relativo a la manera precisa en que se aprueba y se determina el umbral como elemento básico de la planificación de fiscalizaciones, como para fijar la cuantía concreta de un umbral en una fiscalización determinada.

- 4.6. El umbral de importancia relativa se utiliza para evaluar la incidencia de los errores revelados por la fiscalización calculando a partir de los resultados de la fiscalización el nivel global aproximado de errores en los estados financieros y comparándolo posteriormente con el umbral de importancia relativa .
- 4.7. Si el cálculo de los errores globales excede el umbral de importancia relativa, el auditor deberá volver a examinar detenidamente toda sus pruebas fehacientes, incluyendo el posible margen de error en las extrapolaciones y en los procedimientos de cálculo estadístico, para fundamentar su opinión sobre los estados financieros fiscalizados .
- 4.8. Puesto que las opiniones del auditor sobre los umbrales de importancia relativa antes de la fiscalización o durante la misma son esenciales para el desarrollo de la fiscalización y para la interpretación final de sus resultados, dichas opiniones deberán estar plenamente documentadas y haber sido examinadas y aprobadas por la dirección.

## **ANEXO 2 - RIESGO DE LA FISCALIZACIÓN**

### **1. Introducción**

1.1. El riesgo de la fiscalización (RF) es el riesgo de que el auditor no manifieste reservas sobre un estado financiero que tenga irregularidades o errores importantes. Puesto que casi siempre resulta poco práctico volver a analizar todas las transacciones que constituyen la base de un conjunto de estados financieros, el auditor debe aceptar un cierto nivel de riesgo de la fiscalización. Corresponde a la FSE determinar, como cuestión política, cuál debe ser este nivel. Debido a las expectativas de los destinatarios de los estados financieros producidos por organismos públicos, principalmente lo que se refiere a la legalidad y a la regularidad, normalmente las EFS sólo aceptan niveles muy bajos de riesgo de la fiscalización, frecuentemente tan sólo del uno por ciento.

1.2. El riesgo de la fiscalización se compone de tres elementos:

Riesgo inherente (RI): riesgo de que se produzcan errores o irregularidades importantes al principio;

Riesgo de control (RC): riesgo de que los controles internos de la entidad fiscalizadora no eviten o detecten un error o irregularidad importante;

Riesgo de detección (RD): riesgo de que cualquier error o irregularidad importante que los controles internos no hayan corregido no sean detectados por el auditor.

1.3. El riesgo inherente y el riesgo de control se diferencian del riesgo de percepción en que dependen de la entidad fiscalizada. En cambio, el riesgo de percepción depende del auditor y está en función de la naturaleza, el alcance y el calendario de los procedimientos del auditor. Éste puede tratar de conseguir un nivel aceptablemente bajo de riesgo de la fiscalización mediante el control de estos factores que determinan el riesgo de percepción.

1.4. El auditor debe valorar el riesgo inherente y el de control y, en consecuencia, idear procedimientos de confirmación adecuados para reducir el riesgo de percepción a un nivel que, a su juicio, reduzca a un nivel razonable el riesgo global de la fiscalización.

1.5. Existe una relación entre la valoración que el auditor hace del riesgo inherente y del control por una parte, y del nivel aceptable de riesgo de detección por otra. Cuanto más alto sea, el nivel de riesgo inherente y/o de control según la evaluación del auditor mayor será el nivel de trabajo de fiscalización necesario para reducir el riesgo de detección lo suficiente como para alcanzar el nivel deseado de riesgo de la fiscalización .

### **2. Riesgo inherente**



- 2.1. El riesgo inherente depende de la naturaleza del asunto y de la organización examinados, y del grado de probabilidad de que existan errores. Para valorar el riesgo inherente, el auditor debe realizar una evaluación del medio en que la organización realiza sus actividades y de las características de los elementos fiscalizados.
- 2.2. Es normal realizar la valoración del riesgo, incluyendo el riesgo inherente, en la fase preliminar de la fiscalización. Aunque haya que analizar esta tarea con detenimiento para extraer conclusiones razonadas, no debe ser un proceso largo. Cuando la EFS lleva a cabo fiscalizaciones anuales de una entidad, la evaluación puede realizarse en profundidad aproximadamente cada tres años, limitándose a un breve ejercicio de puesta al día en los años intermedios. El auditor deberá tener siempre en cuenta las enseñanzas que pueden extraerse de fiscalizaciones anteriores.
- 2.3. El objetivo de esta valoración preliminar del riesgo es permitir que el auditor se forme una idea preliminar sobre la entidad y los elementos que serán fiscalizados para contar con más información durante el proceso de planificación. Esta valoración debe distinguirse de la evaluación en profundidad de los controles internos, necesaria cuando se realizan pruebas de control en la fiscalización global.

### **3. Riesgo de control**

- 3.1. El riesgo de control se valora mediante una evaluación en profundidad de los sistemas pertinentes de control interno, sirviéndose de procedimientos de obtención de pruebas de control. En la directriz N° 21 "Evaluación del control interno y pruebas de control" se ofrecen más orientaciones.
- 3.2. La valoración de riesgo inicial (véanse los apartados anteriores 2.2 y 2.3) también permite emitir una opinión preliminar sobre la calidad general del medio de control. Cuando hay posibilidades de que el riesgo de control sea elevado, la garantía que el auditor puede obtener de las pruebas de control establecidas para valorar la eficacia de los controles internos será, por consiguiente, baja. En ese caso, el auditor puede decidir que es más económico obtener la garantía que necesita de otras fuentes (aumentando así la cantidad de pruebas de control realizadas).

### **4. Riesgo de detección**

- 4.1. Cuantas más pruebas de control realice el auditor, mayor es la probabilidad de que detecte cualquier error o irregularidad importante de los estados financieros que fiscaliza y, por consiguiente, menor será el riesgo de detección. Al dictaminar sobre la cantidad adecuada de pruebas de control, el auditor trata de reducir el riesgo de detección de manera que el riesgo global de la fiscalización quede dentro del mínimo establecido por la EFS.

4.2. El contrario de riesgo de detección es la certeza que el auditor obtiene de todas las pruebas de control que realiza, tales como la comprobación de los puntos clave de los elementos de alto riesgo o de los elementos importantes por naturaleza, la comprobación de elementos de valor elevado, el muestreo de otros elementos y, en determinadas circunstancias, los procedimientos de examen analítico.

## 5. **Modelo matemático**

5.1. En el apéndice de este anexo se ofrece un ejemplo para ilustrar el modelo de riesgo de fiscalización.

Riesgo de fiscalización: ejemplo del modelo matemático

$$RF = RI \times RC \times RD$$

$$RD = RA / (RI \times RC)$$

El auditor realiza una valoración inicial del riesgo inherente y lo estima bajo. Por consiguiente, le asigna un valor del 20%, de conformidad con la directriz emitida por su EFS.

La evaluación en profundidad de los sistemas y de las pruebas de control indica que existe un sistema razonable de controles que funciona con eficacia, sin excepciones. Una vez más siguiendo la política de su EFS, califica los sistemas como "medios" y concede un valor del 40% al riesgo de control.

La política de su EFS es aceptar un riesgo de fiscalización máximo del 1%.

Por lo tanto, el auditor puede calcular la certeza (o nivel de confianza) necesaria para las pruebas de control de la manera siguiente:

$$RF = 1\% = 0,01$$

$$RI = 20\% = 0,20$$

$$RC = 40\% = 0,40$$

$$RD = 0,01 / (0,2 \times 0,4) = 0,125$$

Puesto que la garantía es inversa al riesgo de percepción, la garantía necesaria para las pruebas de control es:

$$1,0 - 0,125 = 0,875 = \underline{87,5\%}$$

DIRECTRICES DE APLICACIÓN EUROPEA  
DE LAS NORMAS DE AUDITORÍA DE LA INTOSAI

N° 13

**PRUEBAS FEHACIENTES Y ENFOQUE DE LA FISCALIZACIÓN**

ÍNDICE

	<u>Apartado</u>
Norma de Auditoría de la INTOSAI	1
Pruebas fehacientes de fiscalización adecuadas	2
Pruebas fehacientes de fiscalización pertinentes	3
Pruebas fehacientes de fiscalización razonables	4
Resumen y repercusiones de la fiscalización en la dirección	5
<hr/>	
Fiabilidad de las pruebas fehacientes de la fiscalización	
- Fuentes, métodos y naturaleza	Anexo 1
Enfoque de la fiscalización	Anexo 2

-----

1. Referencias a las Normas de Auditoría de la INTOSAI

1.1. El apartado 152 de las Normas de Auditoría de la INTOSAI indica:

"Para fundamentar las opiniones y las conclusiones del auditor relativas a la organización, al programa, a la actividad o a la función fiscalizada, deben aportarse pruebas adecuadas, pertinentes y razonables."

2. Pruebas fehacientes de fiscalización adecuadas:

2.1. Se denominan pruebas adecuadas a la información que, cuantitativamente, es suficiente y apropiada para lograr los resultados de la fiscalización y que, cualitativamente, tiene la imparcialidad necesaria para inspirar confianza y fiabilidad.

2.2. Se obtendrán unas pruebas fehacientes de fiscalización suficientes si el alcance de las pruebas (tanto de conformidad como sustantivas) es adecuado. Para obtener más orientación sobre estos aspectos véanse las Directrices sobre:

- Importancia relativa y riesgo de la fiscalización (N° 12) ;
- Evaluación del Control Interno y pruebas de control (N° 21) ;
- Muestreo de fiscalización (N° 23) ;
- Revisión analítica (N° 24).

2.3. Pruebas de fiscalización fiables son aquellas que son imparciales. La fiabilidad de las pruebas fehacientes de la fiscalización depende de su naturaleza, de sus fuentes y del método utilizado para su obtención. El auditor a menudo tiene que elegir entre tipos de pruebas fehacientes, fuentes y métodos alternativos: el **ANEXO 1** contiene más información sobre su fiabilidad relativa, y el auditor debe intentar asegurarse de que se utilicen las fuentes y métodos más fiables dentro de los límites de tiempo y costes a los que está sujeta la fiscalización.

### 3. Pruebas fehacientes de fiscalización pertinentes

3.1. Se denominan pruebas de fiscalización pertinentes a la información que es apropiada en relación con los objetivos de la fiscalización.

3.2. Para garantizar que las pruebas de la fiscalización son pertinentes, se deben definir claramente los objetivos de dicha fiscalización en la fase de planificación: el auditor encontrará más información en la directriz N° 11 "Planificación de la fiscalización".

3.3. Una vez definidos claramente los objetivos de la fiscalización, el auditor debe tener en cuenta la pertinencia (junto con la economía - véanse los apartados siguientes) para decidir el método de fiscalización que se debe emplear. El **ANEXO 2** contiene más información sobre el método de fiscalización.

### 4. Pruebas fehacientes de fiscalización razonables

4.1. Se denominan pruebas de fiscalización razonables a la información que es económica en el sentido de que el coste de obtenerla guarda razonable proporción con el resultado que el auditor o las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) tratan de lograr.

4.2. Para disponer de unas pruebas suficientes, pertinentes y fidedignas para alcanzar los objetivos de la fiscalización al menor coste posible, el auditor debe evaluar, en una fase inicial del proceso de fiscalización, los enfoques alternativos (Anexo 2) y juzgar con cual de ellos obtendrá los resultados deseados del modo más económico.

### 5. Resumen y repercusiones de la fiscalización en la dirección

5.1. Una consideración de la adecuación (suficiencia y fiabilidad), pertinencia y economía de las pruebas fehacientes de fiscalización que se han de obtener debe servir al auditor para determinar, en la fase de planificación los siguientes elementos clave de cualquier fiscalización:

- Suficiencia: tipo y alcance de las pruebas de fiscalización;
- Fiabilidad: fuentes y técnicas de obtención de pruebas;
- Pertinencia: objetivos de la fiscalización;
  
- Pertinencia )  
                      ) método de fiscalización
- Economías )

5.2. En la fase de planificación, el inspector/director velará por que los juicios emitidos por el auditor al elaborar el plan sean sólidos y que el plan constituya la base para obtener unas pruebas adecuadas, pertinentes y razonables que justifiquen los objetivos de la fiscalización.

5.3. En las fases finales de la fiscalización, el revisor/director se ocupará de garantizar que el plan de fiscalización se haya llevado a cabo en la medida en que se han obtenido pruebas adecuadas, pertinentes y razonables, que dichas pruebas justifican las conclusiones de la fiscalización y que cualquier informe consiguiente refleja estas conclusiones (véase directriz N° 31 “Presentación de informes”).

## **ANEXO 1: FIABILIDAD DE LAS PRUEBAS FEHACIENTES DE LA FISCALIZACIÓN - FUENTES, MÉTODOS Y NATURALEZA**

### **A. FUENTES DE LAS PRUEBAS FEHACIENTES**

El auditor puede procurarse directamente las pruebas fehacientes de la fiscalización, o bien obtenerlas de terceras partes o de la entidad fiscalizada.

En términos generales, las pruebas fehacientes obtenidas directamente por el auditor serán más fiables que las que proceden de otras fuentes.

Las pruebas fehacientes procedentes de terceras partes pueden ser más fiables que las obtenidas de la entidad fiscalizada si dichas pruebas fehacientes son verdaderamente independientes y completas.

El auditor tendrá una mayor seguridad si las pruebas fehacientes de la fiscalización obtenidas de fuentes distintas son coherentes.

### **B. MÉTODOS DE OBTENCIÓN DE PRUEBAS FEHACIENTES**

Se pueden obtener pruebas fehacientes mediante uno o más de los métodos siguientes:

- Inspección de documentos o activos;
- Observación de procesos o procedimientos;
- Investigación y Confirmación;
- Cálculo;
- Análisis de los estados financieros e interrelación o comparación entre los elementos de información pertinente.

El auditor debe decidir teniendo en cuenta qué método de obtención de pruebas fehacientes será lo suficientemente fiables y equilibrar la fiabilidad de las pruebas con el coste de obtenerlas.

### **C. NATURALEZA DE LAS PRUEBAS FEHACIENTES**

Las pruebas fehacientes de la fiscalización pueden ser documentales, visuales u orales.

La fiabilidad de las pruebas fehacientes documentales depende de su procedencia (véanse apartados anteriores).

Las pruebas fehacientes visuales tienen un alto grado de fiabilidad en la medida en que confirman la existencia de los activos, pero no su propiedad ni su valor.

Las pruebas fehacientes orales deben considerarse las menos fiables. Siempre que sea factible, los auditores deben tratar de obtener una confirmación documental de las pruebas orales (por ejemplo, mediante transcripciones aprobadas de las entrevistas). Cuando esto no sea posible, se pueden confirmar las pruebas orales entrevistando por separado a más de una persona.



## **ANEXO 2: ENFOQUE DE LA FISCALIZACIÓN**

### 1. Introducción

- 1.1. El enfoque de fiscalización está constituido por la combinación de diferentes tipos de controles que se emplean para obtener las pruebas fehacientes necesarias para conseguir los objetivos de la fiscalización.

### 2. Objetivos de la fiscalización

- 2.1. En términos generales, los objetivos de una fiscalización serán:

- a) En el caso de las fiscalizaciones financieras:
- valorar la exactitud y la integridad de los estados financieros de la actividad, programa u organismo fiscalizado; y/o
  - determinar si las operaciones en las que se basan los estados financieros son legales y regulares.
- b) En el caso de las fiscalizaciones de la gestión:
- valorar si la actividad, programa u organismo ha tenido una gestión económica, eficiente, y/o eficaz.

- 2.2. Las Normas de Auditoría de INTOSAI son aplicables tanto a auditorías de la gestión como a auditorías financieras. El auditor debe tratar de obtener pruebas fehacientes de fiscalización adecuadas, pertinentes y razonables. También es generalmente posible adoptar bien un método basado en los sistemas (MBS) o un método de pruebas de confirmación directas (PCD): pruebas de confirmación de sistemas. Sin embargo, debido a las diferencias entre los objetivos, en una auditoría de gestión puede ser necesario estudiar sistemas distintos de los que se examinan en una auditoría financiera (véase el apartado 6).

### 3. El método basado en los sistemas (MBS)

- 3.1. Las entidades sujetas a las fiscalizaciones de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) normalmente contarán con sistemas de control destinados a garantizar la exactitud e integridad de los estados financieros, la legalidad y regularidad de las operaciones en que estos se basan y la economía, eficiencia y eficacia de dichas operaciones. En términos generales, si el auditor queda satisfecho en lo que respecta a la suficiencia de estos controles, podrán reducirse el número de pruebas de confirmación de los estados financieros, operaciones, o rendimiento de la organización.
- 3.2. El método según el cual el auditor basa su confianza en el sistema de control interno de la entidad se denomina método basado en los sistemas (MBS). Consta de las siguientes fases:

- a) identificación y evaluación en profundidad en de los controles clave oportunos, y valoración de la medida en que el auditor puede confiar en esos controles siempre que se compruebe que éstos funcionan eficazmente;
- b) pruebas de control del funcionamiento de los controles fundamentales para determinar si éstos han funcionado de una manera eficaz a lo largo del período en que se efectúa el examen;
- c) evaluación de los resultados de las pruebas de control con el fin de determinar si se puede obtener el grado de fiabilidad previsto a partir de un examen de los controles;
- d) pruebas de confirmación de una serie de operaciones, saldos de cuentas, etc. para determinar (como parte de los objetivos de la fiscalización) si, independientemente del sistema de controles de la entidad, sus estados financieros son exactos y completos, si las operaciones en que estos se basan son legales y regulares y si se han cumplido los criterios de economía, eficiencia y eficacia.

3.3. La directriz N° 21 “Evaluación del control interno y pruebas de control”, contiene más orientación sobre las fases (a) - (c) y en lo que respecta a las pruebas de confirmación (d), la orientación se encuentra en la directriz N° 23 "Muestreo de fiscalización". La relación entre las pruebas de control y de confirmación se explica en el Anexo 2 de la directriz N° 12 "Importancia relativa y riesgo de la fiscalización".

#### 4. El método de las pruebas de confirmación directas (PCD)

4.1. Cuando no se exige específicamente que el auditor evalúe el funcionamiento de los sistemas de control de las organizaciones, es probable que los objetivos de la fiscalización puedan alcanzarse sin basarse en estos sistemas y, por lo tanto, sin efectuar pruebas de control. Esto se denomina método de Pruebas de Confirmación Directas (PCD). Hay que señalar que, puesto que con este método (PCD) no se puede obtener una garantía de funcionamiento de los controles (ya que no se examinan y por lo tanto, no se obtienen pruebas de su eficacia) es necesario efectuar más pruebas de control que cuando se emplea el MBS. Teniendo esto en cuenta, el auditor debe juzgar cual será el método más eficaz desde el punto de vista de los costes para obtener las pruebas necesarias para conseguir los objetivos de la fiscalización.

4.2. El apartado 141 de las normas de fiscalización INTOSAI indica:

"El auditor, para determinar la extensión la extensión y el alcance de la fiscalización, debe examinar y valorar el grado de fiabilidad del control interno".

De este modo, aunque se emplee un método PCD, el auditor debe efectuar algún tipo de examen de los sistemas principales, aún si este estudio es por naturaleza preliminar. Por lo tanto, el método PCD es, de hecho, una forma del método MBS, en la que los exámenes de los sistemas se reducen al mínimo.

#### 5. Aspectos que se deben tener en cuenta al decidir qué enfoque emplear

5.1. Cuando no exige al auditor que utilice un método MBS, la elección entre el MBS o el PCD normalmente se basará en una evaluación de los recursos de la fiscalización, y por lo tanto en el coste de la obtención de pruebas adecuadas y fidedignas. Los siguientes factores serán importantes a la hora de tomar dicha decisión:

- a) cuando los aspectos que han de controlarse se hallen geográficamente dispersos o resulte difícil valorar su funcionamiento, puede que no sea factible emplear el método MBS, con los recursos disponibles. Asimismo, cuando los resultados de una evaluación previa de la fiabilidad de los controles internos indican que ésta es escasa, probablemente el auditor no podrá basarse en ellos. En este caso, podría adoptarse un método PCD independientemente de los costes relativos.
- b) Aunque es posible emplear un método PCD para examinar la legalidad y la regularidad, este tipo de fiscalización es especialmente apto para el método MBS.
- c) El método MBS tiene la ventaja particular de que a menudo permite al auditor establecer una relación directa entre los distintos errores constatados y los puntos débiles en el sistema de control y así centrarse en dichos puntos débiles. Al indicar dichos puntos a la dirección de la entidad, el auditor puede ayudar a ésta a perfeccionar su control.

## 6. Auditoría de gestión

6.1. La auditoría de gestión (véase la directriz N° 41 “Auditoría operativa”) examina la economía, eficiencia y/o eficacia de la actividad, programa u organismo fiscalizado:

Economía: consiste en reducir al mínimo el costo de los recursos utilizados para desempeñar una actividad de un nivel de calidad apropiado;

Eficiencia: relación entre el producto expresado en bienes, servicios u otros resultados y los recursos utilizados para producirlos;

Eficacia: la medida en que se logran los objetivos y la relación entre los resultados pretendidos y los resultados reales de una actividad.

Una fiscalización de gestión determinada no tratará necesariamente de llegar a conclusiones sobre los tres aspectos anteriormente citados: en los objetivos de la fiscalización se debe precisar cuales son los que se deben examinar. Sin embargo, cuando se efectúan fiscalizaciones de la economía o la eficiencia, el auditor necesita tener en cuenta de un modo general la eficacia de la entidad fiscalizada: puede ser preferible que la entidad haga lo correcto mal q que haga lo incorrecto bien.

6.2. Para estudiar la eficacia, generalmente es necesario evaluar el resultado o las repercusiones de una actividad. Por lo tanto, aunque podría ser útil un método MBS (por ejemplo, para

valorar como mide y supervisa sus repercusiones la entidad fiscalizada), el auditor tendrá también que obtener las suficientes pruebas sustantivas del resultado y las repercusiones de la actividad, programa u organismo.

7. Aspectos relacionados con el medio ambiente

- 7.1. Cada vez más se pide a las EFS que controlen que las actividades que fiscalizan se efectúan respetando los criterios y exigencias del medio ambiente. En principio, el método de fiscalización empleado para comprobar tales requisitos es el mismo que el utilizado en las fiscalizaciones de legalidad y regularidad: se puede aplicar tanto el método MBS como el PCD, pero el MBS puede ser especialmente adecuado.

## GRUPO 2 OBTENCIÓN DE PRUEBAS FEHACIENTES

### DIRECTRICES DE APLICACIÓN EUROPEA DE LAS NORMAS DE AUDITORÍA DE LA INTOSAI

N° 21

#### EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO Y PRUEBAS DE CONTROL

##### ÍNDICE

	<u>Apartado</u>
Norma de Auditoría de la INTOSAI	1
Control interno	2
Evaluación del control interno	3
Relaciones con la dirección de la entidad fiscalizada	4
<hr/>	
Tipos de controles interno	Anexo 1
Realización de una evaluación del control interno	Anexo 2
Pruebas de control	Anexo 3
Grado de garantía que se puede obtener de las evaluaciones de los sistemas y de las pruebas de control con el método basado en los sistemas	Apéndice del Anexo 3

-----

1. Referencias a las Normas de Auditoría de la INTOSAI

1.1 El apartado 141 de las Normas de Auditoría de la INTOSAI establece que:

"El auditor, para determinar la extensión y el alcance de la fiscalización, debe examinar y valorar el grado de fiabilidad del control interno."

## 2. Control interno

2.1. La dirección de la entidad fiscalizada establece el control interno y es responsable del mismo. El control interno se define como la totalidad de políticas y procedimientos creados y aplicados por la dirección de la entidad para garantizar:

- la consecución económica, eficiente y eficaz de los objetivos de la entidad;
- el cumplimiento de la normativa externa (leyes, reglamentos, ...) y de las políticas de gestión;
- la salvaguardia de los activos y de la información;
- la prevención y detección de fraudes y errores; y
- la calidad de los registros contables y la producción puntual de información financiera y de gestión fiable.

2.2. El concepto de control interno va más allá de las consideraciones estrictamente contables y financieras e incluye dos elementos:

- a. el **entorno de control**, es decir, la actitud general, atención y acciones de los directores y gestores con respecto al control interno y su importancia en la entidad.
- b. los **procedimientos de control interno** son los procedimientos que se añaden al entorno de control aplicados por la dirección de la entidad para contribuir al logro de los objetivos de la misma.

2.3 El entorno de control (que también se podría describir como la “cultura de control” de la organización) influye en la eficacia de los sistemas específicos de procedimientos de control. Por ejemplo, un entorno de control en el que la dirección se muestra interesada por actividades y funciones relacionadas con el control puede reforzar algunos sistemas específicos de procedimientos de control. Sin embargo, un entorno de control fuerte no es suficiente por sí mismo para garantizar que los sistemas de los procedimientos de control interno sean eficaces. El auditor podrá evaluar la calidad del entorno de control de una entidad o actividad examinando indicadores que correspondan a las mejores prácticas de organización y gestión.

2.4 Estos procedimientos podrán incluir la preparación y revisión por los gestores de las conciliaciones, la aplicación de procedimientos y responsabilidades en las que las tareas clave se hallen separadas, limitando el acceso físico a los activos y registros contables, etc. El auditor deberá determinar, en cada tarea de auditoría, los procedimientos de control interno, entre los aplicados por la dirección, que son pertinentes en el contexto de los objetivos de la fiscalización.

- 2.5 Cuando un auditor evalúe el entorno de control intentará valorar la sensibilidad de la dirección hacia la importancia del control interno y el compromiso de la misma con respecto a garantizar que las actividades se controlen adecuadamente. Por otra parte, cuando se evalúen los procedimientos de control, el auditor comprobará si existen los procedimientos adecuados y si estos funcionan de manera eficaz, continua y coherente.
- 2.6. En el **ANEXO 1** se describen los tipos de controles que un auditor puede encontrar en una entidad fiscalizada.

### 3. Evaluación del control interno

3.1. El auditor debe, como mínimo, efectuar una evaluación previa de los controles internos pertinentes a la fiscalización. Esta evaluación debe permitir al auditor:

- a) Efectuar una valoración inicial de los riesgos inherentes y de control relacionados con la actividad examinada: (véase el Anexo 2 de la directriz N° 12 "Importancia relativa y riesgo de la fiscalización" ).
- b) Juzgar si los controles parecen, en esta fase inicial, lo suficientemente eficaces para utilizar un método de fiscalización basado en los sistemas (MBS). En este caso, se debe llevar a cabo un análisis más minucioso de los controles y, si los resultados son satisfactorios, se puede confiar en el sistema. Esto permite al auditor reducir las pruebas sustantivas: véase la directriz N° 13 "Pruebas fehacientes y enfoque de la fiscalización" contiene más orientación sobre este tema .

3.2. Cuando se opte por el enfoque MBS, el auditor deberá efectuar una evaluación en profundidad de los controles internos oportunos. El objetivo de esta evaluación es determinar:

- a) los controles clave del sistema - es decir, los controles que, de funcionar eficazmente, deberán:
  - evitar o detectar errores importantes en los estados financieros y proteger los activos de la organización (fiscalizaciones financieras: fiabilidad de las cuentas);
  - garantizar el cumplimiento de las leyes y reglamentos (fiscalizaciones financieras: legalidad y regularidad de las operaciones) o;
  - garantizar que no existan deficiencias importantes en la economía, eficiencia o eficacia de las actividades fiscalizadas (fiscalizaciones de gestión);
- b) La calidad general del sistema de controles pertinentes a la fiscalización y en consecuencia, el grado de fiabilidad que el auditor puede otorgarle si las pruebas de control subsiguientes demuestran que el sistema ha funcionado eficazmente día a día.



- 3.3. Hay que señalar que, en esta fase, el auditor llega a una conclusión en cuanto a la eficacia potencial del sistema de control que, según las decisiones de política e instrucciones de la dirección de la entidad, debería funcionar. Antes de basarse efectivamente en este sistema, es necesario evaluar su eficacia en la práctica, es decir, efectuar pruebas de control .
- 3.4. El **ANEXO 2** contiene indicaciones sobre cómo efectuar una evaluación del control interno, y el **ANEXO 3** contiene una orientación sobre las pruebas de control .

4. Relaciones con la dirección de la entidad fiscalizada

- 4.1. Habitualmente, se informa a la dirección de la entidad fiscalizada de cualquier punto débil detectado en sus sistemas de control interno. El momento y la forma de esta comunicación dependerán de la naturaleza y gravedad de la debilidad descubierta, de los medios de comunicación disponibles y del marco legal de la fiscalización. Normalmente el auditor registra en los documentos de trabajo dichas comunicaciones, de modo que se pueda hacer referencia a ellas posteriormente si es necesario (véase la directriz N° 26 "Documentación").

## ANEXO 1: TIPOS DE CONTROLES INTERNOS

A continuación se describen algunos tipos de controles que el auditor puede encontrar en muchas organizaciones. El auditor podrá conceder un cierto grado de confianza a algunos de ellos o a una combinación de los mismos.

1. De organización. Las entidades fiscalizadas deben tener un plan de su organización en el que se definan y asignen las responsabilidades y se señalen procedimientos de elaboración de informes sobre todos los aspectos de las operaciones de la entidad, incluidos los controles. Debe especificarse claramente la delegación de autoridad y responsabilidad.
2. Separación de funciones. Uno de los principales medios de control es la separación de aquellas responsabilidades o funciones que, combinadas, podrían permitir a una sola persona registrar y efectuar una operación completa. La separación de funciones reduce el riesgo de manipulación intencionada o de error y hace que se efectúen más comprobaciones. Las funciones que se deben separar incluyen la autorización, ejecución, protección, registro y, en caso de que exista un sistema de contabilidad informatizado, el desarrollo de sistemas y las operaciones diarias. La auditoría interna y el control financiero (respectivamente) deben ser independientes de la gestión día a día de las actividades .
3. Físico. Fundamentalmente consiste en la protección de los activos y está constituido por procedimientos y medidas de seguridad destinados a garantizar que el acceso a los activos se limita al personal autorizado. Esto se refiere tanto al acceso directo como al acceso indirecto por vía de la documentación. Estos controles adquieren importancia en el caso de activos valiosos, portátiles, intercambiables o deseables.
4. Autorización y aprobación. En todas las operaciones y decisiones de ejecución será necesaria la autorización o aprobación de una persona responsable. Deben especificarse los límites a estas autorizaciones.
5. Controles contables y aritméticos. Estos son los controles incluidos en la función de registro que comprueban que las operaciones que se anotan y efectúan se han autorizado, que están todas incluidas y que se han anotado y efectuado correctamente. Dichos controles consisten en la comprobación de la exactitud aritmética de las anotaciones, en la confirmación y comprobación de los totales, conciliaciones, cuentas colectivas y balances de comprobación y justificación de documentos.
6. De personal. Deberían existir procedimientos para garantizar que la capacidad del personal corresponde a sus responsabilidades. Inevitablemente, el buen funcionamiento de cualquier sistema depende de la competencia e integridad de quienes lo manejan. La cualificación, selección y formación, así como las características personales de la plantilla son aspectos importantes que se deben tener en cuenta al establecer cualquier sistema de control.

7. Supervisión. Cualquier sistema de control interno debería incluir la supervisión por los funcionarios responsables de las operaciones cotidianas y la anotación de las mismas.
8. Dirección. Estos son controles efectuados por la dirección de la entidad fuera de la rutina cotidiana del sistema. Consisten en los controles globales de supervisión que realiza la dirección, la revisión de la información de gestión y el cotejo de las mismas con los presupuestos, la función de la fiscalización interna y otros procedimientos especiales de revisión.
9. Interventor. En algunos Estados miembros el interventor tiene la función de un control autónomo. En estos casos, el interventor tendrá numerosas responsabilidades, incluida la aprobación previa de todas las propuestas que tengan implicaciones financieras.

Normalmente, el interventor sólo aprobará una operación una vez se haya asegurado de que, entre otras cosas, ésta es legal y regular y de que hay suficientes fondos disponibles.

## ANEXO 2: REALIZACIÓN DE UNA EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO

1. Para realizar la evaluación de un sistema, es conveniente seguir los siguientes pasos, tanto si se trata de una evaluación previa como en profundidad:
  - a) determinar los riesgos de los objetivos de la fiscalización, contra los que podría servir de protección un sistema de control eficaz.
  - b) determinar mediante el estudio de los manuales de procedimiento, instrucciones al personal, o mediante entrevistas, etc., los controles que se han aplicado para proteger contra los riesgos señalados. (Si se utiliza un método MBS es también necesario especificar cuáles son los controles clave).
  - c) documentar los resultados de este examen (diagramas de flujos, descripciones por escrito ...).
  - d) es conveniente que el auditor compruebe su conocimiento del sistema mediante el seguimiento de un reducido número de operaciones a través de dicho sistema ("prueba de recorrido").
  - e) basándose en los controles seleccionados, evaluar su posible eficacia con respecto a los riesgos inherentes a las actividades examinadas.
  
2. Las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) habitualmente elaboran cuestionarios de control interno (CCI) o cuestionarios de control clave (CCC) para ayudar al auditor a realizar evaluaciones de este tipo.
  
3. Cuando se emplea un método MBS, el auditor debe completar la evaluación en profundidad, determinando el grado de fiabilidad que se puede atribuir al sistema si después se comprueba que éste funciona de manera eficiente en la práctica. En general, el sistema se valorará como:  
  

Excelente:- si a cada riesgo corresponde un control que funcionará, con toda probabilidad, correctamente.

Bueno: - si a cada riesgo corresponde un control que funcionará, salvo pequeñas excepciones, correctamente.

Regular: - si a cada riesgo corresponde en cierta medida un control, que puede ocasionalmente fallar.

Malo: - no todos los riesgos están controlados y/o éstos pueden fallar frecuentemente.

### ANEXO 3: PRUEBAS DE CONTROL

1. Realización de pruebas de control
  - 1.1. Cuando se utiliza el método MBS no es suficiente efectuar sólo la evaluación en profundidad de los controles internos. El auditor también debe determinar si los controles han funcionado con eficacia y coherencia a lo largo del período al que se refiere la fiscalización: es necesario efectuar pruebas de control.
  - 1.2. Normalmente, los controles clave seleccionados deberán someterse a pruebas de control mediante el examen de una muestra de transacciones u operaciones que hayan pasado por dichos controles. Puesto que el auditor trata de evaluar la eficacia de los controles en la práctica, el método de selección de muestras y la naturaleza de las pruebas efectuadas deberán garantizar que:
    - a) Se obtienen pruebas del funcionamiento coherente del control a lo largo del tiempo (período de ausencia de personal importante, etc.);
    - b) Se obtienen pruebas del funcionamiento coherente del control en todos los tipos de operaciones efectuadas a través del sistema (un gran número de operaciones de escaso valor, operaciones poco frecuentes; operaciones que se efectúan de nuevo tras haber sido rechazadas por el sistema, etc.
  - 1.3. El auditor debe estimar cuantas operaciones se deberán examinar para obtener pruebas suficientes del funcionamiento satisfactorio de un control. Normalmente, el número mínimo de operaciones de la muestra es de 30 y a veces se necesitarán más de 100. Para tomar esta decisión, es necesario considerar los aspectos siguientes:
    - a) la importancia del control dentro del sistema general;
    - b) en qué medida el auditor desea basar su confianza en el funcionamiento satisfactorio del control y el período de tiempo durante el cual se ha examinado este funcionamiento;
    - c) la categoría y naturaleza de las operaciones que se efectúan a través del sistema;
    - d) el hecho de que la mayor parte de las pruebas de control no demuestran que haya funcionado el control, sino que no ha fallado (pruebas "negativas").
  - 1.4. Aunque la mayoría de las pruebas de control aportan pruebas por la negativa, el auditor también debe tratar de obtener pruebas positivas del funcionamiento eficaz de los controles. Esto se puede hacer buscando ejemplos en los que los controles hayan detectado errores o excepciones.
  - 1.5. El cálculo de la duración de las pruebas de control plantea problemas particulares: el auditor debe buscar pruebas del funcionamiento eficaz de los controles a lo largo de todo el período en el que desee basarse en ellos. Es necesario tener esto en cuenta a la hora de proyectar y efectuar dichas pruebas.

2. Evaluación de los resultados de las pruebas de control

- 2.1. Una vez que se han completado las pruebas de control, el auditor debe llegar a una conclusión final sobre el grado de confianza que puede otorgar al sistema de controles y así determinar la cantidad de pruebas de confirmación que será necesario efectuar para obtener el nivel global de garantía exigido (véase la Directriz N° 12 "Importancia relativa y riesgo de la fiscalización").
- 2.2. El grado de garantía que se puede obtener con el método basado en los sistemas dependerá en primer lugar de la evaluación inicial del sistema efectuada por el auditor. Los resultados de las pruebas de control facilitarán al auditor comprobaciones adicionales del funcionamiento de dicho sistema, lo que le permitirá confirmar o rectificar su juicio inicial. El Apéndice de este Anexo contiene información general sobre el grado de garantía que se puede obtener.
- 2.3. Las relaciones entre los grados de garantía y los niveles estadísticos de confianza que han de emplearse en las pruebas sustantivas normalmente depende de la política de cada EFS..

3. Pruebas simultáneas de control y de confirmación

- 3.1. En principio, no hay ninguna objeción a que el auditor realice pruebas simultáneas de control y de confirmación de una determinada muestra. Aunque es cierto que éste podría ser un uso eficiente de los recursos de fiscalización, es preciso hacer una clara distinción entre los dos tipos de pruebas, que tienen unos objetivos muy diferentes. En estos casos también hay que tener especial cuidado en documentar los resultados adecuadamente: (véase la directriz N° 26 "Documentación").

**ANEXO 3, Apéndice: GRADO DE GARANTÍA QUE SE PUEDE OBTENER DE LAS EVALUACIONES DEL CONTROL INTERNO Y DE LAS PRUEBAS DE CONTROL CON EL MÉTODO BASADO EN LOS SISTEMAS**

Conclusiones de la evaluación en profundidad del sistema de control interno antes de efectuar las pruebas de control	Evaluación final y grado de fiabilidad			
	Las pruebas de control no revelan excepciones	Las pruebas de control revelan sólo excepciones de poca importancia	Las pruebas de control revelan algunas excepciones importantes	Las pruebas de control revelan numerosos fallos
El sistema de control parece excelente. Todos los riesgos principales están cubiertos y se prevé que los controles actuarán eficazmente  = Excelente	Alto	Medio	Bajo/Nulo	Nulo
El sistema de control parece razonable. La mayoría de los riesgos están cubiertos y/o se prevé que los controles actuarán en general eficazmente  = Bueno	Medio	Medio/Bajo	Bajo/Nulo	Nulo
El sistema de control parece en general razonable, pero existe el riesgo de que se produzcan fallos en el control  = Regular	Bajo	Bajo/Nulo	Bajo/Nulo	Nulo



El sistema de control no parece satisfactorio. No están cubiertos los riesgos y/o es probable que se produzcan fallos en el control = Malo	Nulo	Nulo	Nulo	Nulo
--	------	------	------	------

DIRECTRICES DE APLICACIÓN EUROPEA  
DE LAS NORMAS DE AUDITORÍA DE LA INTOSAI

N° 22

**AUDITORÍA DE LOS SISTEMAS DE INFORMACIÓN**

ÍNDICE

	<u>Apartado</u>
Referencias a las Normas de Auditoría de la INTOSAI	1
Alcance de la presente directriz	2
Conceptos y definiciones básicos	3
Planificación y asignación de personal a la fiscalización de los sistemas de información	4
Fiscalización de los controles generales (instalaciones)	5
Fiscalización de las aplicaciones informáticas	6
Técnicas de fiscalización asistidas por ordenador (TFAO)	7
Fiscalización de sistemas en desarrollo	8

-----	
Controles generales (instalaciones) - Cuestiones generales de gestión - Objetivos de control y ejemplos de técnicas de control	Anexo 1
Fiscalización de las aplicaciones informáticas - Objetivos de control y ejemplos de técnicas de control	Anexo 2
Requisitos del control de aplicaciones	Anexo 3
-----	

## 1 Referencias a las Normas de Auditoría de la INTOSAI

1.1 La explicación de las Normas de Auditoría de la INTOSAI (apartado 51.b) afirma que:

"Los auditores y las EFS deben poseer la competencia profesional exigida."

1.2 La explicación de las Normas de Auditoría de la INTOSAI (apartado 86) afirma que:

" ... Las EFS deben dotarse de los métodos de fiscalización más actuales, con inclusión de técnicas de análisis de sistemas, de métodos de revisión analíticos, de muestreo estadístico y de auditoría de sistemas de información automatizados."

1.3 La explicación de las Normas de Auditoría de la INTOSAI (apartado 114) afirma que:

"Cuando los sistemas de información, sean contables o de cualquier otro tipo, estén informatizados, el auditor debe determinar si los controles internos funcionan de forma que garanticen la exactitud, fiabilidad e integridad de los datos."

1.4 La explicación de las Normas de Auditoría de la INTOSAI (apartado 153) afirma que:

" ... Cuando los datos obtenidos mediante sistemas informatizados sean parte importante de la auditoría y la fiabilidad de los datos sea decisiva para el logro del objetivo de la fiscalización, los auditores deben cerciorarse de que los datos son fiables y pertinentes."

## 2. Alcance de la presente directriz

2.1 La mayoría de las funciones administrativas y financieras se realizan en la actualidad mediante sistemas informatizados. Se ha generalizado el término *sistemas de información* (SI) para designar a todos estos sistemas, independientemente de la capacidad o tipo de tecnología de la que se trate.

2.2 La presente directriz se centra en la metodología para la fiscalización de dichos sistemas de información. Se propone dar una orientación al nivel exigido por el auditor generalista

que conoce los temas y métodos de la fiscalización de SI, es capaz de emprender tareas sencillas de fiscalización en este ámbito, y puede recurrir a especialistas de la fiscalización de SI para cumplir objetivos de auditoría general<sup>(1)</sup>. La presente directriz no pretende presentar una información detallada de tipo especializado sobre los ámbitos, muy técnicos, de este tema. El alcance del trabajo de fiscalización de SI necesario en cada caso se trata en los apartados 4.5 a 4.7, y debe decidirse en función de los objetivos generales de la fiscalización en cuestión.

2.3 Los sistemas de información pueden resultar especialmente significativos en las fiscalizaciones de actividades de la Unión Europea en donde se han establecido explícitamente por la reglamentación. La implantación de dichos sistemas puede haberse ordenado para facilitar un elemento importante de la política de la UE (por ejemplo, el Sistema de Intercambio de Información sobre el IVA (VIES) establecido por el Reglamento (CEE) n° 218/92). Algunas veces la normativa regula ciertos aspectos de control de los SI (por ejemplo, para la autorización de los organismos pagadores (Reglamento (CEE) n° 1663/95); mientras que otras (por ejemplo, en el sistema integrado de gestión y control de pagos agrícolas (Reglamento (CEE) n° 3508/92)) el propio sistema informático establecido constituye un control fundamental de los pagos de la UE.

### 3. Conceptos y definiciones básicos

3.1 La presencia de la tecnología de la información no influye directamente en los objetivos de una fiscalización, pero crea unos intereses específicos de control y puede suponer que tengan que introducirse cambios en el enfoque de la auditoría.

3.2 La tecnología de la información plantea dos problemas concretos a la dirección y a los auditores:

- los ordenadores y las redes, como cualquier otra tecnología, son susceptibles de sufrir *averías y daños*. En cuanto una organización o función comienzan a depender de la tecnología de la información, la planificación para una eventual emergencia resulta más importante que antes, y deberá tener suficientemente en cuenta las cuestiones técnicas.
- *los datos y programas incluidos en los sistemas informáticos son invisibles e intangibles*, pudiéndose acceder a ellos y cambiarlos sin dejar rastro. Tanto la dirección como los auditores deben tomar medidas especiales para asegurarse de la fiabilidad, integridad y confidencialidad de cualquier información procedente de los ordenadores.

3.3 A estos efectos, se han desarrollado técnicas de control generalmente aceptadas. La fiscalización de SI evalúa estos controles. Deben distinguirse diversos elementos en este tipo de fiscalización, puesto que exigen diferentes niveles de capacidad, de técnicas y de calendario; y también porque contribuyen de distinta manera al trabajo de auditoría en su

---

<sup>(1)</sup> Nivel de capacidad 1, según las definiciones del documento titulado IT audit curriculum for INTOSAI

conjunto. Cada uno de estos elementos se trata con mayor profundidad en la presente directriz.

#### Fiscalización de los controles generales (instalaciones)

-----

- 3.4 Los controles generales son los establecidos para toda una instalación o red informática. La calidad de estos controles tendrá un efecto generalizado en todas las aplicaciones de su entorno: por ejemplo, si existen deficiencias en el control de accesos a nivel de la instalación o en toda la red, es muy probable que todas las aplicaciones sean vulnerables a los accesos no autorizados, al margen de cualquier control específico de accesos en las propias aplicaciones.
- 3.5 La mayoría de los auditores necesitan ayuda de especialistas de SI para efectuar una fiscalización completa de controles generales. Sin embargo, no siempre se necesita este tipo de fiscalización. Los auditores generalistas pueden ser capaces de obtener suficientes garantías de que los datos son completos y correctos, y de que los controles internos del ordenador funcionan adecuadamente en lo que respecta a una fiscalización concreta, sin tener que proceder a una revisión completa de los controles generales.
- 3.6 En algunos casos, los auditores generalistas podrán utilizar las declaraciones de terceros (DT) redactadas por auditores especialistas en SI. Estas declaraciones normalmente se refieren a los controles generales de centros informáticos y/o aplicaciones. Para mayor información sobre las consecuencias de utilizar dichos documentos, véase la directriz N° 25 “Utilización del trabajo de otros auditores y expertos”. Si no se dispusiera de DT, de todos modos los auditores generalistas siempre tendrán que evaluar ciertos controles generales que no son técnicos: Véase el apartado 5.1.

#### Fiscalización de las aplicaciones informáticas

-----

- 3.7 La fiscalización de las aplicaciones evalúa los controles internos específicos de las entradas, tratamiento, archivos de datos y salidas de una función determinada. Todos los auditores que realizan fiscalizaciones, basadas en sistemas, de funciones administrativas que utilizan tecnología de la información, deben estudiar este aspecto de la fiscalización de SI.
- 3.8 La fiscalización de aplicaciones no tiene por qué ser muy técnica. Los auditores generalistas tendrán que recurrir a especialistas de SI cuando los controles de aplicaciones sean especialmente complejos o técnicos, y no existan controles compensatorios en el ámbito del usuario que resulten satisfactorios. Pero muchas aplicaciones se diseñan de modo que ofrezcan completa garantía a los responsables del servicio de usuarios de que los datos y su tratamiento son correctos, sin que necesiten ser expertos en SI. En estos casos, las comprobaciones y procedimientos (incluyendo los procedimientos manuales) realizados de forma habitual por el personal usuario pueden garantizar de forma satisfactoria que los datos y salidas son fiables. En numerosas situaciones de fiscalización, este nivel de garantía también será adecuado para los auditores.

## Técnicas de auditoría asistidas por ordenador (TFAO)

---

- 3.9 El término “técnicas de auditoría asistidas por ordenador” (TFAO) se utiliza para designar una amplia gama de procedimientos y paquetes de programas que los auditores pueden emplear para poner a prueba los controles o (con mayor frecuencia) para clasificar, comparar o extraer información con vistas a otros exámenes. Al aplicar las TFAO resulta fundamental asegurarse de que los datos utilizados por el auditor sean realmente completos y correctos (véase el apartado 0.2).
- 3.10 Con las TFAO puede necesitarse la ayuda de un especialista. Aunque los auditores generalistas pueden aplicar con relativa facilidad algunos productos TFAO del mercado, cuando la tarea es compleja o cuando no se dispone de la información para un paquete en la forma exigida, se necesitarán conocimientos de programación más avanzados. En estos casos las TFAO pueden suponer una utilización onerosa de los recursos de auditoría; la decisión sobre si son necesarios o no, además de las características de los procedimientos, dependerán en gran medida de los objetivos de la fiscalización.

## Fiscalización de sistemas en desarrollo

---

- 3.11 La fiscalización de sistemas en desarrollo abarca dos aspectos fundamentales:
- la *gestión* de las tareas de desarrollo. Se le puede aplicar una auditoría de rendimiento (véase la directriz N° 41 “Auditoría operativa”);
  - el carácter adecuado o no del *diseño del sistema* para cumplir los requisitos del control interno de la función (que normalmente definirán los usuarios gestores).
- 3.12 Además, y al margen de que realicen o no fiscalizaciones formales de los sistemas en desarrollo, las EFS deben asegurarse de que las nuevas aplicaciones bajo su control se proyectan de modo que puedan auditarse con eficiencia.

#### 4. Planificación y asignación de personal a la fiscalización de los Sistemas de Información

##### Asignación personal y formación profesional

-----

- 4.1 Como actualmente existen pocas funciones que no tengan algún componente informático, todos los auditores deben conocer el modo en que los ordenadores influyen en la evaluación del control interno. Los programas de formación profesional deben reflejar esta necesidad general.
- 4.2 Los auditores necesitan formación complementaria para especializarse en fiscalización de SI, y normalmente los profesionales de los SI no cuentan con formación equivalente a la del auditor sobre evaluación del control. Por ello, debe intentarse que el personal destinado a convertirse en especialista de fiscalizaciones de SI adquiera y mantenga unos conocimientos adecuados tanto de auditoría como de SI. Existen títulos específicos que pueden ayudar a medir dichos conocimientos. A menudo los especialistas en fiscalizaciones de SI constituyen un recurso escaso, debiendo concentrarse su utilización en las cuestiones en las que resulte más necesaria. De ahí se desprende que sólo debe recurrirse a ellos cuando los objetivos de la fiscalización y la complejidad de los SI hagan imprescindibles sus conocimientos técnicos. A continuación, el epígrafe sobre planificación proporciona una orientación sobre este tema.
- 4.3 Los auditores generalistas pueden formarse en la utilización de productos TFAO sin tener por ello que convertirse totalmente en especialistas de SI.

##### Planificación y recurso a especialistas

-----

- 4.4 Las normas de seguridad y control de SI no son absolutas. Un nivel de control demasiado elevado (“sobreequipamiento tecnológico”) resulta caro y normalmente, poco eficiente. La serie de controles aplicados deben reflejar el objetivo y utilidad de cada sistema, y suelen consistir en una mezcla de procedimientos técnicos y manuales. Pueden encontrarse controles eficientes del tratamiento informático en los procedimientos manuales de los usuarios, o en las actividades de gestión de usuarios. Por lo tanto, los SI no deben examinarse de forma aislada, sino como un elemento de la fiscalización general de toda la función administrativa o financiera de la que forman parte. Sólo de este modo podrá el auditor calcular con realismo las normas de control adecuado y evaluar la interacción de los controles técnicos y del usuario.
- 4.5 En la fase de planificación, deberá recabarse información para decidir el alcance de la fiscalización de SI que ha de llevarse a cabo. Puede resultar útil consultar a un auditor de SI en esta fase para que ayude a determinar las prioridades. Debe decidirse especialmente, si es necesaria una revisión general de los controles y hasta qué punto será necesario utilizar las TFAO. Como ambas decisiones pueden constituir una demanda onerosa de

recursos especializados, puede resultar preciso aplicar unas prioridades estrictas para la utilización de auditores de SI.

4.6 *En función de los objetivos generales de la fiscalización, deberán tenerse en cuenta los siguientes factores:*

- la medida en que la función en cuestión utiliza tratamiento informático o datos de los ordenadores;
- la medida en que la corrección de los tratamientos y datos informáticos queda demostrada, al nivel necesario para la función, por los controles del ámbito de los usuarios, incluyendo los procedimientos de gestión de usuarios;
- la complejidad del tratamiento informático, concretamente la medida en que la función utiliza datos *producidos* por los programas informáticos (en vez de datos que se limitan a ser registrados, clasificados o analizados por la aplicación);
- el tamaño de la instalación: por ejemplo, puede resultar intrínsecamente imposible contar con buenos controles generales porque no hay suficiente personal como para establecer la correspondiente separación de tareas. Este sería el caso, por ejemplo, si no se pudiera realizar una delimitación de tareas entre programadores, operadores y los encargados de la gestión de accesos;
- el carácter sensible de los datos y las obligaciones de protección de los mismos<sup>(2)</sup>;
- cualquier dificultad especial en la pista de gestión o de auditoría. En sistemas más antiguos o de estructura deficiente pueden encontrarse problemas, por ejemplo, en localizar los detalles correspondientes a datos que se incluyen en un total, o en asegurarse de que los totales incluyan todas las operaciones pertinentes. Todo ello aumentará la necesidad de que el auditor utilice TFAO simplemente para establecer que la información es correcta.

4.7 Cuando se demuestre que los datos y el tratamiento son correctos, al nivel exigido para poder emprender la fiscalización, mediante los controles compensatorios efectuados entre los usuarios (incluyendo los procedimientos de gestión de usuarios), puede resultar innecesaria la revisión técnica de controles generales como parte de la fiscalización. En estos casos, el auditor generalista deberá, no obstante, obtener DT o bien encargarse él mismo de las cuestiones de gestión de SI indicadas en el apartado 0.2.

## 5. Fiscalización de los controles generales (instalaciones)

---

<sup>(2)</sup> Para la UE en general, Directiva 95/46/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24.10.1995, relativa a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos, Diario Oficial L 281 de 23.11.1995, p. 31.

- 5.1 A continuación se enumeran los ámbitos abarcados por las fiscalizaciones de controles generales. Los cuatro primeros son cuestiones generales de gestión que deben tratar los auditores generalistas, aunque no se examinen los aspectos técnicos.

Cuestiones generales de gestión  
-----

- organización: planificación estratégica, estructura y vías de comunicación del departamento de SI, separación adecuada de tareas dentro del departamento
- política de seguridad SI: si existe, si es adecuada, se comunica y se aplica
- continuidad: medidas de salvaguardia (“back-up”) y de espera activada (“stand-by”)
- gestión de activos de TI

Cuestiones técnicas de especialista  
-----

- controles de acceso lógico y físico: ejecución detallada
- operaciones: todas las tareas solicitadas al ordenador estarán debidamente autorizadas y serán tratadas de forma completa, exacta y rápida
- software de sistemas (incluyendo las restricciones de acceso específicas)
- mantenimiento de programas y procedimiento de desarrollo
- gestión de datos o bases de datos
- comunicación de datos
- redes (locales)

- 5.2 El **ANEXO 1** proporciona a los auditores generalistas una orientación sobre las cuatro primeras cuestiones indicadas en el apartado anterior

6. **Fiscalización de las aplicaciones informáticas**

- 6.1 Como ya se ha indicado, la fiscalización de las aplicaciones no suele realizarse de forma aislada, sino como parte de una fiscalización de sistemas respecto de una empresa o función administrativa. Por ello, en cualquier caso concreto los objetivos y preguntas clave de control se modificarán, adaptándose a menudo al alcance y tema específicos del conjunto de la fiscalización.

- 6.2 El siguiente formato de aplicación general refleja los aspectos que siempre deben tratarse:

- Organización y documentación

Deberá quedar debidamente asignada la responsabilidad de la gestión respecto a los aspectos de mantenimiento y utilización de las aplicaciones.



Deberán calcularse y mantenerse bajo supervisión los costes de funcionamiento de las aplicaciones.

Deberá existir toda la documentación necesaria, en función del tipo de aplicación de que se trate y de los requisitos de la organización.

- Entradas

Sólo podrán constituir entradas los elementos autorizados, debiendo introducirse la totalidad de los mismos.

La introducción de datos en las aplicaciones deberá ser exacta y completa. (Las entradas incluirán tanto operaciones como datos permanentes o de referencia).

- Tratamiento

El tratamiento de las operaciones deberá ser completo y exacto aritméticamente, y los resultados (incluyendo los datos producidos) deberán estar correctamente clasificados y debidamente reflejados en los archivos informáticos.

Las demás actividades de tratamiento informático deberán realizarse a tiempo y producir resultados correctos.

- Transmisión de datos

Los datos deberán transmitirse exacta e íntegramente.

- Datos permanentes

Deberá garantizarse que los datos almacenados sean siempre correctos.

- Salidas

Las salidas, sean en papel, pantalla, soportes magnéticos o a través de conexiones electrónicas, deberán ser correctas y completas.

Las salidas deberán llegar a todas las personas a las que se destinan y sólo a ellas.

6.3 EL **ANEXO 2** presenta estos epígrafes junto con ilustraciones de las técnicas o procedimientos de control que pueden darse. Es importante que cada fase incluya los correspondientes procedimientos de tratamiento de errores, encontrándose referencias a los mismos en dicho anexo.

6.4 Al decidir los controles en los que basarse, el auditor habrá de tener presente que las pruebas de control deberán establecer, entre otras cosas, que el control se realizó correctamente durante todo el período que se fiscaliza (véase la directriz sobre “Evaluación del control interno y pruebas de control”). Normalmente, el que el auditor intente, cuando le sea posible, basarse en controles de los usuarios que pueden examinarse fácilmente, siempre que proporcionen las suficientes garantías sobre el objetivo de control en cuestión, favorecerá la buena utilización de los recursos de fiscalización. La utilización de TFAO puede ayudar a aumentar dicha garantía. Cuando tengan que emplearse controles más técnicos, a menudo será necesario efectuar una fiscalización de controles generales. Por ejemplo, para asegurarse de que ciertos controles de validación realizados por un programa siempre funcionaron, el auditor tendrá que obtener pruebas concluyentes de que los controles de los cambios en el programa fueron eficaces durante todo el período, lo cual implicaría una fiscalización completa de los controles generales.

## 7. Técnicas de fiscalización asistidas por ordenador (TFAO)

7.1 El término TFAO suele designar el empleo de software de recuperación para detectar operaciones de determinadas características con vistas a una fiscalización más detallada, o para tomar muestras. He aquí algunos ejemplos de controles y procedimientos TFAO:

- detección de valores erróneos;
- detección de valores extraordinarios;
- comprobación del registro o del resumen de las operaciones;
- repetición del tratamiento informatizado (por ejemplo, conversión de divisas);
- comparación de datos de diferentes archivos;
- realización de análisis cronológicos de las cuentas;
- estratificación.

7.2 Las TFAO constituyen un medio, sin ser un fin en sí mismas. La utilización de TFAO debe planificarse y emplearse sólo cuando aporten un valor añadido o cuando los procedimientos manuales no puedan aplicarse o sean menos eficientes. Las funciones que se hayan de llevar a cabo deberán documentarse previamente, debiendo quedar registrada la utilización real de las TFAO. Deben aplicarse las normas habituales de pruebas fehacientes de auditoría. La documentación de las TFAO debe incluir los datos sobre todas las situaciones, preguntas, etc. que se utilizaron para obtener los resultados. En todos los casos, resulta importante poder demostrar que el programa de TFAO funcionó en base a la serie completa y correcta de registros subyacentes.

## 8. Fiscalización de sistemas en desarrollo

8.1 Resulta importante que los nuevos sistemas de información se diseñen de modo que puedan fiscalizarse y que exista un control interno suficiente. Dado que la introducción de cambios en la estructura se vuelve cada vez más onerosa en las fases tardías de su desarrollo, los auditores deberán tener muy en cuenta tanto el calendario como la naturaleza de su enfoque en relación con los nuevos sistemas. Si no se toma ninguna medida fiscalizadora, cabe el riesgo de que se establezcan sistemas que carezcan de controles importantes o que sean innecesariamente difíciles de fiscalizar. Por otra parte, cualquier contribución de auditoría deberá realizarse de modo que se mantenga la independencia de la fiscalización. Las posibilidades son:

- a) efectuar una fiscalización del sistema en desarrollo;
- b) participar directamente como usuario de la aplicación en desarrollo; en estos casos, deberá preservarse la independencia de la fiscalización, por ejemplo disponiendo que otros auditores revisen independientemente el sistema.
- c) asegurarse de que el propietario del proyecto u otro de los principales usuarios considere que el carácter comprobable constituye uno de los requisitos de gestión del

sistema (en los sistemas de contabilidad es lógico que los contables lo lleven a cabo, consultando tanto a auditores internos como externos);

- d) asegurarse de que la entidad fiscalizada cuente con normas de diseño de aplicación general que establezcan el carácter comprobable y que su control de calidad lo garantice (además, el control interno debe incluir disposiciones para supervisar dicho carácter en general).

8.2 De todas estas posibilidades, tanto a) como b) necesitan recursos considerables y pueden dar resultados de fiscalización nulos o escasamente apreciables. Por ello, normalmente es preferible trabajar con c) y d).

8.3 Para fomentar la posibilidad c), los auditores deberán siempre aprovechar la oportunidad de recordar a la dirección la necesidad de asegurarse de que en las nuevas aplicaciones se especifiquen las pistas de gestión o auditoría, y deberán fomentar las consultas en la fase de planificación de los nuevos sistemas financieros que sean importantes. El **ANEXO 3** presenta una nota con los requisitos generalmente aplicables respecto del control de las aplicaciones informáticas, que pueden resultar útiles en debates con los responsables del servicio de usuarios de los sistemas en desarrollo.

8.4 Las normas generales pueden comprobarse mediante el examen de la metodología sobre el desarrollo de los sistemas aplicada por la división de SI de la entidad fiscalizada, y mediante entrevistas con el sector especializado en normas SI, así como con los auditores internos para asegurarse de que se aplican correctamente.

## **GLOSARIO**

### **Aplicación**

Una serie de programas, datos y procedimientos administrativos que forman un sistema de información destinado a cumplir una función administrativa o comercial específica (como por ejemplo, la contabilidad, el pago de subvenciones, el registro del inventario). La mayoría de las aplicaciones pueden considerarse en efecto como procesos con entradas, tratamiento, datos almacenados y salidas.

### **Back-up (salvaguardia)**

Relativo a la recuperación de datos y programas, así como las capacidades de funcionamiento alternativo, en caso de avería o pérdida.

### **Copia de seguridad**

Duplicado de datos o software actualizado y disponible para su uso en caso de avería o pérdida del original.

### **TFAO (Técnicas de fiscalización asistidas por ordenador)**

Programas informatizados para realizar controles de fiscalización, así como para recuperar, clasificar y seleccionar datos, u obtener pruebas fehacientes del correcto funcionamiento del tratamiento.

### **Plan de emergencia (“Business continuity planning” o “Disaster planning”)**

Planes y procedimientos que garanticen que los sistemas de información (hardware, software, datos y telecomunicaciones) puedan restablecerse al nivel y en el plazo necesarios tras una emergencia por la que el equipo y/o el lugar físico queden inutilizados.

### **Sistema en desarrollo**

Aplicación que aún se encuentra en fase de preparación y aún no es operativa (producción). Las fases de preparación podrán incluir: la propuesta, el estudio de viabilidad, el pliego de condiciones del usuario, el diseño, la creación de prototipos, la programación, la comprobación del programa y del sistema, la comprobación del usuario, la conversión y el ensayo de funcionamiento.

### **Sistemas de información (SI)**

Sistemas que registran, distribuyen o tratan datos, normalmente utilizando tecnología de la información.

### **Tecnología de la información (TI)**

Los mecanismos, incluyendo ordenadores, utilizados para la manipulación y el tratamiento de datos.

### **Control lógico del acceso**

La utilización de software para evitar el acceso no autorizado a los recursos de TI (incluyendo archivos, datos y programas) así como los correspondientes procedimientos administrativos.

### **Propietario**

La persona (o unidad) encargada de unos determinados activos (de SI o TI), incluyendo su seguridad y buen funcionamiento.

### **Programa**

La serie completa de instrucciones necesarias para resolver un problema concreto o realizar un (una serie de) procedimiento (s) concreto (s) en un ordenador.

### **Software**

Normalmente, instrucciones al ordenador.

### **Software del sistema**

Colección de programas empleados para controlar y gestionar el funcionamiento de un ordenador, así como la asignación y utilización de recursos informáticos. (El software del sistema incluye programas que pueden modificar datos u otros programas sin seguir los procesos normales establecidos en la aplicación en cuestión; por lo que el acceso al software del sistema deberá quedar muy restringido y el personal con acceso al mismo deberá estar separado del personal de programación, y si es posible también de las funciones de gestión de operaciones y de acceso).

### **Declaraciones de terceros (DT)**

Declaraciones de auditores especialistas en SI que trabajen para una organización distinta de la EFS. Las DT normalmente se refieren a controles generales de aplicaciones y/o centros informáticos. Véase el apartado 0.2.

### **Usuario**

Persona o unidad que utiliza los sistemas de información. Concretamente, en el sector público y privado, el departamento que utiliza sistemas de información para efectuar las funciones de las que se encarga dentro de la organización.

## ANEXO 1

### CONTROLES GENERALES (INSTALACIONES) - CUESTIONES GENERALES DE GESTIÓN OBJETIVOS DE CONTROL Y EJEMPLOS DE TÉCNICAS DE CONTROL

#### OBJETIVOS DE CONTROL

Procedimientos o controles posibles

Nota: Estos consisten, en cada caso, en una serie de posibilidades que se dan a título indicativo; no tienen que darse todas para cumplir el objetivo de control, que podrá alcanzarse por otros medios. El auditor deberá evaluar la eficacia global del conjunto de controles efectivamente aplicados, teniendo en cuenta el tamaño, la complejidad y la importancia del sistema en cuestión.

#### GA. ORGANIZACIÓN Y GESTIÓN

##### **GA1. Planificación, asignación de personal, elaboración de informes y separación de tareas**

**Para asegurarse de que el departamento de TI esté correctamente situado dentro de la organización y cuente con el personal adecuado, y que las tareas incompatibles estén separadas.**

1. El responsable de la informática cuenta con el rango adecuado en función de la importancia de las TI para la organización, y la posición del departamento de TI dentro del conjunto de la organización es coherente con las responsabilidades y objetivos asignados a la misma.
2. Los planes estratégicos de TI se establecen y revisan anualmente, y cuentan con la atención y aprobación de los altos cargos de la gestión (dirección o consejo de administración).
3. El personal de TI y los usuarios están separados: El personal del servicio informático no puede iniciar ni aprobar operaciones, y los usuarios no pueden elaborar programas que cambien los datos.
4. Se publica y mantiene actualizado un organigrama del servicio informático.
5. Existe una política de personal de TI que garantiza la contratación, la formación y el mantenimiento en la organización del personal con los conocimientos técnicos necesarios, incluyendo un plan de sustitución del personal que deja el servicio.



6. Existen niveles de supervisión y aprobación adecuados en cada área funcional dentro del departamento de TI.
7. En el departamento de TI existen descripciones formales de cada puesto y se mantienen actualizadas.
8. El personal de operaciones y de programación están separados: los operadores no pueden elaborar programas, y los programadores no están autorizados a manejar los ordenadores.
9. Si el departamento de TI es suficientemente grande, el personal con acceso al software de sistemas debe estar separado tanto de los programadores como de los operadores.
10. La seguridad lógica (derechos y claves de acceso) se gestiona por personal que no se encarga de la programación.
11. Se mantienen contactos sistemáticos con los departamentos de usuarios.
12. Una política de gestión de cambios rige el desarrollo y perfeccionamiento de las aplicaciones, y garantiza que los nuevos programas se comprueben totalmente y se acepten por el usuario.

## **GB. POLÍTICA DE SEGURIDAD**

### **GB1. Sensibilización y política de seguridad**

**Para definir y comunicar las políticas y los procedimientos sobre seguridad de la información, y para asegurarse de que la dirección, los usuarios y el personal de SI son conscientes de los problemas de seguridad y respetan los procedimientos correspondientes.**

1. Existe una política para el acceso, tanto lógico como físico, a los recursos informáticos, que se comunica y se cumple tanto por la dirección como por los empleados.
2. Una política de seguridad física que contempla:
  - el acceso restringido a edificios, salas de informática y zonas de almacenamiento de TI,
  - los incendios y otros siniestros,
  - el plan de emergencia,existe, se comunica y se respeta tanto por la dirección como por los empleados.
3. Todo el personal que utilice ordenadores personales ("PC") debe firmar una declaración sobre seguridad y otras prácticas que deben aplicar, incluyendo normas de seguridad física, utilización de software autorizado (y con licencia) únicamente, y medidas antivirus (restricciones a la importación de datos y programas peligrosos).
4. El acceso a los recursos TI se controla por tarjetas de identificación de cada usuario y claves de acceso confidenciales.

5. Las tarjetas de identificación y las claves de acceso del usuario las preparan determinados agentes y sólo mediante autorización escrita del superior de la persona que necesita el acceso.
6. Se define y anuncia una política sobre el acceso del personal a los recursos externos, incluyendo Internet.
7. Se nombra un responsable de seguridad con los conocimientos técnicos adecuados, que participa en la aprobación de los programas de control de accesos aplicados.
8. Los procedimientos de seguridad se comprueban periódicamente.
9. El responsable de seguridad redacta periódicamente informes oficiales sobre el estado de los procedimientos de seguridad y la dirección practica un seguimiento de los mismos.
10. La dirección encarga de vez en cuando a especialistas (consultores externos, o bien agentes del control interno) que efectúen revisiones formales de la seguridad de los SI.
11. Si la red tiene acceso desde el exterior (por ejemplo, Internet), se habrá establecido un sistema de “compartimentos estancos”.
12. Un consultor especialista revisa la eficacia de dicho sistema de compartimentos.

## **GC. CONTINUIDAD DE LA ACTIVIDAD Y RECUPERACIÓN DE EMERGENCIA**

### **GC1. Copia de salvaguardia (Back-up), almacenamiento independiente, recuperación y plan de emergencia**

**Como seguridad frente a la pérdida o avería de datos, y para garantizar la continuidad de las operaciones.**

1. Se elabora una política y unos procedimientos detallados para la copia de seguridad de los datos y programas.
2. Los procedimientos de copia de seguridad de los archivos se programan como parte de las actividades cotidianas normales (especialmente importante para los sistemas descentralizados con entradas a distancia, etc.).
3. Las copias de seguridad de los originales de archivos clave se realizan de acuerdo con un calendario adecuado y se guardan en un lugar diferente del de la instalación.
4. Las copias de seguridad de programas de aplicación y documentación claves se realizan y guardan en un lugar diferente del de la instalación.
5. Las copias de seguridad de los programas de sistemas operativos se realizan y guardan en un lugar diferente del de la instalación.

6. Los programas de aplicación y de sistemas operativos almacenados en lugar independiente se actualizan o sustituyen cada vez que se introducen cambios significativos en esos programas. Sólo el personal autorizado tiene acceso a los archivos maestros, a los programas de aplicación y a los programas de sistemas operativos de dicho lugar.
7. Los procedimientos de recuperación y reinicialización, incluyendo la rápida recuperación de archivos destruidos o perdidos, existen y se comprueban de forma sistemática.
8. Existe un plan de emergencia (continuidad de funcionamiento) que permite realizar las operaciones corrientes, al nivel exigido por los usuarios, ante la eventualidad de que el departamento de TI no pueda mantener el servicio normal.
9. El plan de emergencia se comprueba sistemáticamente (por ejemplo, una vez al año). Existen informes oficiales sobre estas comprobaciones y la dirección toma las medidas necesarias.
10. Las copias del plan de emergencia se guardan en un lugar independiente.

## **GD. GESTIÓN DE BIENES INFORMÁTICOS Y UTILIZACIÓN DE SERVICIOS EXTERNOS**

### **GD1. Responsabilidad de los bienes informáticos de la organización**

**Para asegurarse de que se asigna la responsabilidad respecto a la gestión de bienes informáticos.**

1. La propiedad de todo bien informático (hardware, software, aplicaciones y datos) queda bien asignada dentro de la organización.
2. Se rinden cuentas de las actividades del personal y del funcionamiento de las máquinas.
3. Los usuarios son los propietarios de sus datos y aplicaciones.
4. Existen inventarios de hardware y se comprueban sistemáticamente.
5. Existe un inventario fiable de software (incluyendo el software de los PC), y se comprueba sistemáticamente.
6. Existe un responsable designado para comprobar que se cumplen las condiciones de la licencia del software, y se toman medidas a estos efectos.
7. Existe una política clara sobre la gestión y la responsabilidad de los usuarios finales con respecto a los equipos que utilizan, que abarca entre otras cosas:
  - la seguridad (véase GB1.3);
  - las condiciones de back-up;
  - la medida en que los usuarios finales pueden desarrollar los programas;

- la documentación y otros procedimientos habituales respecto de los programas locales y las hojas de cálculo que cumplan una función dentro de la organización.
8. Se ha definido y anunciado al personal el carácter y la propiedad de los mensajes de correo electrónico (“e-mail”).

**GD2. Utilización de servicios externos (por ejemplo, subcontratación de servicios específicos, recurso a empresas informáticas externas)**

**Para asegurarse de que la utilización de servicios externos se gestiona de forma eficaz.**

1. Está previsto el acceso de los auditores.
2. El contrato o acuerdo sobre el nivel del servicio establece las condiciones, que incluirán, en su caso:
  - el funcionamiento;
  - la seguridad;
  - la propiedad de los datos y el acceso a los mismos;
  - los servicios disponibles;
  - las disposiciones de emergencia (por ejemplo, si la empresa de servicios contratada cesa su actividad).
3. La dirección controla estrictamente el funcionamiento comparándolo con las condiciones establecidas.

## ANEXO 2

### FISCALIZACIÓN DE LAS APLICACIONES INFORMÁTICAS - OBJETIVOS DE CONTROL Y EJEMPLOS DE TÉCNICAS DE CONTROL

#### OBJETIVOS DE CONTROL

Procedimientos o controles posibles

Nota: Estos consisten, en cada caso, en una serie de posibilidades que se dan a título indicativo; no tienen que darse todas para cumplir el objetivo de control, que podrá alcanzarse por otros medios. El auditor deberá evaluar la eficacia global del conjunto de controles efectivamente aplicados, teniendo en cuenta el tamaño, la complejidad y la importancia del sistema en cuestión.

#### AA. ORGANIZACIÓN Y DOCUMENTACIÓN

##### AA1. Responsabilidad de las aplicaciones

**Para asegurarse de que la responsabilidad de gestión de cada aspecto del mantenimiento y funcionamiento de las aplicaciones se haya asignado debidamente.**

1. Se define al usuario (o al usuario principal) como el propietario de la aplicación.
2. El mantenimiento de la aplicación y las decisiones sobre su evolución futura se gestionan de manera formal, preferentemente por el propietario.
3. El funcionamiento de la aplicación y su contribución a la función de explotación de la que forma parte se gestionan activamente, preferentemente por el propietario.
4. Queda establecida la propiedad de los datos utilizados por la aplicación.
5. Las obligaciones del centro informático, y de cualquier tercero (por ejemplo, empresas de software) respecto al funcionamiento de la aplicación y la asistencia correspondiente, serán reguladas por acuerdos sobre el nivel del servicio (o contractualmente en el caso de terceros).
6. Todos los departamentos encargados de la entrada de datos o de la utilización de resultados son conocidos, y sus responsabilidades (respecto al calendario, la calidad, la seguridad, etc.) se han acordado oficialmente.
7. Queda clara la división de responsabilidades respecto a la exactitud e integridad permanente de los datos almacenados (la responsabilidad última debe corresponder normalmente al usuario).

8. La responsabilidad de decidir, y e implantar en la práctica, las condiciones de seguridad y control de la aplicación se asigna teniendo en cuenta la política general de seguridad de la organización y las correspondientes medidas del departamento de TI.

9. Se nombra a los responsables de proporcionar y actualizar la documentación, incluyendo los manuales del usuario.

#### **AA2. Desglose de costes**

**Para asegurarse de que los costes de funcionamiento de las aplicaciones se determinan y se revisan continuamente.**

1. Los costes de funcionamiento se registran, identificándose la parte correspondiente a cada aplicación.
2. Los costes generales y de personal del departamento de TI se identifican y desglosan por aplicación.
3. Los costes de explotación se comunican al propietario de la aplicación y a los responsables de gestión de recursos, y se revisan de acuerdo con la política de la organización.
4. Los costes de mantenimiento y perfeccionamiento de la aplicación se identifican y comunican.
5. Se establecen presupuestos para las tareas de desarrollo y mantenimiento, se aprueban por el propietario o director de recursos, y se emplean para controlar el trabajo.

#### **AA3. Documentación**

**Para asegurarse de que existe toda la documentación necesaria en función del tipo de aplicación de que se trate y de los requisitos de la organización. (La documentación puede guardarse en soporte que no sea papel, siempre que se garantice su disponibilidad y almacenamiento quedados).**

1. LA DESCRIPCIÓN FUNCIONAL DE LOS SISTEMAS presenta los datos y el tratamiento de la aplicación de modo que pueda constituir un medio de comunicación eficaz entre los usuarios y los suministradores de TI.
2. Dicha descripción se mantiene actualizada.
3. Cumple las normas de documentación de la organización y la metodología de desarrollo de los sistemas.
4. Incluye (o se establece en documento aparte) las necesidades de control del usuario y cualquier otro requisito especial respecto a la aplicación.
5. La DOCUMENTACIÓN DEL PROGRAMA está bien estructurada y la relación de fuentes comprensible, disponible y actualizada.
6. Los derechos de la organización para obtener documentación y la relación de fuentes elaboradas por los contratistas externos quedan garantizados aunque el proveedor se declare en quiebra (por ejemplo, colocándolos en depósito).

7. Las INSTRUCCIONES DEL OPERADOR están actualizadas y cubren cualquier medida especial necesaria, como la respuesta a mensajes de error, anomalías de salida, etc.
8. Los MANUALES DEL USUARIO describen íntegramente las responsabilidades y los procedimientos, y se actualizan sistemáticamente.

## **AB. ENTRADAS**

### **AB1. Autorización**

**Para asegurarse de que sólo las partidas autorizadas pueden constituir entradas, y de que se introducen todas ellas.**

1. Los controles de acceso garantizan que sólo las personas autorizadas tienen acceso a los procesos de entrada.
2. Las entradas se realizan a partir de documentos autorizados, que se comprueban para su autorización (normalmente una firma) por la persona que se encarga de las entradas, o en una fase preliminar de comprobación administrativa.
3. Los documentos utilizados para las entradas se numeran correlativamente, y sea mecánica o manualmente, se efectúa un control sobre la validación e integridad de la secuencia.
4. Otras entradas al margen de la transcripción de documentos autorizados reciben autorización de acuerdo con su importancia antes de ser tratados. (Puede realizarse, en su caso, sobre una base estadística). Los métodos pueden incluir:
  - el mantenimiento de las entradas en un archivo especial del ordenador hasta que un supervisor las libera mediante un proceso interactivo;
  - el marcado de las entradas recientes para su comprobación por un supervisor;
  - la autorización a posteriori de los listados antes de continuar el tratamiento.
5. La transmisión de los documentos autorizados y comprobados se controla por lotes.
6. La impresión de listados de confirmación se envía a los responsables correspondientes, que firman su aprobación.
7. Los cambios de datos permanentes se autorizan debidamente.
8. Los controles programados impiden la validación y el tratamiento de entradas que lógicamente no pueden haberse autorizado, como los pagos que superan el presupuesto disponible.

### **AB2. Integridad y exactitud**

**Para asegurarse de que la entrada de datos en las aplicaciones es exacta y completa. (Las entradas incluyen tanto las operaciones como los datos permanentes o de referencia).**



1. Se utilizan controles por lotes que incluyen los totales (incluso no significativos) de todos los ámbitos sensibles, y se confirma que los totales en cuestión coinciden.
2. Se llevan a cabo controles de validación por programa para asegurarse de que los datos introducidos:
  - tienen el formato necesario para cada ámbito;
  - se encuentran dentro de los márgenes adecuados (por ejemplo, que no sean negativos cuando es lógicamente imposible; no superen importes razonables predeterminados; se encuentren dentro de la secuencia conocida de partidas del mismo tipo: número de cheque, etc.).
3. Se utiliza la doble introducción de datos para la información sensible.
4. Para entradas en línea, se sacarán informes de entradas con los totales acumulados, que se comprueban o cotejan con los totales establecidos separadamente para la sesión.
5. Los dígitos de comprobación se utilizan con números de referencia y la validación los comprueba efectivamente.
6. La validación incluye controles de coherencia interna de los datos introducidos (por ejemplo, débitos = créditos, los números de referencia coinciden con la descripción correspondiente).
7. Se realizan los controles lógicos con la información accesible existente, por ejemplo saldos de cuenta.
8. Los datos permanentes (y otros datos clave) se imprimen y aprueban definitivamente por el usuario responsable antes de utilizarse en el tratamiento.
9. Tratamiento de errores: las entradas rechazadas por el sistema durante la validación o el tratamiento, se mantienen en archivo de espera, elaborados manual o automáticamente, y los procedimientos garantizan que los datos en espera se corrijan y reintroduzcan rápidamente (sin eludir la autorización normal y otros controles de entrada), o se cancelen.

## **AC. TRATAMIENTO**

### **AC1. Tratamiento de operaciones**

**Para asegurarse de que el tratamiento de operaciones es completo y exacto aritméticamente, y de que los resultados (incluyendo los datos producidos) están correctamente clasificados y registrados en los archivos informáticos.**

1. Los totales del control por lote o por sesión se comparan con el cambio acumulado en los correspondientes registros de control en los archivos informáticos. (Es importante que la estructura de los tipos de lote y de los registros de control permitan que las clasificaciones erróneas significativas sean detectadas por este control).

2. Cuando el programa produzca datos (es decir, lleve a cabo operaciones aritméticas como la conversión de divisas, o localice y escriba datos que tengan una relación lógica pero no aritmética con las entradas, por ejemplo pagos), el usuario realizará controles, bien comparando con una previsión independiente del importe acumulado o de una muestra de operaciones.
3. Las salidas incluyen impresiones o pantallas de control en las que los usuarios encargados deben comprobar y aceptar definitivamente los totales de control que sean clave.
4. Los controles de validación dentro de los programas permiten:
  - 1) asegurarse de que los totales (de los lotes) establecidos antes del tratamiento se tengan totalmente en cuenta en cada fase;
  - 2) los controles de coherencia en los que las entradas tratadas recapitulan información ya existente (por ejemplo, cuando se dan tanto el número como el título de la cuenta);
  - 3) los controles de margen respecto a los importes producidos (calculados, localizados) por el programa.
5. Los cálculos y totales de control se mantienen en cada uno de los archivos de datos a los que accede la aplicación.
6. Los cálculos y totales de control se mantienen para cada tipo de operación.
7. Se utilizan lotes de operaciones en espera de tratamiento definitivo (success units) para asegurarse de que las operaciones complejas se remiten íntegramente a los archivos correspondientes, o bien se rechazan por completo.
8. Los archivos de control independientes guardados en un dispositivo diferente se utilizan para comprobar que se hayan cargado las versiones adecuadas de los archivos.
9. Los totales del control manual se mantienen y comparan periódicamente con los totales producidos por el sistema.
10. Tratamiento de errores: las entradas rechazadas por el sistema durante la validación o el tratamiento, se mantienen en archivo de espera, elaborados manual o automáticamente, y los procedimientos garantizan que los datos en espera se corrijan y reintroduzcan rápidamente (sin eludir la autorización normal y otros controles de entrada), o se cancelen.

#### **AC2. Otros tratamientos**

**Para asegurarse de que otras actividades de tratamiento (incluyendo la reorganización de datos como los procedimientos de final de ejercicio/final de mes, controles rutinarios respecto a la integridad de los datos, elaboración de informes y análisis no relacionados directamente**

**con las entradas, suministro de datos a otras aplicaciones, y dispositivos de interrogación) se llevan a cabo a tiempo y dan resultados correctos.**

1. El usuario controla el calendario de este tipo de tratamiento periódico, y la ejecución se lleva a cabo bajo sus instrucciones.
2. Los procedimientos del usuario establecen la obligación de los controles que se hayan de efectuar en base a los resultados de dicho tratamiento (por ejemplo, comprobar que los importes comunicados como tratados coinciden con los previstos, que los nuevos totales en los registros de control reflejan las previsiones de ajustes, que los informes sobre la información de gestión indican en sus totales de control que incluyen la totalidad de los datos pretendidos).
3. Cuando los datos correspondientes a la aplicación están disponibles para un dispositivo de interrogación, se incluirá el nivel adecuado de control en el tratamiento que elabora las respuestas (por ejemplo, cuando éste sea importante, demostrando que se han leído todos los registros pertinentes, calculando y mostrando el total de los registros de la misma cuenta de control que no se habían seleccionado).
4. Los usuarios de dispositivos de interrogación y los propietarios de otras aplicaciones que utilizan los datos son conscientes del nivel de fiabilidad de dichos datos y del procedimiento programado a través del cual se obtienen.

## **AD. TRANSMISIÓN DE DATOS**

### **AD1. Los datos deberán transmitirse de forma exacta e íntegra**

**Para asegurarse de que todos los datos transmitidos, a través de una red, de discos o de cintas, se reciben íntegra y exactamente, y que se no produzcan pérdidas o filtraciones de datos durante el tránsito (véase también el apartado AF1).**

1. Utilización de dígitos de control, de comprobaciones aleatorias y otros totales de control.
2. Utilización de firmas digitales.
3. Utilización de codificación de datos.
4. Utilización de claves de acceso.
5. Numeración secuencial de mensajes y de operaciones.

6. Se envían informes de acuse de recibo, que se comparan rápidamente con los registros de los datos transmitidos.

**AE. DATOS PERMANENTES**

**AE1. Exactitud ininterrumpida de los datos permanentes**

**Para asegurarse de que todos los datos incluidos en el sistemas como registro permanente o de referencia permanecen correctos y completos.**

1. La responsabilidad de comprobar la continua exactitud de los datos se asigna a un administrador de base de datos o a los correspondientes usuarios.
2. Los totales de control o de comprobación aleatoria se utilizan para controlar la situación de los archivos de datos permanentes.
3. Los listados de datos permanentes o de referencia se comprueban periódicamente con los documentos de origen por el usuario responsable, que podrá realizarlo sobre una base cíclica o estadística, en función del riesgo que puedan suponer los datos incorrectos.

## **AF. SALIDAS**

### **AF1. Exactitud de las salidas**

**Para asegurarse de que las salidas -sean en papel, pantalla, soporte magnético o a través de conexiones electrónicas-, son correctas y completas.**

1. El programa efectúa controles de validación y de margen, etc. de los registros producidos. Aparecen mensajes de alerta si estos registros no resultan conformes. Existe un procedimiento de usuario para tratar estos mensajes.
2. Existen procedimientos para garantizar un nivel adecuado de coherencia en las salidas que se imprimen (puede oscilar desde cero para documentos internos que no constituyen la base de decisiones, hasta el 100% de relectura cotejada con documentos justificativos (por ejemplo, tal vez, para cheques importantes).
3. Para la transmisión de instrucciones de pago a los bancos:
  - el usuario responsable utiliza tanto los totales de control como los controles aleatorios (como los exámenes de muestreo, que se realizan de vez en cuando, del disco pendiente de enviar, o bien leer por encima y tomar muestras de los mensajes enviados) para obtener una garantía razonable de que la información efectivamente enviada es idéntica a la autorizada;
  - envío de cintas o discos por servicio de mensajería fiable;
  - los discos o cintas preparados se guardan en lugar seguro hasta su envío;
  - se acuerdan con el banco unos límites preestablecidos sobre el importe total y las operaciones individuales;
  - los informes de acuse de recibo se cotejan rápidamente (a tiempo para recordar los pagos);
  - el cotejo a posteriori de los pagos se efectúa rápidamente.
4. Los informes de salidas incluyen los totales que los usuarios cotejan con los totales establecidos antes de la introducción de datos. Se dispone del listado detallado de las entradas para investigar las diferencias cuando resulte necesario.

### **AF2. Distribución correcta de las salidas**

**Para asegurarse de que las salidas llegan a todos a los que van destinados, pero sólo a ellos.**

1. Las salidas del centro informático se mantienen bajo vigilancia, y distribuyen con la debida seguridad o confidencialidad.

2. Las listas de envío “mailing” para las salidas se revisan periódicamente, eliminándose los destinatarios innecesarios o incorrectos.
3. Las copias superfluas de salidas para las que no hay destinatario no se imprimen.
4. Las normas generales de seguridad aplicadas a los PC, terminales e impresoras situados junto a los usuarios finales garantizan una confidencialidad suficiente de las salidas, teniendo en cuenta el nivel de seguridad del edificio y la calidad de los controles de claves de acceso, etc.
5. La persona responsable de las decisiones de seguridad para la aplicación tendrá una visión clara de los diversos grupos de usuarios con cualquier tipo de acceso a las salidas, y toma las decisiones de control en consecuencia (véase el apartado AA1.8). Especialmente, los controles de acceso lógico para la aplicación tienen en cuenta los posibles accesos de todas las redes en las que la instalación participa.
6. Todas las salidas previstas se tendrán en cuenta (por ejemplo, la utilización de numeración correlativa para detectar la supresión no autorizada de informes de anomalías).
7. Los informes se redactan sistemáticamente aunque no exista un problema concreto del que informar (así los destinatarios se acostumbran a recibir informes, y serán menos propensos a pasar por alto un informe que se haya suprimido por alguien que no quiera que se divulgue su contenido).
8. Los documentos negociables, sensibles o críticos (por ejemplo, cheques) deben registrarse y guardarse adecuadamente para protegerlos de robos o daños. El registro de documentos debe cotejarse sistemáticamente con el inventario disponible, e investigarse debidamente toda discrepancia.

## ANEXO 3

### REQUISITOS DEL CONTROL DE APLICACIONES

Las siguientes condiciones se expresan en términos generales. De forma global, se trata de que las pruebas se presenten a intervalos adecuados (por ejemplo, diariamente) a los usuarios gestores para permitirles cerciorarse de que los datos y el tratamiento de la aplicación son correctos. Las soluciones concretas (como los totales acumulados y de control, los números de serie, los informes para el control de la conciliación o la coherencia, consultas al supervisor o director, y la aprobación registrada de los datos de control en pantalla) deben definirse en las primeras fases del proyecto.

A continuación se supone que existen unos controles generales de instalaciones, a plena satisfacción de los usuarios, en los sistemas o redes que ejecutarán esta aplicación. Dichos controles deben cubrir, por ejemplo, el acceso físico, el acceso lógico en general, la separación de tareas del personal de TI, las copias de seguridad, la recuperación de emergencia, los cambios (de software), y deben incluir unos indicadores de gestión para medir la eficiencia del sistema.

1. **Acceso** La aplicación debe negar el acceso a los programas a toda persona no autorizada, y debe permitir que el acceso a los recursos de los usuarios (procesos o datos) sea gestionado por un (os) usuario (s) principal (es) y que se restrinja en la medida que sea necesario, reflejando los distintos modelos de trabajo y de separación de tareas en las divisiones de usuarios (por ejemplo, por códigos de cuentas, por valores, por funciones, etc.). Todo acceso debe estar controlado y registrado individualmente y el sistema debe impedir e informar de cualquier intento de acceso no autorizado.

#### 2. **Entrada de datos**

El sistema debe proporcionar pruebas que aseguren a los usuarios gestores de que la entrada de datos, incluyendo los datos permanentes, es completa, se ha validado de acuerdo con las condiciones del usuario, y está correctamente reflejada en los archivos correspondientes.

#### 3. **Integridad de los datos**

El sistema debe estructurarse de modo que proporcione pruebas sistemáticas a los usuarios gestores sobre la continua integridad y exactitud de los datos permanentes y almacenados.

#### 4. **Tratamiento de las operaciones**

El sistema debe proporcionar pruebas sistemáticas de que las operaciones, en su conjunto, se han tratado correctamente y reflejado en los archivos correspondientes.

**5. Cambio de datos y programas por vía de emergencia**

Mientras se encuentre dentro de la aplicación, debe poder restringirse fuertemente y registrarse, la utilización de cualquier dispositivo o proceso de cambio de datos de emergencia, que permita que se modifiquen los datos sin someterse a la validación habitual.

**6. Pista de gestión (o de auditoría)**

Cualquier operación debe poder localizarse, hacia detrás y hacia delante, a través del sistema. Debe mantenerse una pista de los datos que se totalizan a diversos niveles de información, de modo que puedan detectarse las operaciones que la componen.

**7. Registros**

Cualquier acción en el registro de cada operación debe ir marcada con la identidad del usuario correspondiente, y la hora y fecha del ordenador (y el código de la acción). Deben guardarse registros completos de cada cambio (sin escribir encima).

**8. Salidas** Las salidas deben llevar fecha y hora, y (cuando sea necesario para el control) la numeración secuencial. Deben existir controles adecuados (y pruebas al contable de que han funcionado correctamente) respecto a la transferencia electrónica de datos de pago para asegurarse de que todas las operaciones autorizadas, y sólo ellas, se han ejecutado a tiempo.



DIRECTRICES DE APLICACIÓN EUROPEA  
DE LAS NORMAS DE AUDITORÍA DE LA INTOSAI

N° 23

**MUESTREO DE FISCALIZACIÓN**

ÍNDICE

	<u>Apartado</u>
Norma de Auditoría de la INTOSAI	1
Factores que influyen en la decisión de efectuar un muestreo	2
Conceptos y definiciones básicas	3
Fases del muestreo de fiscalización	4
Documentación	5
Fiscalización de la gestión	6
<hr/>	
Evaluación de los resultados globales de las pruebas de control	Anexo 1

-----

1. Referencias a las Normas de Auditoría de la INTOSAI

1.1 La explicación de las Normas de Fiscalización INTOSAI (apartado 153) indica que :

"Los resultados, las conclusiones y las recomendaciones recogidas en una auditoría deben estar basados en pruebas. Dado que los auditores raramente tienen la oportunidad de opinar sobre toda la información de la entidad fiscalizada es decisivo que las técnicas de recopilación de datos y de muestreo sean cuidadosamente elegidas."

2. Factores que influyen en la decisión de efectuar un muestreo

2.1. La información precisa para la fiscalización puede obtenerse mediante el empleo de diversas técnicas que se encuadran dentro de las grandes categorías de: inspección, observación, investigación y confirmación, cálculo y análisis (Véase el Anexo I de la directriz N° 13 "Pruebas fehacientes y enfoque de la fiscalización"). El auditor puede

aplicar dichos métodos a una serie completa de datos (pruebas al 100%) o puede sacar conclusiones sobre toda la serie de datos (la población) mediante el examen de una muestra representativa de elementos seleccionados: este procedimiento se denomina "muestreo de fiscalización".

- 2.2. El auditor debe juzgar si el muestreo es la forma adecuada de obtener parte de las pruebas necesarias. Entre los factores que han de tenerse en cuenta están:
  - . el número y la amplitud relativa de los elementos clave en la población;
  - . la importancia y el inevitable riesgo de error de los elementos en cuestión;
  - . la pertinencia y la fiabilidad de las pruebas fehacientes obtenidas mediante exámenes y procedimientos alternativos, y los costes y tiempo respectivos empleados en cada uno de ellos.
- 2.3. A menudo resultará adecuado el muestreo cuando se realicen pruebas tanto de control como de confirmación. Sin embargo, dado que los objetivos de estas pruebas son diferentes, puede ser necesario emplear distintos métodos de muestreo.

### 3. Conceptos y definiciones básicos

- 3.1. Dado que el auditor se propone sacar conclusiones sobre toda una población mediante el examen de una muestra de elementos seleccionados de la misma, es fundamental que la muestra sea representativa de la población de la que procede.
- 3.2. Se denomina riesgo del muestreo al riesgo que existe de que las conclusiones a las que llegue el auditor tras examinar una muestra sean diferentes a las que resultarían si hubiera examinado toda la población. El auditor debe emplear su buen sentido al planificar, realizar y evaluar los resultados del trabajo de muestreo con objeto de reducir dicho riesgo a un nivel aceptable.
- 3.3. La muestra puede ser estadística o no estadística. Ambas exigen que se aplique un criterio profesional en las fases de planificación, prueba y evaluación. Además, el muestreo estadístico requiere el empleo de métodos de selección aleatoria aplicando la teoría de la probabilidad. Esto permite al auditor:
  - . determinar el tamaño de la muestra;
  - . evaluar cuantitativamente los resultados; y
  - . calcular el riesgo del muestreo, sacando así conclusiones sobre toda la población.

La presente directriz no pretende ofrecer una orientación detallada sobre la teoría de la probabilidad: si es necesario, el auditor debe buscar el asesoramiento de un experto en la materia, para poder llegar a conclusiones válidas.

- 3.4. Incluso cuando el auditor decida tomar una muestra no estadística, debe considerarse el empleo de métodos de selección aleatoria. Normalmente ésto aumentaría la posibilidad de que la muestra fuera representativa de la población. El auditor debe siempre estudiar con sumo cuidado si una muestra no estadística proporciona la suficiente base para extraer conclusiones sobre la población de la que procede.

#### 4. Fases del muestreo de fiscalización

- 4.1. Tanto con muestras estadísticas como no estadísticas, el proceso de muestreo puede dividirse normalmente en cuatro fases bien diferenciadas: planificación de la muestra, selección de los elementos que se van a examinar, realización de las pruebas y evaluación de los resultados. Los apartados siguientes describen brevemente cada una de ellas.

##### Planificación de la muestra

-----

- 4.2. El primer paso en la planificación de la muestra es definir con exactitud la población. Para las muestras estadísticas es importante que la población sea homogénea. Es decir, la población deberá componerse de elementos similares, a los que se apliquen procedimientos parecidos o idénticos, y que por lo tanto están sujetos a riesgos similares. También deberían determinarse los elementos que se van a examinar: puede tratarse, por ejemplo, de una transacción, de un balance o, tal vez, de una unidad monetaria.
- 4.3. Es fundamental que el auditor defina con precisión el objetivo específico de fiscalización que se pretende conseguir con el examen de la muestra. Este proceso debería incluir la definición de "error" (en las pruebas de confirmación) o de "excepción" (en las pruebas de control).
- 4.4. También debería determinarse el tamaño de la muestra en esta fase de planificación. Fundamentalmente, una muestra más grande tiene más posibilidades de ser representativa de la población que una pequeña. Sin embargo, si el aspecto que se examina se considera de poca importancia relativa respecto al conjunto de los estados financieros, quizá el auditor acepte un mayor nivel de riesgo del muestreo.

##### Selección de los elementos a examinar

-----

- 4.5. A lo largo del procedimiento de selección, el auditor deberá revisar con regularidad que la muestra seleccionada sea lo suficientemente representativa de la población. Esto es especialmente importante cuando se toma una muestra no estadística, y sobre todo cuando la selección no se realiza de modo aleatorio.

- 4.6. El auditor debería tomar precauciones contra el riesgo de omitir parte de la población al seleccionar la muestra. Por ejemplo, a menudo es necesario, especialmente en medios informatizados, llevar a cabo y documentar una conciliación entre el fichero empleado para extraer la muestra y la población tal como figura en los estados financieros de la entidad.

#### Realización de las pruebas

-----

- 4.7. En la medida de lo posible, las pruebas deberán seguir un cuestionario previamente aprobado. En casos excepcionales ésto puede resultar imposible, en cuyo caso se deberán aplicar procedimientos alternativos para obtener datos equivalentes de los elementos en cuestión.
- 4.8. El auditor deberá estudiar cuál es el momento más adecuado para realizar las pruebas; especialmente en el caso de pruebas de control, en que el objetivo suele ser evaluar si los controles han funcionado de forma eficaz durante un cierto tiempo.

#### Evaluación de los resultados

-----

- 4.9. A medida que se vayan descubriendo errores y excepciones, habrá que estudiar su causa y naturaleza. Esto permitirá que el auditor valore su posible repercusión tanto sobre los estados financieros que se fiscalizan como sobre la propia fiscalización.
- 4.10. Una vez evaluados los errores o excepciones encontrados en la muestra, el auditor deberá calcular cuál es "el nivel de error o excepción más probable" del conjunto de la población, que se halla por extrapolación del "nivel de error/excepción conocido" de la muestra.
- 4.11. El tercer paso es añadir a esta extrapolación un margen por el riesgo del muestreo<sup>(1)</sup>. Este cálculo del "nivel superior de error/excepción" se podrá comparar ahora con el nivel máximo de error/excepción aceptable para la fiscalización. Si el nivel total calculado de error/excepción sobrepasa lo aceptable, el auditor deberá optar por:
- . pedir a la entidad fiscalizada que investigue los errores/excepciones encontrados y la posibilidad de que existan más errores/excepciones. Esto puede dar lugar a una serie de ajustes convenidos en los estados financieros;
  - . llevar a cabo más pruebas con objeto de reducir el riesgo del muestreo y así también el margen que hay que añadir a la evaluación de los resultados;
  - . emplear procedimientos de fiscalización alternativos para obtener una confirmación complementaria.

---

<sup>(1)</sup> Como ya se indica en el apartado 3.3., sólo se puede calcular este margen cuando se emplea una técnica estadística de muestreo.

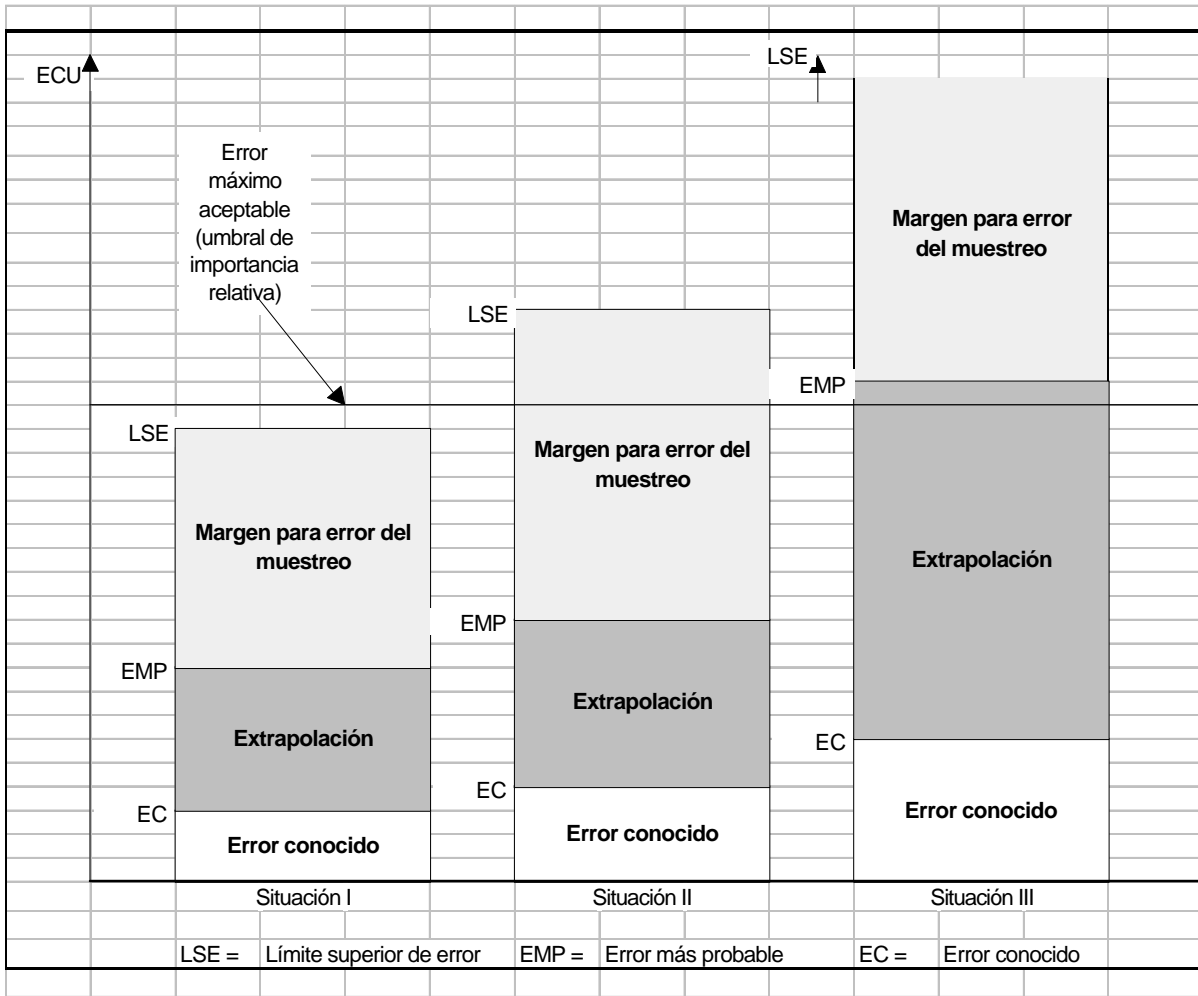
- 4.12. La conclusión final del trabajo de muestreo junto con los resultados de otros procedimientos de fiscalización deberán permitir que el auditor decida si los estados financieros son aceptables y que informe en consecuencia.
- 4.13. Este procedimiento de evaluación (tal como se aplica a los resultados de las pruebas de control) se ilustra en el gráfico del Anexo I.

## 5. Documentación

- 5.1. El auditor deberá pronunciarse en numerosas ocasiones a lo largo de todo el proceso de muestreo. Es fundamental que estas opiniones estén bien documentadas (véase la directriz N° 26 “Documentación”) de modo que los supervisores puedan llevar a cabo los procedimientos de revisión.

## 6. Fiscalización de la gestión

- 6.1. Los apartados anteriores proporcionan una orientación para el empleo del muestreo en auditorías financieras (incluyendo el examen de la legalidad y la regularidad). Debe destacarse que el muestreo de fiscalización se emplea a menudo para obtener pruebas fehacientes en la fiscalización de la gestión (véase la directriz N° 41 Auditoría operativa”). Si bien los objetivos específicos del ejercicio de muestreo pueden ser diferentes, los principios fundamentales son los mismos.



**ANEXO 1: EVALUACIÓN DE LOS RESULTADOS GLOBALES DE LAS PRUEBAS DE CONFIRMACIÓN**

Conclusiones que se pueden extraer:

Situación I: El límite superior de error es menor que el error aceptable. Resultado válido.

Situación II: El límite superior de error rebasa el error aceptable pero el error más probable es menor que el error aceptable. Véase el apartado 4.11.

Situación III: El error más probable rebasa el aceptable. Los estados financieros no son válidos.

DIRECTRICES DE APLICACIÓN EUROPEA  
DE LAS NORMAS DE AUDITORÍA DE LA INTOSAI

N° 24

REVISIÓN ANALÍTICA

ÍNDICE

	<u>Apartados</u>
Referencias a las Normas de Auditoría de la INTOSAI	1
Introducción	2
Procedimientos analíticos en la planificación de la fiscalización	3
Procedimientos analíticos como procedimientos sustantivos	4
Procedimientos analíticos en la fase final de la fiscalización	5
Utilización de procedimientos analíticos en la auditoría operativa	6
Tipos de procedimientos analíticos	Anexo 1

-----

1. Referencias a las Normas de Auditoría de la INTOSAI

- 1.1 La explicación de las Normas de Auditoría de la INTOSAI (apartado 86) recomienda la utilización de procedimientos analíticos, en los siguientes términos:

*"...Las EFS deben dotarse de los métodos de fiscalización más actuales, con inclusión de técnicas de análisis de sistemas, de métodos de revisión analíticos, de muestreo estadístico y de auditoría de sistemas de información automatizados."*

Mientras que el apartado 160 de dichas notas explicativas indica el objetivo de los procedimientos analíticos en la fiscalización de estados financieros:

*"El examen de las cuentas se dirige a determinar la existencia de los enlaces adecuados entre ellas y entre sus distintos elementos, de forma que pueda detectarse cualquier error y cualquier tendencia anómala ...".*



1.2 Los procedimientos analíticos se definen de la siguiente manera<sup>(1)</sup>:

*“por procedimientos analíticos se entiende el análisis de los ratios y tendencias significativos, incluyendo la consiguiente investigación de las fluctuaciones y relaciones que sean incoherentes con otra información relevante o que se desvíen de las cifras previstas.”*

1.3 Además, algunos de los métodos que pueden utilizarse dentro de los procedimientos analíticos se describen de la siguiente manera<sup>(2)</sup>:

*Se pueden emplear diversos métodos para llevar a cabo los procedimientos anteriores. Estos métodos van desde la simple comparación hasta análisis complejos utilizando técnicas estadísticas avanzadas. Se pueden aplicar procedimientos analíticos a estados financieros consolidados, estados financieros de componentes... y a cada elemento de la información financiera. La elección por parte del auditor de los procedimientos, métodos y nivel de aplicación depende de su juicio profesional.*

## 2. Introducción

2.1 El objeto de la presente directriz de aplicación es proporcionar al auditor externo (en adelante, el "auditor") de las actividades de la Comunidad Europea una orientación sobre la utilización de procedimientos analíticos, que deben ayudarle a:

- comprender la organización que debe fiscalizar y planificar la auditoría (apartados 3.1 a 3.9);
- llevar a cabo los procedimientos de auditoría sustantivos (apartados 4.1 a 4.12); y
- revisar los resultados al final de la fiscalización (apartados 5.1 a 5.2)

Los auditores podrán aplicar los procedimientos analíticos en la fiscalización operativa, así como en el examen de los estados financieros. La utilización de procedimientos analíticos en la fiscalización operativa se analiza brevemente en el apartado 6.1.

### Naturaleza de los procedimientos analíticos

-----

2.2 Los procedimientos analíticos incluyen diferentes técnicas empleadas por el auditor para estudiar las relaciones entre los diversos tipos de información y comprobar su credibilidad.

---

<sup>(1)</sup> Norma internacional de auditoría 520, apartado 3 (IFAC Handbook, 1996)

<sup>(2)</sup> Norma internacional de auditoría 520, apartado 6 (Manual IFAC, 1996)

La información puede ser tanto financiera como no financiera, y proceder de fuentes internas y externas. En sentido amplio, los procedimientos analíticos consisten en tomar las cifras de los estados financieros y comprobar si son coherentes entre sí y con los conocimientos del auditor sobre la organización y sus actividades.

2.3 El auditor puede utilizar procedimientos analíticos cuando se considere que existen relaciones entre las partidas de los estados financieros entre sí, y entre partidas de las cuentas y la información no financiera. Los procedimientos analíticos incluyen una serie de técnicas específicas, como:

- el estudio de los cambios en los saldos contables respecto a períodos anteriores que origine una previsión para el período en curso (por ejemplo, la amortización fija de un préstamo a lo largo de X años);
- la comparación de información financiera con los resultados previstos (por ejemplo, confrontar las variaciones de resultados con los presupuestos y previsiones);
- el estudio de las relaciones entre los saldos contables a lo largo del tiempo (por ejemplo, los intereses acreedores o deudores por préstamos o empréstitos);
- los cálculos que dan lugar a previsiones de un determinado saldo contable (por ejemplo, a) utilizar datos independientes sobre volumen de personal y salarios medios para predecir el gasto total de personal para el período en cuestión; o b) utilizar la información de la explotación agrícola para predecir los pagos por hectárea a los agricultores);
- el estudio de las relaciones entre la información financiera y no financiera, que puede confirmar la comprensión del auditor sobre la primera de ellas, o bien dirigir su atención hacia cifras anómalas o inesperadas de las cuentas (por ejemplo, a) los ingresos por licencia frente al número de licencias; b) los derechos de importación frente a los datos de importaciones físicas; c) costes de almacenamiento agrícola frente a los registros de almacenamiento físico).

2.4 Los procedimientos analíticos pueden clasificarse en tres grandes categorías: análisis de tendencias, análisis de ratios y análisis de previsiones. Estos procedimientos se describen brevemente en el **ANEXO 1**. Los procedimientos basados en el análisis de tendencias o de ratios son especialmente útiles en las fases de planificación y de revisión final pues contribuyen a que el auditor dirija y concluya su trabajo. Los procedimientos de análisis de previsiones se utilizan normalmente para obtener pruebas fehacientes de auditoría dentro de las pruebas sustantivas.

Viabilidad de los procedimientos analíticos

-----

2.5 La medida en que el auditor pueda utilizar los procedimientos analíticos dependerá de una serie de factores, como:

- la naturaleza de la organización y su funcionamiento;
- la medida en que puedan establecerse previsiones sobre los saldos contables y las operaciones con una exactitud razonable;
- el conocimiento de la organización obtenido de anteriores fiscalizaciones;
- la disponibilidad de información financiera y no financiera adecuada;
- la fiabilidad de los diversos tipos de información disponible; y
- la compatibilidad e independencia de la información procedente de diversas fuentes.

3. Procedimientos analíticos en la planificación de la fiscalización

3.1 Los auditores podrán aplicar procedimientos analíticos en la fase de planificación para:

- confirmar y mejorar su comprensión de las actividades de la organización;
- detectar ámbitos de posible riesgo de la fiscalización;
- detectar operaciones y/o saldos contables significativos que sean poco habituales o anómalos; y
- ayudar a planificar la naturaleza, el momento y el alcance de las pruebas sustantivas, incluyendo los procedimientos analíticos sustantivos.

3.2 Los conocimientos que el auditor obtiene de los procedimientos analíticos en la fase de planificación pueden contribuir al resto de este proceso y al desarrollo del enfoque de fiscalización para el examen de determinados saldos contables. Cuando los procedimientos analíticos utilizados en la planificación muestren diferencias significativas con respecto a las previsiones, el auditor deberá desarrollar procedimientos específicos para descubrir la causa de dichas fluctuaciones.

3.3 Los procedimientos analíticos en la fase de planificación pueden incluir también un análisis preliminar de los datos disponibles que ayude al auditor a decidir si se pueden utilizar procedimientos analíticos sustantivos para conseguir las pruebas fehacientes correspondientes, a un coste razonable. Por ejemplo, el auditor podrá realizar análisis iniciales de información para evaluar la estructura y calidad de la misma, y para investigar las posibles relaciones entre las diferentes variables.

3.4 Habitualmente, al aplicar procedimientos analíticos en la fase de planificación, el auditor estudiará información de diversas fuentes, tanto internas como externas a la organización, información que comprenderá normalmente:

- los estados financieros de ejercicios anteriores;
- los oportunos informes externos, como los informes estadísticos y de gestión;
- la información no financiera pertinente, como el número de empleados o las solicitudes registradas;

- los estados financieros provisionales, los informes y demás análisis de la dirección de la organización en los que se comparen los resultados del período en curso con períodos anteriores, y con los presupuestos y previsiones presentes; y
- la información sobre ratios y resultados significativos frente a los objetivos de gestión.

Con frecuencia, el auditor podrá obtener gran parte de esta información de la dirección de la organización.

- 3.5 La sofisticación y alcance de los procedimientos analíticos aplicados a la fase de planificación deben juzgarse por el auditor y cambiarán en función del tamaño de la organización, su complejidad y la disponibilidad de la información. En algunas organizaciones los procedimientos pueden limitarse a una revisión de los cambios en los saldos contables, comparando el ejercicio anterior con el actual. En otras organizaciones, los procedimientos pueden incluir un análisis más amplio de los estados financieros mensuales y la comparación con datos no financieros.
- 3.6 Los procedimientos analíticos utilizados en la planificación deben servir para obtener una mejor comprensión de las actividades de la organización. Los procedimientos pueden incluir:
- la revisión de los saldos contables y tipos de operaciones significativos de los estados financieros;
  - la revisión de los presupuestos y previsiones de la organización;
  - el debate sobre funcionamiento y planes de futuro con los departamentos financiero y de operaciones;
  - el examen de las estadísticas y demás información sobre las actividades de la organización; y
  - la confrontación de los resultados con los presupuestos y objetivos de gestión.
- 3.7 Estos procedimientos ayudarán al auditor a detectar cambios en las actividades y operaciones de la organización que puedan afectar a sus estados financieros, así como a dirigir su atención a puntos concretos de dichos estados que necesiten especial atención.
- 3.8 El auditor tendrá que evaluar los procedimientos de preparación del presupuesto de la organización antes de darlos por buenos. En concreto, el auditor deberá considerar las presiones a las que pueden verse sometidos los diversos departamentos para ajustarse al presupuesto, y el riesgo de que los resultados estén manipulados, por ejemplo, por la asignación incorrecta de gastos a líneas presupuestarias diferentes para asegurarse de no rebasar los créditos.
- 3.9 Otros procedimientos analíticos que el auditor puede utilizar en la fase de planificación son la determinación de perfiles y los análisis de ratios. La determinación de perfiles consiste en reflejar gráficamente los resultados de las cuentas de gestión mensuales para detectar operaciones poco habituales y fluctuaciones inesperadas que necesiten explicación. El

análisis de ratios también puede poner de manifiesto tendencias potencialmente preocupantes. He aquí varios ejemplos de estas técnicas:

- la comparación de los compromisos contraídos como porcentaje del total de créditos de compromiso disponibles, para comprobar el nivel de ejecución del presupuesto (análisis de ratio);
- la comparación del gasto presupuestario mensual real con el presupuesto, que puede mostrar que una parte significativa del gasto se efectúa durante un período de vacaciones, indicando así la posible existencia de un problema (determinación de perfiles).

#### 4. Procedimientos analíticos como procedimientos de confirmación

4.1 Al aplicar procedimientos analíticos para obtener pruebas fehacientes, el auditor deberá tener en cuenta el objetivo de fiscalización por el que se llevan a cabo estos procedimientos, así como la naturaleza de las operaciones o del saldo contable que se fiscalizan, y la calidad de la información disponible. El auditor deberá tener presente que los procedimientos analíticos son más fiables en un entorno fuertemente controlado, con un control interno eficaz y buena información exterior. Del mismo modo, los procedimientos analíticos de confirmación normalmente serán más eficaces para proporcionar pruebas fehacientes de auditoría sobre el carácter integral y la medición de las cifras de las cuentas. No suelen proporcionar pruebas sobre la legalidad y regularidad de las operaciones, ni sobre la titularidad del activo y el pasivo reflejados en el balance.

4.2 En auditorías financieras, sólo se aceptan como fuente de pruebas sustantivas los exámenes para establecer previsiones de un valor que pueda utilizarse para hacer comparaciones con un saldo contable real. Estos exámenes van desde un simple cálculo de saldo contable hasta complejos análisis de regresión. Al llevar a cabo un examen de previsiones para obtener pruebas sustantivas de fiscalización, el auditor necesitará:

- determinar la máxima diferencia que puede admitir del procedimiento, estableciendo un nivel de precisión;
- comprender la relación entre el saldo contable y las variables utilizadas para las previsiones;
- confirmar la fiabilidad de la información utilizada;
- calcular el importe de la previsión;
- detectar cualquier diferencia significativa entre el saldo contable y el importe de la previsión;
- investigar cualquier diferencia y obtener pruebas de corroboración; y
- evaluar los resultados.

Estas fases se estudian con mayor profundidad en los apartados siguientes.

#### Establecimiento de un nivel de precisión

-----

- 4.3 El auditor debe establecer un nivel de precisión para los procedimientos analíticos de confirmación. Esta precisión consistirá en la diferencia máxima entre las previsiones del auditor y el valor en balance que resulte admisible a efectos del examen. La banda en la que puede quedar el saldo contable se denomina “margen razonable”.
- 4.4 El auditor debe establecer una diferencia admisible (definiendo así el margen razonable) para un procedimiento analítico de confirmación antes de realizar una previsión del saldo contable. La diferencia admisible establece la referencia con respecto a la cual se evaluarán los resultados de dichos procedimientos. El método de cálculo de la diferencia admisible deberá tomar en cuenta la importancia relativa del saldo contable que se examina. Cuanto más importante sea un saldo contable, menor deberá ser la diferencia admisible expresada en un porcentaje de la cuenta que se examina.

#### Comprensión de la relación

-----

- 4.5 La comprensión por parte del auditor de la relación entre el saldo contable y otras variables constituye la clave para que un procedimiento analítico sustantivo sea eficaz. Esta relación deberá entenderse en términos de:
- **Credibilidad** - El auditor debe quedar convencido de que la presunta relación resulta creíble. Por ejemplo, sería razonable suponer que existe una relación entre el volumen de personal y el coste total de los salarios. Por otro lado, no sería necesariamente razonable pensar en una relación entre el volumen de personal y otros costes de funcionamiento.
  - **Pertinencia** - Una variable determinada puede estar sujeta a diversas influencias. El auditor deberá garantizar que todas ellas, o al menos las más significativas, se incluyan en el modelo utilizado para establecer la previsión. El simple cálculo de los costes salariales basándose en las cifras fiscalizadas del ejercicio anterior, los cambios en el volumen de personal y la media de los aumentos salariales no sería adecuado, por ejemplo, si se han producido cambios significativos en el reparto de categorías de personal entre ambos períodos.
  - **Coherencia** - Las relaciones observadas en el pasado no siempre continuarán en el futuro. Por ejemplo, las relaciones entre los saldos contables que quizá hayan sido relativamente estables en ejercicios anteriores pueden modificarse a raíz de ciertos cambios en la actividad correspondiente. El auditor deberá considerar la posibilidad de estos cambios al elegir los procedimientos analíticos sustantivos.

- **Frecuencia de las mediciones** - Cuanto más frecuente sea la medición de una serie de variables, mejor será la información sobre la relación entre las mismas.
- **Información de fuentes independientes** - Las pruebas fehacientes de auditoría a partir de procedimientos analíticos sustantivos serán muy limitadas si se comparan dos variables procedentes de la misma fuente. El procedimiento sólo será eficaz cuando se utilice información de fuentes diferentes.

#### Fiabilidad de la información utilizada

-----

4.6 Antes de dar por buenos los resultados de los análisis como procedimientos sustantivos, el auditor deberá obtener pruebas pertinentes y razonables sobre la fiabilidad de la información utilizada. El auditor deberá analizar si:

- la información se ha comprobado mediante procedimientos de auditoría;
- la información procedía de una fuente independiente del departamento contable o financiero (por ejemplo, una fuente externa);
- el sistema utilizado para generar la información estaba sujeto a controles internos eficaces.

#### Detección de las diferencias significativas

-----

4.7 La diferencia entre el importe previsto y el registrado será significativo cuando supere la diferencia admisible (es decir, cuando la previsión quede fuera de la zona razonable); aunque una diferencia inferior a la admisible también será significativa si cumple una de las siguientes condiciones:

- sólo es ligeramente inferior a la diferencia admisible;
- podría cambiar un superávit en déficit, o viceversa;
- podría provocar que los créditos utilizados rebasaran los créditos disponibles;
- es importante en el contexto de medición de los resultados con respecto a un objetivo. Dichas diferencias pueden ser especialmente significativas cuando se refieran al pago de primas por rendimiento.

## Investigación de las diferencias y obtención de pruebas de corroboración

---

- 4.8 Cuando los procedimientos analíticos de confirmación susciten diferencias significativas entre los importes previstos y los registrados, resulta fundamental que el auditor las investigue y obtenga explicaciones. Toda explicación de dichas diferencias deberá estar documentada y justificada por pruebas de corroboración. No podrán considerarse fiables los procedimientos analíticos de confirmación si las diferencias significativas no quedan justificadas por las debidas explicaciones y pruebas de corroboración.
- 4.9 El auditor debe tener presente que las diferencias significativas pueden originarse a partir de:
- errores en el importe registrado;
  - simplificaciones o errores en las suposiciones del auditor;
  - variables importantes no incluidas en el modelo de cálculo de las previsiones.

El auditor siempre deberá analizar hasta qué punto los errores en las suposiciones o variables en las que se basan las previsiones pueden explicar las diferencias significativas. Cuando el auditor detecte errores u omisiones en el modelo de cálculo de las previsiones puede resultar necesario revisar dicho modelo.

- 4.10 Al investigar diferencias significativas a partir de procedimientos analíticos de confirmación, el auditor deberá, en primer lugar, pedir explicaciones a la dirección de la entidad fiscalizada. Las explicaciones de la dirección sobre dichas diferencias deberán cuantificarse y documentarse. El auditor también deberá asegurarse de que la diferencia íntegra entre el importe previsto y la cifra de las cuentas sea investigada y explicada.
- 4.11 El auditor aplicará su juicio y experiencia para decidir si las explicaciones de la dirección resultan aceptables, así como las pruebas de corroboración que se necesiten y la persona a la que deban solicitarse. Igualmente, el auditor deberá quedar convencido de que las explicaciones y pruebas de corroboración obtenidas son razonables y coherentes, en base a su conocimiento de la organización.

## Evaluación de los resultados

---

- 4.12 Si las diferencias no quedan debidamente explicadas y corroboradas, el auditor normalmente tendrá que efectuar unos exámenes detallados de las operaciones para encontrar la justificación necesaria. El fallo del procedimiento analítico puede indicar que existe un error de importancia relativa en el saldo contable o en el tipo de operaciones.

## 5. Procedimientos analíticos en la fase final de la fiscalización



- 5.1 Al finalizar la fiscalización, el auditor deberá aplicar procedimientos analíticos para formular una conclusión global sobre si los estados financieros en su conjunto son coherentes con sus conocimientos de las actividades de la organización. Los procedimientos analíticos utilizados en la fase de la revisión final a menudo son los mismos que los utilizados durante la fase de planificación de la fiscalización.
- 5.2 Es importante que los auditores lean los estados financieros finales (incluyendo las notas explicativas) y consideren:
- el carácter adecuado o no de las pruebas fehacientes obtenidas respecto a saldos anómalos o inesperados detectados en la fase de planificación o en el curso de la fiscalización;
  - los saldos o relaciones anómalos o inesperados que no se habían detectado anteriormente;
  - si los estados financieros del ejercicio en curso son razonables, a la vista de sus conocimientos, en comparación con los del ejercicio anterior.

Al considerar estos extremos, el auditor deberá decidir si se han obtenido suficientes pruebas fehacientes para justificar la opinión sobre los estados financieros.

## 6. Utilización de procedimientos analíticos en la fiscalización operativa

- 6.1 Los procedimientos analíticos pueden utilizarse ampliamente en la fase de planificación de la auditoría operativa y como medio de obtener pruebas de confirmación. Por ejemplo, el análisis de costes a lo largo del tiempo puede contribuir a que el auditor detecte ámbitos en los que se logra poca economía, y que deben ser examinados más a fondo durante la fiscalización. La utilización de técnicas de establecimiento de patrones (comparación de los costes de funcionamiento de la entidad fiscalizada con la de organizaciones similares) y el análisis de indicadores de funcionamiento constituyen formas generalmente aceptadas de procedimientos analíticos empleados en algunas auditorías operativas para obtener pruebas sustantivas. Para mayor orientación, véase la directriz N° 41 “Auditoría Operativa”.

## **Anexo 1 - Tipos de procedimientos analíticos**

### **Análisis de tendencias**

El análisis de tendencias consiste en el análisis de los cambios en un determinado saldo contable o línea de los estados financieros en anteriores ejercicios contables. Se puede utilizar un enfoque de diagnóstico en las fases de planificación o revisión, en las que el auditor se limita a comparar el valor real del ejercicio en curso con la tendencia del pasado, para determinar si se sale de la misma.

Puede emplearse un enfoque de previsión a efectos sustantivos cuando, basándose en la tendencia, el auditor intente predecir un valor del ejercicio en curso.

Existe una serie de técnicas de análisis de tendencias. Las técnicas más complejas pueden proporcionar previsiones más exactas, y pueden resultar especialmente indicadas para las pruebas sustantivas. Sin embargo, a medida que las técnicas se van complicando suelen necesitar un mayor esfuerzo de fiscalización para aplicarlas. Debe encontrarse un equilibrio entre el coste y las ventajas de cada técnica.

Las técnicas de análisis de tendencias incluyen:

- métodos gráficos;
- comparaciones entre períodos;
- promedios ponderados;
- promedios móviles;
- análisis estadísticos de series temporales;
- técnicas de variables múltiples, como el análisis de regresión.

Los métodos gráficos y las comparaciones entre períodos resultan más adecuados en las fases de planificación y revisión de la fiscalización.

### **Análisis de ratios**

El análisis de ratios consiste en cualquier método que implique comparar relaciones pertinentes entre cifras de los estados financieros. Así se aíslan relaciones estables (en el tiempo) o habituales entre los saldos contables. El análisis de ratios resulta especialmente útil cuando se pueden calcular los ratios de suficientes ejercicios para permitir que se detecten y evalúen debidamente las tendencias.

Los dos métodos de análisis de ratios más utilizados son:

- la indización de base común; y
- el análisis de ratios financieros.

### ***Indización de base común***

La indización de base común consiste en la comparación de partidas de ingresos y gastos con los ingresos totales o de partidas del balance con el total del activo, por ejemplo comparando los intereses devengados o abonados por préstamos o empréstitos. Resulta especialmente útil al comparar elementos de los ingresos y gastos con el total de ingresos de un período a otro.

### ***Análisis de ratios financieros***

El análisis de ratios financieros consiste en comparar saldos dentro de los estados financieros para comprender la relación entre dichos saldos, contribuyendo a detectar cambios en esta relación a lo largo del tiempo. La investigación de las relaciones entre los saldos contables puede ayudar a que los auditores comprendan la información de los estados financieros.

El auditor puede utilizar una amplia gama de ratios financieros en función de la naturaleza de la organización y de sus estados financieros. El margen bruto de beneficios (beneficios de explotación frente a las ventas), la rotación de existencias (coste de las ventas frente al valor de las existencias), y el período diario de cobre/deudores (deudores comerciales frente al total de ventas a crédito) constituyen tres ratios importantes que suelen controlarse en toda organización comercial. Ciertos ratios financieros que suponen la medición del capital circulante de la entidad frente a su pasivo circulante puede constituir una medida útil de su capacidad para atender sus obligaciones a corto plazo, pudiendo dirigir la atención a problemas de liquidez.

El análisis de ratios puede ser una técnica muy eficaz, siempre que se den las siguientes condiciones:

- los ratios que se han de comparar deben calcularse utilizando la misma metodología;
- las cifras de las cuentas incluidas en el ratio que se ha de comparar deben calcularse utilizando los mismos métodos contables;
- el ratio debe permanecer relativamente estable entre los períodos.

### **Análisis de previsiones**

El análisis de previsiones consiste en un procedimiento analítico que utiliza cálculos o series de cálculos que pronostican una cifra basándose en la comprensión de las relaciones creíbles mediante el empleo de la oportuna información financiera y de explotación.

El análisis de previsiones suele constituir el procedimiento analítico más eficaz. Sin embargo, su eficacia se basa en los siguientes factores:

- la credibilidad de las relaciones en cuestión;
- la inclusión de indicadores pertinentes;
- la omisión de indicadores que no sean pertinentes;
- la utilización de información no financiera de gestión, así como de información externa pertinente y de información financiera.

### *Ejemplos de exámenes de previsiones*

El auditor puede utilizar los exámenes de previsiones, por ejemplo, para comprobar la exactitud e integridad de los gastos salariales. El auditor podrá emplear técnicas de modelo simple o métodos estadísticos más complejos para desarrollar una previsión, en función de la naturaleza y calidad de la información disponible.

- i) **Enfoque de modelo simple.** Un enfoque de este tipo para la previsión de gastos salariales podrá ser eficaz si se dispone de información fiable sobre el volumen y la categoría de los empleados, partiendo de sistemas de gestión de personal que mantengan su independencia de la información sobre los salarios. Como primera aproximación, el auditor podrá intentar predecir los costes salariales totales del período, multiplicando el número de empleados de cada categoría por el punto medio de la escala salarial para dicha categoría. Sin embargo, este método no tiene en cuenta el número de empleados de cada categoría que se encuentren en diferentes puntos de dicha escala. El auditor podrá utilizar información sobre el tiempo que se haya permanecido en cada categoría para “ajustar” el procedimiento, utilizando la media ponderada de salarios de cada categoría, en vez de limitarse a tomar el punto medio de cada escala. Otros ajustes podrían tener en cuenta otras variables, como las primas por rendimiento anual que también pueden ser significativas en el contexto de las cuentas que se estén fiscalizando.
- ii) **Métodos estadísticos formales.** Cuando el auditor cuente con buena información sobre los antecedentes del gasto salarial y las correspondientes variables indicadoras, puede resultar aconsejable utilizar técnicas estadísticas formales como la regresión múltiple. Por ejemplo, el auditor puede disponer de información fiable sobre el gasto salarial mensual, junto con las correspondientes cifras mensuales del número medio de empleados en activo de los últimos años. Entonces podría desarrollarse un modelo estadístico para predecir el gasto salarial en términos de número de empleados y tiempo, y utilizar este modelo para predecir el gasto en el período actual respecto del correspondiente volumen de personal.

DIRECTRICES DE APLICACIÓN EUROPEA  
DE LAS NORMAS DE AUDITORÍA DE LA INTOSAI

N° 25

**UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE OTROS AUDITORES Y EXPERTOS**

ÍNDICE

	<u>Apartados</u>
Normas de Auditoría de la INTOSAI	1
Objeto de las presentes directrices	2
Introducción	3
Utilización del trabajo de otros auditores y expertos en la fase de planificación	4
Utilización del trabajo de otros auditores y expertos al final de la fiscalización	5
Obtención de pruebas fehacientes de fiscalización a partir del trabajo de otros auditores y expertos	6
Consideraciones especiales sobre el trabajo de auditores internos	7
Consideraciones especiales sobre el recurso a expertos	8
Otros documentos disponibles	9

-----

1 Referencias a las Normas de Auditoría de la INTOSAI

1.1 El apartado 132 de las normas de auditoría de la INTOSAI establece que:

“El auditor debe planificar sus tareas de manera tal que se asegure la realización de una auditoría de alta calidad y que ésta sea obtenida con la economía, eficiencia, eficacia y prontitud debidas”.

En la explicación de estas normas (apartado 134) se precisa que:

“En la planificación de una fiscalización, el auditor debe:

...

- (g) revisar la auditoría interna de la entidad fiscalizada y sus programas de trabajo;
- (h) establecer el margen de confianza que debe otorgarse a los trabajos realizados por otros auditores, por ejemplo, los auditores internos”.

1.2 Además, el apartado 152 de las Normas de Auditoría de la INTOSAI establece que:

“Para fundamentar las opiniones y las conclusiones del auditor relativas a la organización, al programa, a la actividad o a la función fiscalizada, deben aportarse pruebas adecuadas, pertinente y razonables”.

## 2 Alcance de las presentes directrices

2.1 Las presentes directrices tienen por objeto la utilización por las EFS europeas del trabajo de otros auditores y expertos:

- por trabajo de los auditores, las directrices se refieren a los trabajos realizados por los agentes internos de la entidad fiscalizada y los auditores externos de terceros (como los auditores externos de los operadores económicos vinculados a la entidad fiscalizada, inclusive, si procede, las EFS de países no pertenecientes a la Unión Europea). No obstante, las presentes directrices no se refieren a las relaciones entre las Instituciones Fiscalizadoras Superiores de la Unión Europea;
- por trabajo de los expertos, las presentes directrices se refieren a los trabajos efectuados por profesionales diferentes a los auditores. Puede tratarse de expertos contratados directamente por la EFS, así como de consultores empleados por la entidad fiscalizada o que operen como independientes (por ejemplo, investigadores universitarios). Los expertos pueden ser, entre otros:
  - economistas;
  - abogados
  - arquitectos, tasadores, inspectores y peritos de seguros;
  - expertos en estadística;
  - sociólogos y expertos en sondeos de opinión;
  - científicos, técnicos y expertos del sector correspondiente;
  - asesores de gestión.

## 3 Introducción

3.1 El trabajo de otros auditores y expertos puede emplearse de tres maneras en el contexto de las fiscalizaciones de las EFS:

- en la fase de planificación: sus informes pueden proporcionar al auditor información sobre posibles puntos fuertes y débiles de los sistemas de control, así como todo lo relacionado con eventuales errores graves en el ámbito controlado.
- durante la fase de los controles, su trabajo puede utilizarse para obtener las pruebas de auditoría consideradas necesarias para llevar a cabo los objetivos de la fiscalización. Mediante el recurso a otros auditores se puede reducir el volumen de trabajo que debe efectuar la EFS y utilizar los recursos correspondientes para otras tareas de fiscalización.

- al final de la fiscalización, sus informes pueden proporcionar información que corrobore o cuestione los resultados obtenidos o las conclusiones del auditor a partir de las pruebas obtenidas durante la fase de los controles.

Las presentes directrices tratan en gran parte de la utilización del trabajo de otros auditores y expertos en la fase de los controles como uno de los elementos para obtener las pruebas fehacientes necesarias. Este aspecto se verá en los apartados 6 a 8. Pero antes de profundizar en ello, es necesario analizar brevemente la utilización del trabajo de otros auditores y expertos en la fase de planificación (apartado 4) y al final de la fiscalización (apartado 5).

3.2 A menudo, las EFS pueden apoyarse en el trabajo de **auditores externos** y reducir así el volumen de los controles detallados que ellas mismas deben llevar a cabo. Este apoyo exige, en muchos casos una planificación y una estrecha colaboración antes de la auditoría o en sus primeras fases. Así, si una evaluación preliminar del control interno es positiva (véanse los apartados 7.3 a 7.6), la EFS tiene oportunidad de examinar y discutir con el control interno hasta qué punto el programa de fiscalización debe adaptarse para tener más en cuenta las necesidades de control externo. Ello permite reducir al mínimo la duplicidad de esfuerzos y, al mismo tiempo, maximizar el recurso de la EFS al trabajo de control interno.

#### 4 Utilización del trabajo de otros auditores y expertos en la fase de planificación

4.1 El trabajo efectuado por otros auditores y expertos puede resultar útil al auditor en la fase de planificación. No obstante, conviene tratarlo con cautela. Aunque el auditor tenga en cuenta, como elemento de la fase de planificación, los informes disponibles de otros auditores y expertos, no deber dejar de comprobar la fiabilidad y adecuación de estos informes antes de determinar su influencia en los controles de auditoría que deben llevarse a cabo. Ello implica asegurarse de que el otro auditor o experto sea independiente respecto de la entidad o actividad fiscalizada, a la par que objetivo a la hora de efectuar su trabajo. Además, el auditor necesita analizar si los objetivos del trabajo y los métodos empleados por el otro auditor coinciden suficientemente con los requeridos para la labor de fiscalización, si sus conclusiones se basaron en suficientes pruebas y si realizó su trabajo con competencia técnica y profesional.

#### 5 Utilización del trabajo de otros auditores y expertos al final de la fiscalización

5.1 Si el trabajo de otros auditores y expertos corrobora los resultados obtenidos o las conclusiones extraídas de la fiscalización de la EFS, el auditor responsable podrá servirse de dicho trabajo. No obstante, este apoyo complementa pero no sustituye las pruebas fehacientes, adecuadas, pertinentes y razonables <sup>(1)</sup> que el auditor debe obtener para alcanzar sus objetivos de fiscalización.

---

<sup>(1)</sup> Véanse las directrices “Pruebas fehacientes y enfoque de la fiscalización”

5.2 Cuando existe una discrepancia entre los resultados o las conclusiones derivados de una fiscalización de la EFS y los presentados en el informe de otro auditor o experto, ello puede deberse a que el trabajo, ya el sea realizado por la EFS o por otros auditores o expertos, adolece de debilidades. Por otra parte también pueden surgir divergencias aparentes si los objetivos de ambos trabajos eran distintos. En la medida de lo posible y con un coste razonable, el auditor debe:

- investigar la causa de dichas discrepancias;
- asegurarse de que las pruebas fehacientes obtenidas por la EFS son pertinentes, adecuadas y razonables;
- examinar de nuevo si el análisis y la interpretación de las pruebas fehacientes de fiscalización obtenidas fueron adecuados y razonables.

5.3 En los casos en los que los resultados o las conclusiones de otros auditores o expertos no coinciden con los investigados o las alcanzadas por la EFS, y cuando la entidad fiscalizada dispone o pueda disponer de sus informes, es posible que esta última cuestione los resultados o conclusiones de la EFS.

## 6 Obtención de pruebas fehacientes de fiscalización a partir del trabajo de otros auditores y expertos

Objetivo

-----

6.1 El trabajo de otros auditores o expertos puede utilizarse para obtener parte de las pruebas fehacientes necesarias para alcanzar los objetivos de la fiscalización. Con ello se trata de reducir el personal de la EFS dedicado a la fiscalización, evitar una duplicidad innecesaria del trabajo de auditoría y minimizar, en lo posible, los trastornos causados a la entidad fiscalizada.

Condiciones para la utilización del trabajo de otros auditores como pruebas fehacientes de fiscalización

-----

6.2 A la hora de recurrir al trabajo de otro auditor o experto es importante que la EFS:

- posea un conocimiento adecuado del ámbito de la fiscalización, que le permita realizar una evaluación fundada de la utilidad del trabajo de otros auditores o expertos;
- esté segura de que el otro auditor o experto está capacitado profesionalmente para llevar a cabo la tarea de que se trate;
- compruebe que el trabajo del otro auditor o experto es adecuado y sus métodos de trabajo son los apropiados para los objetivos de la EFS relativos a la labor de fiscalización concreta.



- 6.3 Las relaciones de la EFS con otros auditores y expertos pueden ser complejas. Incluso puede resultar difícil realizar la evaluación necesaria que permite emplear su trabajo como prueba fehaciente de fiscalización. Conviene tratar esta cuestión en la fase de planificación, de manera que si dicho trabajo no resulta útil, se introduzcan otros controles, garantizándose así la obtención de pruebas fehacientes adecuadas, pertinentes y razonables.
- 6.4 El auditor que recurre al trabajo de otro auditor o experto como prueba fehaciente de fiscalización debe examinar los elementos señalados en los apartados 6.2 y 6.3, no sólo durante la fase de planificación, sino también a la hora de estudiar e interpretar los resultados de dicho trabajo. Además, el auditor necesita sopesar el impacto de éstos en la opinión que expresará sobre los resultados de otro auditor o experto. En los casos en los que estos resultados sean importantes para formular su opinión, el auditor de la EFS deberá, como norma general, discutirlos con el otro auditor o experto y analizar la necesidad de efectuar él mismo controles adicionales.
- 6.5 Todos los aspectos relacionados con el recurso a otros auditores o expertos señalados anteriormente en los apartados 6.2 a 6.4 deben figurar con todos los justificantes en la documentación de fiscalización (para más información consúltese la directriz N° 26 “Documentación”).

## 7 Consideraciones especiales sobre el trabajo de los auditores internos

### Definición

-----

- 7.1 Por control interno se entiende una actividad de evaluación llevada a cabo en el seno de una entidad fiscalizada en su propio beneficio. Sus funciones comprenden, entre otras cosas, el examen, la evaluación y la supervisión de la adecuación y eficacia de los sistemas de control y contabilidad internos. En el contexto comunitario, el “control interno” puede incluir funciones específicas como la de Interventor.
- 7.2 La dirección de la entidad es quien define el papel del control interno. Sus objetivos pueden ser, por tanto, diferentes a los del auditor externo. Sin embargo, puede haber una coincidencia entre la forma y el enfoque dados por unos y otros.

### Comprender, evaluar y fomentar el control interno

-----

- 7.3 El auditor de la EFS necesita comprender la estructura y el funcionamiento del control interno y efectuar una evaluación previa de dicho control. Para ello, el auditor debe tener libre acceso a los informes y a la documentación del auditor interno.
- 7.4 La evaluación previa del control interno debe, en principio, abarcar los siguientes aspectos:

- su situación dentro de toda la estructura y el nivel al que el auditor interno debe informar, así como las medidas tomadas por los directivos a la vista de estos informes; las restricciones o normas impuestas al auditor interno (en particular, en sus contactos con el auditor externo).
- el alcance de su trabajo;
- sus competencias técnicas, inclusive la designación, formación, experiencia y cualificaciones profesionales del personal de control interno;
- la ejecución de su trabajo, es decir, si la planificación, supervisión revisión y documentación del control interno son adecuadas, si existen buenos manuales de auditoría interna, programas de trabajo y documentación.

7.5 En caso de no haber control interno, o si la evaluación previa del mismo lleva a considerarlo inadecuado, el auditor de la EFS debe señalar estas debilidades a los directivos de la entidad fiscalizada <sup>(2)</sup>

Utilización del trabajo de control interno como elemento de las pruebas fehacientes de auditoría externa

-----

7.6 Las observaciones reflejadas anteriormente en los apartados **6.2** y **6.3**, **7.3** y **7.4** se aplican a la hora de utilizar los resultados del control interno como parte de las pruebas fehacientes del auditor externo. Además, el auditor de la EFS debe tener en cuenta si:

- las pruebas fehacientes obtenidas a través del control interno son adecuadas por su calidad y cantidad en relación con las necesidades específicas de la EFS, teniendo en cuenta que los objetivos pueden ser diferentes. El análisis efectuado por el auditor de la EFS al respecto incluirá, normalmente, observaciones relacionadas con la naturaleza, el tiempo y el alcance del trabajo de control interno;
- las conclusiones extraídas del control interno son adecuadas, teniendo en cuenta las pruebas fehacientes obtenidas.
- todas las excepciones o asuntos inhabituales detectados a través del control interno se han resuelto adecuadamente.

7.7 En determinadas ocasiones se celebran acuerdos entre la EFS y las entidades fiscalizadas, a efectos de garantizar que la primera pueda beneficiarse al máximo del trabajo de los auditores internos.

## 8 Consideraciones especiales sobre el recurso a expertos

---

<sup>(2)</sup> En numerosos casos, el auditor de la EFS puede asesorar a los directivos con objeto de efectuar mejoras en el control interno (por ejemplo, recomendaciones relativas a programas adecuados de formación y estructuras de informes). No obstante, ello debe hacerse sin menoscabar la independencia de la auditoría externa.

## Objetivo

-----

- 8.1 Se recurre a otros expertos con el fin de que el equipo de auditoría disponga del conocimiento técnico o los instrumentos, necesarios para lograr los objetivos de fiscalización, con los que de otra forma no se contaría. Por lo general, los expertos son contratados directamente por la EFS y designados por el equipo encargado de la labor de fiscalización.

## Condiciones para designar y utilizar expertos

-----

- 8.2 Los expertos se contratan para asistir al equipo de auditoría en la obtención de pruebas fehacientes pertinentes, adecuadas y razonables de modo que éste pueda alcanzar así sus objetivos. Para ello deben reunirse las siguientes condiciones:
- el alcance y la naturaleza del trabajo del experto, así como la forma en que ha de informar acerca del mismo deben definirse claramente, a ser posible en las primeras fases; ello es esencial para designar un experto que posea el conocimiento y los recursos técnicos adecuados;
  - la EFS necesita asegurarse de que el experto es independiente de la entidad fiscalizada (normalmente esto significa que el experto no haya sido empleado recientemente por la entidad fiscalizada o por organismos relacionados con la misma). Además, la EFS debe comprobar que la independencia del experto no se vea afectada por el tipo y el alcance de otros trabajos que realice. (Por ejemplo, cuando el experto depende en gran medida de contratos con terceros, cuyos intereses coincidan con el ámbito que debe fiscalizar por encargo de la EFS);
  - el auditor debe asegurarse de la competencia profesional del experto y de que el trabajo producido por éste sea objetivo, los métodos empleados apropiados y las pruebas fehacientes, adecuadas, pertinentes y razonables. Para lograr esta garantía, el auditor deberá efectuar otros controles, siempre que resulte necesario.

Las condiciones expuestas implican que el experto, que no necesariamente tiene experiencia en el campo de la auditoría, actuará bajo la dirección y orientación del jefe del equipo encargado de la labor de fiscalización. Dicha colaboración se verá facilitada mediante la definición precisa de la misma.

- 8.3 El informe publicado tras la ejecución de una labor de fiscalización en la que se haya recurrido a un experto constituye un informe de la EFS. De manera general, la función del experto consiste en ayudar al equipo de fiscalización, que es el encargado de elaborar y presentar a la EFS una opinión. Por tanto, no es oportuno citar específicamente una opinión del experto en el informe de fiscalización.

## Confidencialidad

-----

- 8.4 Los expertos contratados por las EFS deben, normalmente, respetar las normas de confidencialidad. Los auditores que trabajan con los expertos necesitan estar familiarizados con estas normas y preparados para explicárselas. Podría ser conveniente introducir sistemáticamente en los contratos de los expertos cláusulas relativas a la confidencialidad.

## 9 Otros documentos disponibles

- 9.1 El comité del sector público de la Federación internacional de auditores (IFAC) <sup>(3)</sup> publicó en octubre de 1994 su Estudio n° 4 titulado “La utilización de los trabajos de otros auditores - el punto de vista del sector público”. Este Estudio proporciona una serie de indicaciones que el lector de las presentes directrices puede consultar.

-----

---

<sup>(3)</sup> International Federation of Accountants, 535 Fifth Avenue, 26th Floor, New York, NY 10017, USA

DIRECTRICES DE APLICACIÓN EUROPEA  
DE LAS NORMAS DE AUDITORÍA DE LA INTOSAI

N° 26

**DOCUMENTACIÓN**

**ÍNDICE**

	<u>Apartados</u>
Norma de Auditoría de la INTOSAI	1
Las ventajas de una documentación adecuada	2
Contenido de los documentos de trabajo	3
Archivos corrientes y permanentes	4
Confidencialidad de la información de fiscalización	5
Conservación de la documentación de la fiscalización	6

-----

1. Referencias a la Norma de Auditoría de la INTOSAI

1.1 La explicación de las Normas de Auditoría de la INTOSAI (apartado 156) indica que:

"Los auditores deben justificar documentalmente, de manera adecuada, todos los hechos relativos a la fiscalización, incluso los antecedentes y la extensión de la planificación, del trabajo realizado y de los hechos puesto de manifiesto".

2. Las ventajas de una documentación adecuada

2.1. La documentación adecuada ayuda a las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) a aumentar su eficiencia y eficacia en la medida en que:

- a) facilita la planificación;
- b) aporta un registro de puntos débiles, errores e irregularidades detectados en la fiscalización;
- c) confirma y fundamenta los juicios, opiniones e informes del auditor;

- d) sirve como fuente de información en la preparación de los informes o en la respuesta a las preguntas de la entidad fiscalizada o de otras partes interesadas y es una prueba del trabajo efectuado que se puede utilizar como referencia en el futuro;
- e) refleja el cumplimiento de las normas y directrices de fiscalización y de los procedimientos internos de la EFS;
- f) sirve de base (o de defensa) contra reclamaciones, demandas judiciales u otros procesos legales;
- g) ayuda y aporta pruebas del desarrollo profesional del auditor;
- h) facilita la revisión, supervisión y la garantía de calidad (véanse los apartados siguientes).

2.2. Una documentación adecuada es especialmente importante para la revisión, supervisión y garantía de calidad. Esto se debe a que:

- a) ayuda al inspector a:
  - . determinar si se han conseguido los objetivos de la fiscalización;
  - . garantizar que el trabajo delegado se ha efectuado correctamente;
  - . valorar los juicios emitidos por el auditor en el transcurso de una fiscalización e identificar los ámbitos en que puede ser necesario realizar trabajos adicionales con el fin de obtener las pruebas necesarias para llegar a conclusiones o hacer recomendaciones;
  - . realizar de un modo más eficiente y eficaz las funciones de revisión de los documentos de trabajo de la fiscalización y de supervisión del personal auditor.
- b) sirve como base para los controles independientes de garantía de calidad (véase la directriz N° 51 Garantía de Calidad).

### 3. Contenido de los documentos de trabajo

3.1. Se debe documentar minuciosamente cada paso de la fiscalización, así como las observaciones y conclusiones que de ella se desprendan.

3.2. Los documentos de trabajo son la prueba principal del trabajo realizado y de las conclusiones obtenidas sobre asuntos importantes. Los documentos de trabajo demuestran que el auditor ha empleado la diligencia debida y ayudan a éste a dirigir y supervisar la fiscalización.

3.3. Los documentos de trabajo son esenciales para justificar la fiscalización. Todas sus fases, desde la planificación básica a la preparación del borrador final del informe, deben estar recogidas en los documentos de trabajo. Cada EFS deberá desarrollar sus propias técnicas

para preparar, revisar y archivar los documentos de trabajo, basándose generalmente en su experiencia y en sus necesidades y entorno particulares.

- 3.4. No es posible determinar cual debe ser el contenido de los documentos de trabajo. Sin embargo, como norma general, una serie de documentos de trabajo bien fundamentada deberá ser lo suficientemente completa y detallada para permitir a un auditor experimentado, que no haya tenido ninguna relación con la fiscalización, determinar, a partir de un examen de dichos documentos, el trabajo que se ha realizado para justificar las conclusiones.
- 3.5. Los documentos de trabajo deben reunir una serie de cualidades físicas: claridad, legibilidad, integridad, pertinencia, precisión, concisión, pulcritud y ser comprensibles. Si se utilizan documentos informatizados, debe indicarse adecuada e íntegramente su procedencia, contenido y localización.
- 3.6. Los documentos de trabajo se deberán planificar y en muchos casos conformar en una fase temprana de la fiscalización. Si están disponibles, se podrán utilizar como orientación los documentos de trabajo de años anteriores.
- 3.7. El auditor deberá utilizar marcas para indicar la procedencia de los datos, comparaciones, cotejos y procedimientos. En algunas EFS se han establecido marcas normalizadas con este fin. Cuando éste no es el caso o cuando, por cualquier motivo, el auditor utiliza marcas no normalizadas, se debe indicar claramente en los documentos el significado de las mismas. Esto es también aplicable a los símbolos utilizados en los diagramas de flujos.
- 3.8. Para facilitar el control y, en particular, para ayudar al inspector a encontrar y evaluar las pruebas de fiscalización que justifiquen las conclusiones, recomendaciones e informes, es fundamental que los documentos de trabajo contengan referencias cruzadas tanto a datos anteriores como posteriores. Estas referencias cruzadas deben mostrar claramente la fuente de donde proceden y el lugar de destino. Hay que señalar que un buen sistema de referencias cruzadas exige un sistema de referencias inicial en todos los documentos de trabajo claro y lógico.
- 3.9. Los documentos de trabajo deberán normalmente prepararse de tal forma que puedan utilizarse como pruebas en cualquier procedimiento legal que pudiera iniciarse. Por lo tanto, los auditores deberán firmar y fechar cada uno de sus documentos de trabajo.
- 3.10. En una serie completa de documentos de trabajo se deberá indicar claramente quien lo ha revisado, cuándo y cual fue el resultado de la revisión. Deberán conservarse todas las notas de los inspectores que indiquen conformidad o aspectos incompletos o poco claros. Estos son esenciales para su utilización por los superiores jerárquicos del equipo auditor.

3.11. La documentación deberá registrar todos los contactos mantenidos con la entidad fiscalizada sobre aspectos significativos (por ejemplo puntos débiles observados durante las pruebas de control, declaraciones de la dirección de la entidad, etc.).

#### 4. Archivos corrientes y permanentes

4.1. Los documentos de trabajo referentes a las distintas fiscalizaciones se denominan generalmente archivos corrientes. Además de éstos, a menudo se elaboran archivos permanentes. Estos contienen la información que se utilizará año tras año en fiscalizaciones sucesivas sobre un área específica. Estos archivos son fundamentales para el trabajo de planificación de la fiscalización y su ejecución subsiguiente. Deberán actualizarse con regularidad.

#### 5. Confidencialidad de la información de fiscalización

5.1. A menudo las EFS tienen acceso a información que se puede considerar delicada desde un punto de vista comercial, político o de seguridad. La EFS y su personal deben observar la debida discreción profesional para asegurar la adecuada protección de dicha información y deberán establecer procedimientos y controles para garantizar la seguridad física de los documentos de trabajo. Asimismo, es normal tratar los documentos de trabajo, las comunicaciones con las entidades fiscalizadas y los proyectos de informes como documentos confidenciales hasta que se hayan seguido todos los procedimientos establecidos para su publicación.

5.2. Las EFS deben equilibrar la necesidad de que la información sobre la fiscalización se mantenga confidencial con la legislación que permite la libertad de información a los ciudadanos.

#### 6. Conservación de la documentación de la fiscalización

6.1. Es importante que las EFS tengan una política clara de almacenamiento y conservación de la documentación que justifique las conclusiones alcanzadas en los informes publicados. Esta política debe incluir, entre otros aspectos:

- tiempo de conservación de los documentos antes de su destrucción;
- transferencia de archivos de las unidades de fiscalización al archivo central;
- contenido de los archivos de referencia, clasificación y procedimientos de recuperación.



## GRUPO 3 FINALIZACIÓN DE LA FISCALIZACIÓN

### DIRECTRICES DE APLICACIÓN EUROPEA DE LAS NORMAS DE AUDITORÍA DE LA INTOSAI

N° 31

#### PRESENTACIÓN DE INFORMES

#### ÍNDICE

	<u>Apartados</u>
Norma de Auditoría de la INTOSAI	1
Elaboración de los informes de las fiscalizaciones conjuntas y coordinadas	2
<hr/>	
Norma de Auditoría de la INTOSAI para la presentación de informes	Anexo 1

- 
1. Referencias a las Normas de Auditoría de la INTOSAI
    - 1.1. La presente directriz trata de la presentación de los resultados de las fiscalizaciones efectuadas por las EFS a los organismos externos receptores y, en su caso, al público en general.
    - 1.2. Los apartados 163 al 191 de las Normas de Auditoría de la INTOSAI orientan ampliamente sobre la elaboración de los informes. Se resumen en el **Anexo 1** a la presente directriz.

- 1.3. Además de las orientaciones contenidas en los apartados 163 a 191 de las Normas de Auditoría de INTOSAI, hay otras informaciones suplementarias en la directriz N° 41 : “Auditoría Operativa”.
2. Presentación de los informes de las fiscalizaciones conjuntas y coordinadas
  - 2.1. La presentación de los informes de las fiscalizaciones realizadas conjuntamente por dos o más EFS y de las fiscalizaciones coordinadas puede resultar especialmente difícil. Es recomendable que durante la fase de planificación las EFS participantes se pongan de acuerdo sobre el procedimiento a seguir para la elaboración de los informes y que se controle bien el proceso en la fase de elaboración del informe de modo que los problemas se puedan corregir cuanto antes.
  - 2.2. El procedimiento de presentación de los informes deberá incluir los siguientes puntos:
    - . calendario de elaboración de los informes;
    - . responsabilidad concreta de cada EFS en la redacción de los informes;
    - . lengua en la que se redactarán los informes, y gestiones para su traducción;
    - . aprobación de los borradores de informe por parte de las EFS participantes y por las entidades fiscalizadas (correspondencia, reuniones, tratamiento de las respuestas/observaciones);
    - . gestiones respecto a la publicación, incluyendo comunicados de prensa, etc.;
    - . transmisión de los informes a las autoridades parlamentarias y/u otras.

## **ANEXO 1 : RESUMEN DE LAS NORMAS DE LA INTOSAI PARA LA PRESENTACIÓN DE INFORMES**

1. La expresión "presentación de informes" comprende tanto la opinión y cualquier otro comentario del auditor sobre un conjunto de cuentas, como el informe que emite al término de una auditoría operativa o de gestión.
2. El apartado 169 de las Normas de Auditoría de la INTOSAI establece que:
  - a) Al final de cada fiscalización el auditor debe preparar por escrito su opinión o informe, poniendo de manifiesto, de forma adecuada, los hechos descubiertos; su contenido debe ser fácil de entender, estar exento de vaguedades o ambigüedades, incluir sólo aquella información debidamente documentada, y además debe ser independiente, objetivo, imparcial y constructivo.
  - b) Corresponde a la EFS decidir en última instancia las acciones que deberán emprenderse en relación a las prácticas fraudulentas o a las graves irregularidades constatadas por los auditores.

En relación a la auditoría de regularidad, el auditor debe preparar un informe escrito, que bien formará parte del informe de los estados financieros, o será presentado por separado, de los controles de la conformidad a las leyes y reglamentos vigentes. El informe comprenderá una declaración de la confirmación positiva de las partidas comprobadas y una confirmación negativa de las partidas no comprobadas.

En relación a la auditoría operativa o de gestión, el informe debe incluir todos los casos relevantes de incumplimiento que sean pertinentes para los objetivos de la auditoría."

3. La explicación de las Normas de Auditoría de la INTOSAI (apartado 170) orienta sobre la forma y el contenido de todas las opiniones de auditoría y otros informes sobre auditorías financieras. El auditor tendrá que tener en cuenta especialmente los siguientes aspectos del informe:
  - Título
  - Firma y fecha
  - Objetivos y alcance
  - Integridad
  - Destinatario
  - Señalamiento de la materia a que se refieren
  - Fundamento legal
  - Cumplimiento de las normas

- Oportunidad

4. Las explicaciones de las Normas de Auditoría de la INTOSAI (apartados 171-182) dan una idea general del formato habitual de las opiniones de auditoría, incluyendo las que tienen reparos y las adversas, así como las acciones a emprender en los casos en que el auditor detecte puntos débiles, irregularidades o incumplimientos.
5. Las explicaciones de las Normas de Auditoría de la INTOSAI (apartados 183-188) proporcionan una orientación específica sobre la presentación de los informes de auditoría operativa o de gestión, especialmente respecto a la objetividad e imparcialidad con que debe proceder el auditor al interpretar y presentar las pruebas fehacientes obtenidas. En la medida de lo posible, los informes deberán ser constructivos y recomendar las reformas necesarias para subsanar los puntos débiles.
6. Las explicaciones de las Normas de Auditoría de la INTOSAI (apartados 189-191) orientan sobre los aspectos que deben incluirse en los informes, teniendo en cuenta la importancia de los asuntos en cuestión (incluyendo la importancia por naturaleza y por contexto, así como por cantidad).

DIRECTRICES DE APLICACIÓN EUROPEA  
DE LAS NORMAS DE AUDITORÍA DE LA INTOSAI

N° 32

**“OTRA INFORMACIÓN EN DOCUMENTOS QUE INCLUYAN  
ESTADOS FINANCIEROS AUDITADOS”**

ÍNDICE

	<u>Apartados</u>
Introducción	1
Alcance de la directriz	2
Obligaciones del autor respecto a la otra información	3
Conceptos y definiciones básicos	4
Planificación y procedimientos de fiscalización	5
Presentación de informes	6

-----

1. Introducción

- 1.1. El objeto de la presente directriz de aplicación es proporcionar al auditor externo (en adelante “el auditor”) de actividades de la Comunidad Europea una orientación sobre la auditoría de otra información en documentos que incluyan estados financieros fiscalizados.
- 1.2. Dado que los mandatos constitucionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores y el Tribunal de Cuentas Europeo pueden imponer diferentes obligaciones a la auditoría de otra información en documentos que incluyan estados financieros fiscalizados, la orientación de la presente directriz deberá aplicarse en función de las circunstancias concretas de cada caso.

2. Alcance de la presente directriz

- 2.1. Cada vez con mayor frecuencia, los documentos presentados por entidades fiscalizadas que incluyen estados financieros auditados también contienen otra información. Esta otra información, que puede ser tanto financiera como de otro tipo, incluye el análisis y revisión de las operaciones y resultados financieros, indicadores de rendimiento, planes de gasto y perspectivas de futuro (véase el apartado 4.1).

- 2.2. La otra información suele leerse junto con los estados financieros fiscalizados, y a menudo los destinatarios le conceden gran importancia dado que contribuye a una mejor comprensión del funcionamiento práctico y financiero de la entidad fiscalizada, así como de su situación y recursos financieros, y de sus planes y perspectivas de futuro.

### 2.3. La presente directriz pretende:

- definir otra información contenida en la documentación de estados financieros auditados; y
- ofrecer una guía para el auditor a la hora de considerar esta otra información, incluyendo el curso que éste ha de dar a los errores materiales e incoherencias de esta información.

### 3. Obligaciones del auditor respecto a la otra información

3.1. La fiscalización de estados financieros tiene por objeto dictaminar sobre los mismos. Normalmente el auditor no estará obligado a comunicar que la otra información esté correctamente indicada. Sin embargo, el auditor debe ser consciente de que la credibilidad de los estados financieros y su informe sobre ellos puede verse reducida por las incoherencias entre los estados financieros y la otra información, o por las declaraciones erróneas que figuren en esta última.

El auditor debería, por tanto, comprobar la exactitud y coherencia de esta información.

3.2. La legislación de cada país o las condiciones de su contratación pueden exigir que el auditor comunique los resultados de su revisión. A menos que esté estipulado por ley o en el contrato, el auditor deberá determinar hasta qué punto dicho informe deberá incluir los resultados de su revisión de la otra información.

3.3. Al revisar otra información publicada en documentos que incluyan estados financieros es importante dejar claro que la dirección de la entidad fiscalizada debe considerarse responsable de su contenido. Uno de los postulados básicos de las Normas de Auditoría de la INTOSAI apartado 6.d) afirma que:

“La implantación, en el seno de las Administraciones Públicas, de unos sistemas idóneos de obtención de datos, de control, de evaluación y de presentación de informes facilitará el proceso de rendición de cuentas. La dirección es responsable de que la forma y el contenido, tanto de los informes financieros como de los de cualquier otro tipo, sean correctos y adecuados.”

### 4. Conceptos y definiciones básicos

4.1. He aquí varios ejemplos de otra información que puede aparecer en la documentación de estos financieros auditados:

- el informe anual de gestión
- referencias a planes y presupuestos para el futuro
- referencias a proyectos o actividades, que estén en curso o planificados
- referencias a hechos posteriores al período contable
- explicaciones sobre el modo en que se realizaron los cálculos relativos a las cuentas

- información sobre el análisis de los resultados de explotación, la productividad y los indicadores de rendimiento
- referencias a circunstancias de la organización
- referencias a la legislación correspondiente y a cualquier cambio de la misma; y
- referencias a la situación medioambiental.

Es importante que el auditor sea consciente de las limitaciones del alcance de su revisión de la otra información. Por ejemplo, el auditor no puede confirmar ni aprobar planes y presupuestos de la entidad fiscalizada, sino que debe limitarse a evaluar si son coherentes las bases y métodos aplicados para determinar los cálculos.

4.2. Al revisar otra información en documentos que incluyan estados financieros auditados, el auditor deberá considerar:

- si la otra información es coherente o no con los estados financieros fiscalizados, y
- si existen declaraciones erróneas respecto a la situación financiera y desarrollo futuro que den una impresión inexacta, insuficiente o engañosa de la situación de la entidad fiscalizada. El auditor también podrá considerar si se ha omitido información que pueda resultar importante para los destinatarios del informe.
- El auditor podría también estudiar si se ha omitido información que pudiera ser importante para los usuarios.

4.3. La declaración errónea o la incoherencia serán significativas si son susceptibles de influir en los destinatarios de los estados financieros o de la otra información que se incluye en ellos. Más concretamente:

- la declaración errónea de un hecho es importante cuando conste o se presente de forma incorrecta otra información significativa que no esté relacionada con los temas de los estados financieros fiscalizados, y
- otra información, o su presentación formal, contendrán una incoherencia significativa cuando contradigan datos de los estados financieros fiscalizados y sean suficientemente importantes como para suscitar dudas sobre la base de los informes del auditor respecto a dichos estados financieros.<sup>(1)</sup>

4.4. Si bien un factor fundamental será la importancia financiera (material por su valor) de los asuntos de los que se trate, el auditor también deberá juzgar si la declaración errónea o la incoherencia son relevantes por su naturaleza o el contexto en que surjan. Por ejemplo, una declaración errónea o incoherencia menor en un informe de gestión que acompañe a los estados financieros fiscalizados puede dar lugar a que el lector se forme una idea demasiado optimista del rendimiento o perspectivas futuras de la entidad fiscalizada.

---

<sup>(1)</sup> Estas definiciones de declaración errónea significativa e incoherencia significativa proceden de las Normas de Auditoría de la Sociedad de Contables de Nueva Zelanda, n° 8, 1986.



4.5. El auditor siempre debe estar especialmente alerta ante la posibilidad de que las declaraciones erróneas o incoherencias (así como las omisiones) en la otra información se hayan realizado de forma intencionada por la dirección de la entidad fiscalizada. Pueden darse ciertas circunstancias que aumenten el riesgo inherente de dichas declaraciones erróneas o incoherencias intencionadas. Por ejemplo, la dirección de la entidad fiscalizada puede estar sometida a presión política para lograr determinado nivel de rendimiento o los sueldos de los altos cargos directivos pueden depender de la consecución de objetivos o indicadores de rendimiento predeterminados.

## 5. Planificación y procedimientos de fiscalización

- 5.1. El auditor debe revisar la otra información relacionada con los documentos que contengan estados financieros auditados, al margen de que se le exija informar sobre esta revisión o no. Al planificar la revisión de la otra información, el auditor debe tener presente las posibles consecuencias de la incoherencia o declaración errónea en esta información. La revisión deberá planearse y realizarse de acuerdo con la opinión del auditor respecto a su riesgo e importancia.
- 5.2. El auditor puede detectar las omisiones comparando la otra información del ejercicio en curso con la publicada en ejercicios anteriores, detectando así cualquier incoherencia a lo largo del tiempo de la otra información presentada, también se pueden identificar omisiones por ejemplo examinando las actas de las reuniones del consejo de administración, etc.
- 5.3. El auditor normalmente revisará la otra información junto con la fiscalización de los estados financieros.
- 5.4. Si el auditor estima que la otra información tomada conjuntamente con los estados financieros:

- \_ da una impresión incorrecta o inadecuada de las actividades o situación general de la entidad fiscalizada, o
- \_ plantea dudas al lector sobre el contenido o carácter adecuado de la información referente a uno o varios ámbitos,

el auditor deberá intentar resolverlo, para lo cual puede ser necesario entrevistar a la dirección de la entidad fiscalizada y examinar documentación adicional.

- 5.5. En cuanto a los demás procedimientos de fiscalización, el auditor deberá evaluar y ponderar de forma independiente las pruebas que justifiquen los hallazgos detectados en la otra información, basándose en sus conocimientos sobre dicho ámbito y en los resultados de la revisión.

## 6. Presentación de informes

- 6.1. La presentación por parte del auditor del informe con los resultados de la revisión de la otra información dependerá de:
  - si está o no obligado a informar, y de
  - si considera que la otra información es engañosa o incoherente de manera que pueda resultar importante para el destinatario del informe.

- 6.2. Cuando la revisión de la otra información muestre casos de declaraciones erróneas o incoherencias, el auditor normalmente deberá ponerlo en conocimiento de la dirección de la entidad fiscalizada. El auditor deberá solicitar a dicha dirección que efectúe la correspondiente enmienda en los estados financieros o que añada información para que toda incoherencia o error importante queden satisfactoriamente subsanados.
- 6.3. Si la dirección de la entidad fiscalizada no está de acuerdo en efectuar las enmiendas solicitadas, o si no puede hacerlo <sup>(2)</sup>, y el auditor considera que la incoherencia o declaración errónea es importante, éste deberá considerar las repercusiones que pueda acarrear para su informe sobre los estados financieros. Si se detectan incoherencias o declaraciones erróneas significativas posteriormente al informe del auditor sobre los estados financieros, éste deberá considerar las medidas adicionales que haya de emprender (por ejemplo, informar al ministerio correspondiente).
- 6.4. La naturaleza del informe del auditor podrá variar en función de la legislación de cada país y de las condiciones de su contrato. No obstante, cuando el auditor esté obligado a informar o decida hacerlo, a menudo resulta conveniente que, como mínimo, describa brevemente el trabajo realizado y los resultados obtenidos, incluyendo las declaraciones erróneas o las incoherencias detectadas que sean significativas.

---

<sup>(2)</sup> Por ejemplo, en la Comunidad Europea, la última versión de los estados financieros e información complementaria se ponen a disposición del Tribunal de Cuentas Europeo, a la vez que se envían a las autoridades encargadas de la aprobación de la gestión.

## GRUPO 4 AUDITORIA OPERATIVA

### DIRECTRICES DE APLICACIÓN EUROPEA DE LAS NORMAS DE AUDITORÍA DE LA INTOSAI

N° 41

### AUDITORÍA OPERATIVA

#### ÍNDICE

	<u>Apartados</u>
Norma de Auditoría de la INTOSAI	1
Mandato de auditoría operativa	2
Conceptos y definiciones básicos	3
Auditorías financiera y operativa: semejanzas y diferencias	4
Planificación de la auditoría operativa	5
Metodología de la auditoría operativa	6
Presentación de informes sobre la auditoría operativa	7
<hr/>	
Metodología de la auditoría operativa. Técnicas de recopilación de información y técnicas de análisis de información	Anexo A

1 Referencias a las Normas de Auditoría de la INTOSAI

1. Los apartados 38 y 40 de las Normas de Auditoría de la INTOSAI afirman que:

"El ámbito de actuación de la fiscalización pública abarca las auditorías de regularidad y las operativas o de gestión."

"La auditoría o fiscalización operativa o de gestión significa auditoría de economía, de eficiencia y de eficacia, y comprende:

- a) el control de la economía de las actividades administrativas, de acuerdo con principios y prácticas administrativas razonables y con las directrices señaladas;
- b) el control de la eficiencia en la utilización de los recursos humanos, financieros y de cualquier otro tipo, junto con el examen de los sistemas de información, de las medidas de rendimiento y control, y de los procedimientos seguidos por las entidades fiscalizadas para corregir las deficiencias encontradas; y
- c) el control de la eficacia con que se han llevado a cabo los objetivos de la entidad fiscalizada y de los resultados alcanzados en relación con los pretendidos."

## 2. Mandato de auditoría operativa

- 2.1 En muchos países, la Constitución o la legislación otorgan a las EFS el derecho a llevar a cabo algún tipo de auditoría operativa. En ciertos países y ante determinadas circunstancias, la EFS tiene la obligación de efectuar algún tipo de auditoría operativa o dictaminar sobre la fiabilidad de los indicadores de gestión publicados por las entidades fiscalizadas en sus informes anuales o similares. Incluso en países cuya Constitución o legislación no exige que la EFS fiscalice la economía, eficiencia y eficacia, la práctica actual tiende a incluir este tipo de trabajo en las auditorías financieras y de regularidad ("auditoría completa o integrada"). Estas fiscalizaciones a menudo obligan al auditor a evaluar los sistemas, dando así lugar a dictámenes profesionales sobre la eficiencia y eficacia de las estructuras y procedimientos organizativos, así como la economía con la que se llevaron a cabo las acciones.
- 2.2 Los objetivos globales de la auditoría operativa varían en los diferentes países. Pueden estar definidos en la legislación básica de la EFS o ser una cuestión interna de dicha EFS. En general, la mayoría de las EFS establecen uno o varios de los siguientes objetivos globales:
  - a. proporcionar al legislador o autoridad que aprueba la gestión una garantía independiente sobre la ejecución económica, eficiente y/o eficaz de la política;
  - b. proporcionar al legislador o autoridad que aprueba la gestión una garantía independiente sobre la fiabilidad de los indicadores o declaraciones que sobre su funcionamiento publica la entidad fiscalizada;
  - c. identificar ámbitos en los que la gestión es deficiente contribuyendo así a que la entidad fiscalizada o el gobierno en sentido más amplio mejoren su economía, eficiencia y/o eficacia;

d. encontrar ejemplos de “mejores prácticas” y comunicarlos a los gobiernos y/o entidades fiscalizadas.

2.3 Como parte de la explicación de las normas, el apartado 42 de las Normas de Auditoría de la INTOSAI afirma que:

“En muchos países las facultades legales o mandato relativas a la auditoría operativa tienen su límite en la revisión de los fundamentos políticos de los programas del gobierno”.

En estos casos, la auditoría operativa no cuestiona el fondo de los objetivos políticos, sino que más bien trata de examinar las acciones emprendidas para crear, ejecutar y evaluar los resultados de dichas políticas, y puede ser necesario examinar si es adecuada la información que da lugar a las decisiones políticas (revisión de la fase de planificación del ciclo político).

2.4 Las normas de la INTOSAI aplicables a la auditoría operativa se indican en los correspondientes epígrafes de la presente directriz.

### 3. Conceptos y definiciones básicos

#### 3.1 Auditoría operativa

-----

Como se indica en el apartado 1, la auditoría operativa (o “auditoría coste/beneficio”, “auditoría de la buena gestión financiera”, “auditoría de gestión”, etc.) consiste en el examen de la economía, eficiencia y/o eficacia (“las tres E”). Una auditoría operativa determinada puede tener por objetivo examinar uno o varios de estos tres aspectos.

Así, una auditoría operativa puede incluir un examen de los sistemas existentes para garantizar que se cumplen los diversos aspectos de las “tres E” y/o una prueba de confirmación de la gestión de la entidad fiscalizada conforme a los mismos. La auditoría operativa también puede incluir un examen de la gerencia de la entidad, actividad, programa o funcionamiento fiscalizados. En este último caso, la auditoría normalmente se centrará en cuestiones sobre el modo en que el Ejecutivo lleva a cabo sus funciones de planificación estratégica y otras, como las de ejecución, control, evaluación y seguimiento.

3.2 Puede entenderse el concepto de *economía* como el reducir al mínimo el costo de los recursos o fondos públicos (los medios) utilizados para desempeñar una actividad a nivel de calidad apropiado <sup>(1)</sup>.

---

<sup>1</sup>En ciertas auditorías (de beneficios, rentas o ingresos), la economía podría implicar maximizar u optimizar los beneficios procedentes de la actividad en cuestión (por ejemplo, maximizar las ganancias procedentes de la privatización de una compañía estatal, encargándose de que las publicaciones del gobierno se vendan a precios de mercado, etc.).

El término “economía” se refiere al nivel de “buen gobierno doméstico” en el gasto de fondos públicos. Lo que deba estimarse como “buen gobierno doméstico” o “de gasto excesivo” es una cuestión de opinión que necesita un criterio externo (por ejemplo, unos grifos de oro constituyen un exceso, puesto que los de acero son igualmente funcionales; sin embargo, se estará de acuerdo en la funcionalidad de que la corona de la reina sea de oro).

La consideración de economía a menudo lleva al auditor a examinar extremos como la redacción de los pliegos de condiciones para el suministro de bienes y prestación de servicios, además de otros aspectos de la contratación pública, como las licitaciones y los contratos.

La *eficiencia* es la relación entre el resultado -expresado en bienes, servicios u otros resultado- y los recursos (los medios) utilizados para producirlo. Así pues, la eficiencia está íntimamente relacionada con el concepto de “productividad”.

Al igual que la economía, la eficiencia también necesitará un punto de referencia para poderse valorar completamente, como por ejemplo la comparación con los ratios de recursos y resultados de organizaciones similares (“establecimiento de patrones”, normas de “mejores prácticas”, etc.).

El concepto de *coste/eficacia* está ligado al examen de la eficiencia de una entidad, actividad, programa o funcionamiento fiscalizado en la consecución de los resultados de intervención fijados en relación con sus costes. Los análisis de coste/eficacia son estudios comparativos entre los costes y los resultados de un proyecto, expresado en costes por unidad de resultado obtenido. El coste/eficacia constituye sólo uno de los elementos del examen global de la eficiencia, que también puede incluir el análisis de otros extremos, como el momento de presentación de los resultados frente al momento óptimo para aumentar al máximo su impacto.

La *eficacia* examina la medida en que se logran los objetivos, y la relación entre el impacto pretendido y el impacto real de una actividad <sup>(2)</sup>.

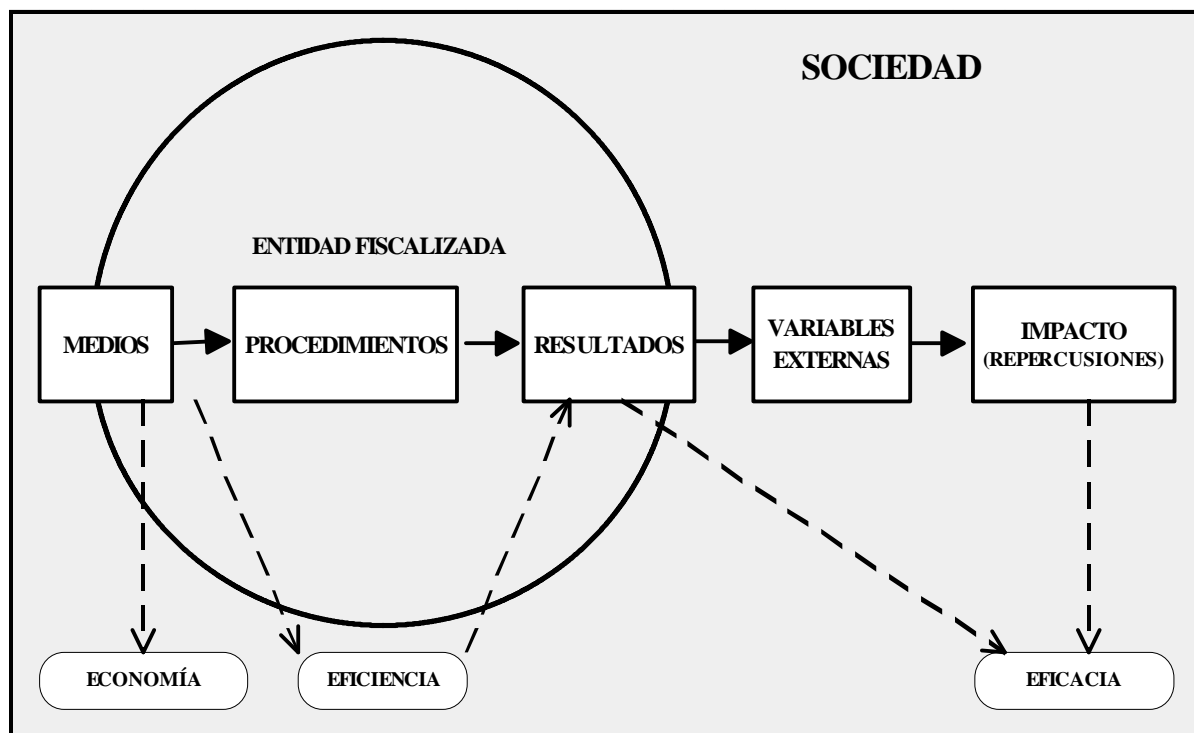
El auditor puede intentar evaluar o medir la eficacia mediante la comparación del resultado (o “impacto”) con los objetivos políticos establecidos (este enfoque a menudo se describe como “consecución de objetivos”). Sin embargo, cuando se fiscaliza la eficacia suele ser más adecuado intentar también determinar en qué medida han contribuido los medios empleados al logro de los objetivos políticos. Este constituiría el “auténtico” sentido de la auditoría de la eficacia y necesita pruebas de que el resultado obtenido es realmente consecuencia de la acción emprendida por la entidad fiscalizada respecto a los objetivos políticos que se controlan, en vez del resultado de otros factores externos. Por ejemplo, si el objetivo político consiste en reducir el paro, ¿sería una reducción del número de parados el resultado de las acciones de la entidad fiscalizada o sería el resultado de una mejora general del clima económico sobre el que la entidad fiscalizada no tuvo influencia alguna? En este caso, la preparación de la auditoría debe incluir cuestiones de atribución, pues se enfrenta al problema de excluir eficazmente las variables externas que intervienen en fases intermedias.

3.3 La economía y la eficiencia generalmente están ligadas al examen de los procedimientos y decisiones de gestión internas de la entidad fiscalizada (aunque pueda suponer comparaciones con entidades o procedimientos externos similares). Sin embargo, la auditoría de la eficacia puede entenderse:

- en sentido restringido, examinando sólo la gestión y las operaciones internas de la entidad fiscalizada. En este caso, la auditoría de la eficacia se centrará normalmente en

---

<sup>2</sup>Fuente: Normas de Auditoría de la INTOSAI, Glosario. Véase también la directriz sobre “Pruebas fehacientes y enfoque de la fiscalización”, Anexo 2, apartado 6.1.



los resultados de la entidad y examinará, por lo tanto, el “impacto interno” (es decir, el que se detecta dentro de la entidad fiscalizada).

- en un sentido más amplio, en el que el examen supera los límites de la entidad fiscalizada. En este caso, la auditoría de la eficacia puede intentar medir no sólo los resultados, sino también las repercusiones logradas por la entidad fiscalizada. Para conseguirlo, el auditor debe tener en cuenta el efecto de las variables externas (o sea, los factores ajenos al control de la dirección de la entidad) en el resultado de la entidad fiscalizada.

3.4 El siguiente cuadro explica estos conceptos.

3.5 Aunque una auditoría operativa determinada no tiene que llegar necesariamente a conclusiones sobre los tres aspectos (economía, eficiencia y eficacia), la ventaja de examinar de forma aislada los aspectos de economía o eficiencia de las actividades, sin



considerar también -al menos brevemente- su eficacia, puede ser limitada. A la inversa, en una auditoría de eficacia, el auditor puede también considerar aspectos de economía y eficiencia: el resultado de una entidad, actividad, programa o funcionamiento fiscalizado puede haber tenido el impacto pretendido, pero ¿se utilizaron de forma económica y eficiente los recursos correspondientes?

Para el control de la eficacia, suele ser necesario evaluar el resultado o impacto de una actividad. Así pues, aunque pueda ser útil un enfoque basado en los sistemas (por ejemplo, evaluar el modo en que la entidad fiscalizada mide y controla su impacto), el auditor normalmente también necesitará obtener las suficientes pruebas sustantivas del resultado e impacto de la actividad, programa u organismo.

3.6 Un aspecto concreto de las auditorías tanto de la eficiencia como de la eficacia es el estudio de los *efectos secundarios*, especialmente cuando éstos sean negativos. Aquí existe un problema de delimitación dado que estos efectos pueden extenderse a otros ámbitos ajenos a las competencias y control de la EFS. Una manera de limitarlo sería considerar los efectos secundarios que se combaten en otros programas, como por ejemplo los efectos medioambientales de un programa de reactivación económica.

#### 4. Auditorías financiera y operativa: semejanzas y diferencias

4.1 En su explicación de las normas, el apartado 183 de las Normas de Auditoría de la INTOSAI afirma que:

"A diferencia de las auditorías de regularidad [*o sea, financieras*], que están sujetas a requisitos y condiciones específicos, las auditorías operativas tienen una naturaleza más amplia y están abiertas a la crítica y a la interpretación. Su alcance es también más selectivo, pueden ser realizadas a través de un período de varios años, no sólo de un período financiero, y no se refieren, normalmente, a ninguna cuenta concreta. Como consecuencia, los informes de auditoría operativa son más variados y contienen más discusiones y debates razonados."

Normas de auditoría

-----

4.2 A pesar de la mayor amplitud de la naturaleza y posible alcance de la auditoría operativa, el auditor debe, sin embargo, intentar aplicar las Normas de Auditoría de la INTOSAI en la medida de lo posible en función de las circunstancias de la fiscalización concreta de que se trate. Especialmente, el auditor:

- puede necesitar, para determinar la extensión y el alcance de la fiscalización, examinar y valorar el grado de fiabilidad del control interno (Normas de Auditoría de la INTOSAI, apartado 141 - Véase la directriz N° 13 “Pruebas fehacientes y enfoque de la fiscalización”);

- debe planificar la auditoría de manera tal que se asegure la realización de una auditoría de alta calidad y que ésta sea obtenida con la economía, eficiencia, eficacia y prontitud debidas (Normas de Auditoría de la INTOSAI, apartado 132 - Véase la directriz N° 11 “Planificación de la fiscalización”); y
- debe asegurarse de que se aportan pruebas adecuadas, pertinentes y razonables para fundamentar las opiniones y conclusiones del auditor relativas a la organización, programa, actividad o función fiscalizada (Normas de Auditoría de la INTOSAI, apartado 152 - Véase la directriz N° 13 “Pruebas fehacientes y enfoque de la fiscalización”). Estas pruebas y las opiniones que emita el auditor basándose en ellas deben estar debidamente justificadas documentalmente y cumplir las medidas de garantía de calidad (Explicación de las Normas de Auditoría de la INTOSAI, apartado 156 - Véanse las directrices N° 26 “Documentación” y apartado 118 N° 51 “Garantía de calidad”).

Además, dado que la auditoría operativa puede estar más abierta a críticas e interpretaciones que la auditoría financiera, el auditor debe cuidar especialmente la independencia y objetividad del informe que emita.

#### Elección de temas de fiscalización y estudio preliminar

-----

- 4.3 En la auditoría financiera, el tema le viene a menudo definido a la EFS por su propia legislación básica o por la normativa que crea o rige la entidad fiscalizada. Con frecuencia la EFS debe proporcionar una opinión de auditoría sobre las cuentas anuales de la entidad fiscalizada, o comentar en su informe anual la legalidad y regularidad de las operaciones de dicha entidad, etc. Como ya se indica en el apartado 4.1, la EFS suele tener mucha mayor libertad para elegir el tema de las auditorías operativas. Así, la auditoría operativa puede examinar una entidad, un programa, una actividad, o bien, unas operaciones concretas, etc. Por ello, la EFS debe considerar con todo cuidado los criterios que se deban aplicar en la elección del tema de la auditoría operativa (véase el apartado 5.2).
- 4.4 Al contrario que en la auditoría financiera, el mayor grado de libertad en la selección de temas en la auditoría operativa, junto con su naturaleza más amplia y una mayor oportunidad para la crítica y la interpretación, da lugar a que muchas EFS consideren necesario emprender estudios preliminares detallados antes de que puedan redactarse los planes de la auditoría operativa (véanse los apartados 5.3 a 5.6).

## Criterios de evaluación

-----

- 4.5 En la auditoría financiera, el auditor tiende a considerar las operaciones examinadas como “correctas” o “incorrectas”, “legales” o “ilegales”, etc. Estos criterios de evaluación que el auditor utiliza para llegar a un dictamen final al terminar la auditoría suelen ser relativamente cerrados y normalmente están predefinidos, por ejemplo, en la legislación que crea la entidad fiscalizada. Sin embargo, en la auditoría operativa la selección de criterios suele ser más abierta, encargándose el propio auditor de realizarla. Así, en la auditoría operativa, los conceptos generales de “economía”, “eficiencia” y “eficacia” deben interpretarse en relación con el tema fiscalizado y los criterios resultantes cambiarán de una auditoría a otra <sup>(3)</sup>.

## Naturaleza de las pruebas de auditoría

-----

- 4.6 El apartado 152 de las Normas de Auditoría de la INTOSAI afirma que:

“Para fundamentar las opiniones y conclusiones del auditor relativas a la organización, al programa, a la actividad o a la función fiscalizada, deben aportarse pruebas adecuadas, pertinentes y razonables.”

- 4.7 A pesar de que gran parte de las pruebas de la auditoría financiera tiende a ser concluyente (“si/no”, “verdadero/falso”), no suele ocurrir así en la auditoría operativa. Con mayor frecuencia, las pruebas de auditoría operativa tienen un carácter persuasivo (“apunta a la conclusión de que ...”). El auditor debe elegir cuidadosamente la metodología de auditoría adecuada para conseguir pruebas de auditoría que sean muy persuasivas (y aprovechar cualquier posibilidad que se presente de obtener pruebas concluyentes). A menudo el auditor intentará conseguir diversos tipos de información a partir de fuentes diferentes utilizando metodologías distintas: si todas estas pruebas apuntan a la misma conclusión, el informe de la EFS puede ser más persuasivo.
- 4.8 Cuando se trabaja en ámbitos en las que las pruebas buscadas son persuasivas en vez de concluyentes, suele ser útil comentar por anticipado con la entidad fiscalizada la naturaleza de las pruebas que se han de conseguir y la forma en que serán analizadas e interpretadas por el auditor. Este enfoque reduce el riesgo de desacuerdo entre el auditor y la entidad fiscalizada en fases posteriores, y puede acelerar el proceso de elaboración de informes. Al menos, normalmente permitirá que el auditor detecte puntos de potencial desacuerdo posterior y que planifique para conseguir cualquier prueba adicional necesaria para superarlo.

---

<sup>3</sup>Sin embargo, el auditor normalmente tendrá que referirse al marco legislativo y reglamentario de la actividad que se fiscaliza y que determina su ejecución, para poder identificar los objetivos políticos y los instrumentos con los que se cuenta para alcanzarlos.

## Enfoque de la fiscalización

-----

4.9 Al igual que en la auditoría financiera, el enfoque de fiscalización de la auditoría operativa debe estructurarse, ejecutándose las fases de la fiscalización según un orden lógico <sup>(4)</sup>. La auditoría puede incluir:

- exámenes detallados de los sistemas de los procedimientos de control interno aplicados por las entidades fiscalizadas para garantizar la economía, eficiencia y eficacia de sus operaciones <sup>(5)</sup>. Esto permite que el auditor identifique ámbitos en los que se necesita una acción correctiva para lograr mejoras;

y/o

- pruebas sustantivas de la economía, eficiencia y/o eficacia de las organizaciones, actividades, programas o funciones de las que se trate.

4.10 En auditoría financiera, el auditor puede escoger entre adoptar un enfoque basado en los sistemas o en pruebas sustantivas directas. Sin embargo, en términos generales un informe de auditoría operativa que detecte deficiencias en los sistemas o procedimientos, además de presentar ejemplos obtenidos de las pruebas sustantivas sobre los efectos de dichas deficiencias (en cuanto a no haber logrado economía, eficiencia y/o eficacia) tendrá mayor repercusión que otro que detecte deficiencias en los sistemas sin indicar sus efectos, o a la inversa, que encuentre casos sustantivos de poca economía, eficiencia y/o eficacia, pero sin identificar los motivos. Así pues, en una auditoría operativa el auditor a menudo puede decidir obtener una mezcla de pruebas sustantivas y otras basadas en sistemas.

4.11 En los casos en que los procedimientos de control interno estén muy desarrollados, y sobre todo cuando la legislación obliga a los ministerios y otros organismos a que evalúen ellos mismos (“self-assessment”) sus programas políticos y organizaciones, de forma sistemática, las EFS pueden decidir limitar su auditoría operativa a una especie de “metaevaluación” (evaluación de las evaluaciones). Debe subrayarse, no obstante, que este enfoque sólo es factible cuando el auditor de la EFS está plenamente convencido de que los procesos de evaluación interna proporcionan una valoración objetiva, oportuna y completa de los programas de los que se trate.

---

4Decidir los extremos que serán objeto de examen y determinar los objetivos de auditoría, las cuestiones clave y los principales criterios de auditoría (apartados 4.3 a 4.5); planificar la auditoría (apartado 5); llevar a cabo la auditoría (apartado 6); elaborar el informe y controlar el resultado del mismo (apartado 7).

5Debe destacarse que las Normas de Auditoría de la INTOSAI (apartado 141) exigen que el auditor examine, al menos de forma limitada, la fiabilidad del control interno como parte del proceso de planificación.

## 5. Planificación de la auditoría operativa

5.1 La auditoría operativa debe planificarse. Las principales características de este proceso se describen en la directriz N° 11 “Planificación de la fiscalización”. La presente directriz se centra en los aspectos de planificación específicos de la auditoría operativa.

### Elección de los temas de fiscalización

-----

5.2 La elección del tema de la fiscalización se basará en la política de programación de la EFS. Los criterios para establecer prioridades entre las tareas de auditoría normalmente se centran en el valor añadido de la fiscalización en cuanto a la misión fundamental de la EFS. Normalmente el valor añadido es mayor:

- cuando se utilizan plenamente las competencias especiales de la EFS;
- cuando la política, la organización, la actividad, el programa o la función en cuestión no hayan sido objeto de un examen o evaluación de auditoría independiente en un pasado reciente; o bien cuando el sector u organización en cuestión quede sistemáticamente cubierto por el programa de trabajo a largo plazo de la EFS.
- cuando existan riesgos importantes de que se produzca una gestión financiera, un funcionamiento o una rentabilidad deficientes. A continuación presentamos ejemplos de factores que pueden apuntar a un riesgo elevado:
  - los importes financieros o presupuestarios en cuestión son importantes, o se han producidos cambios significativos en los mismos (por ejemplo, el crecimiento o la reducción repentina de un programa);
  - las ámbitos tradicionalmente propensos al riesgo (contratos de adquisiciones públicas, proyectos de alta tecnología, proyectos medioambientales, etc.);
  - actividades nuevas o urgentes;
  - estructuras de gestión complejas, confusión sobre competencias y delimitación de responsabilidades, etc.
  - cuando el asunto sea de interés parlamentario o público, tanto actual como potencial.
  - cuando las conclusiones de la auditoría puedan influir en la preparación de legislación nueva o revisada, o en procedimientos de gestión interna en el mismo ámbito político, o puedan aplicarse a otras ámbitos relacionados o similares de las actividades del Gobierno.

### Planificación de la fiscalización y estudio preliminar

-----

5.3 Una vez seleccionado el tema de la fiscalización, el auditor puede planificar la auditoría operativa. Como se indica en el apartado 4.4, al enfrentarse el auditor a una situación más compleja en una auditoría operativa que en una auditoría financiera, debe prestarse más atención a su preparación inicial y puede resultar necesario realizar un estudio preliminar (o “preestudio”) antes de que se redacte el plan de auditoría definitivo.

5.4 El estudio preliminar y el plan de auditoría están ligados en gran medida a la *preparación* de la auditoría operativa y a menudo incluirán los siguientes elementos:

- a. un análisis del *contexto* de las actividades en cuestión, incluyendo los objetivos, el funcionamiento hasta la fecha y el marco reglamentario.
- b. la obtención de conocimientos sobre la entidad o actividad fiscalizada, incluyendo la comprensión de los sistemas de gestión y los flujos de información clave;
- c. una declaración de los *objetivos de auditoría* (el resultado o efecto pretendido de la auditoría), y de las *preguntas clave* de la fiscalización a las que debe responderse para conseguir los objetivos fijados.

Los objetivos de auditoría y preguntas clave revisten una importancia capital en la planificación y ejecución de la auditoría operativa.

Los objetivos de auditoría normalmente estarán estrechamente relacionados con la misión de la EFS (que suele referirse a la mejora de la eficiencia y regularidad de las operaciones estatales); mientras que las preguntas clave de auditoría vienen dadas por la naturaleza del tema y por los objetivos de la fiscalización.

Existen tres tipos de investigaciones y preguntas de auditoría: descriptivas (“¿qué es?”), normativas (“¿qué debería ser?”) y preguntas “de causa-efecto”.

Los objetivos de auditoría junto con las preguntas clave se utilizan para ayudar a identificar las pruebas de auditoría que serán necesarias, así como la metodología y los criterios de evaluación de la auditoría.

- d. la determinación de las *pruebas de auditoría* que responderán a las preguntas planteadas.

Debe evaluarse la pertinencia, fiabilidad y suficiencia de cualquier información disponible en las entidades fiscalizadas (por ejemplo, los indicadores de gestión). También debe examinarse la posibilidad de recabar las pruebas necesarias (disponibilidad de la información).

- e. la elección de los *métodos* que se utilizarán para recabar y analizar las pruebas de auditoría.

En la auditoría operativa, los auditores a menudo encuentran problemas para obtener y analizar las pruebas necesarias. Por ello suele ser aconsejable examinar en la fase de planificación la viabilidad de los métodos propuestos para recabar y analizar la información.

- f. la determinación de los *criterios de evaluación de la auditoría*

Los criterios de evaluación de la auditoría constituyen las normas obligatorias con las que se contrastan las pruebas de auditoría. Por ejemplo, un auditor que examine la economía de un servicio médico puede tomar el coste de los medicamentos recetados en el hospital que se fiscaliza e intentar compararlo con el coste recomendado por el Ministerio correspondiente.

Estos criterios de evaluación cambiarán en función del tema y los objetivos de la auditoría concreta, así como de la normativa aplicable a la organización, actividad, programa o función fiscalizados, los objetivos de la organización (etc.) y los criterios normativos específicos que la EFS considere pertinentes e importantes para el caso.

Al seleccionar los criterios de evaluación, los auditores deben asegurarse de que sean pertinentes, razonables y factibles.

Los criterios de evaluación deben declararse y validarse claramente, y en la medida de lo posible, deben obtenerse de fuentes autorizadas, como por ejemplo:

- legislación o declaraciones oficiales de políticas, u otros objetivos y normas publicadas;
- teoría y práctica de organización y gestión normalmente aceptadas;
- normas industriales u otras fuentes pertinentes que sean comparables.

Dado que las organizaciones tienden a “valorar lo que pueden medir”, el auditor debe prestar especial atención en caso de que los criterios adoptados para la auditoría sean los establecidos y utilizados por la propia entidad fiscalizada. Junto con los criterios cuantitativos, el auditor también debe considerar la utilización de criterios cualitativos.

Al preparar el *tema* de auditoría, las *preguntas clave* y la descripción de los *criterios* de auditoría, deben definirse correcta y cuidadosamente una serie de conceptos básicos. Esto se aplica a definiciones tanto conceptuales como de funcionamiento.

5.5 Además de las cuestiones anteriores sobre la preparación de la auditoría, el estudio preliminar y el plan de auditoría resultante también incluirán normalmente:

a. una evaluación de los conocimientos y capacidades profesionales exigidos por el equipo de auditoría para llevar a cabo la fiscalización.

En los casos en que los auditores en cuestión no posean la capacidad exigida, deberá considerarse la contratación externa, bien de personal de la EFS bien de consultores externos (véase la directriz “Utilización del trabajo de otros auditores y expertos”. Cuando el equipo de auditoría no cuente con la capacidad y conocimientos necesarios, tendrá que considerar si es posible emprender la fiscalización prevista.

b. el presupuesto de los recursos necesarios para efectuar la fiscalización, y un calendario.

c. las posibles conclusiones y repercusiones de la fiscalización.

El resultado propuesto de la auditoría operativa también deberá evaluarse en términos de “utilidad” y “viabilidad”. Junto con el presupuesto de los recursos para la auditoría, la consideración de estos factores debe permitir al auditor efectuar una estimación global del valor añadido potencial que debe crear la fiscalización.

d. El auditor podrá también considerar a las principales partes interesadas, así como sus puntos de vista e intereses.

Para definir las cuestiones y preparar el plan de auditoría, el auditor podrá consultar y tener en cuenta los puntos de vista de las partes interesadas, en la medida de lo posible y siempre que no se comprometa la independencia de la fiscalización.

5.6 La planificación es a menudo el elemento clave de una buena auditoría operativa. Un planificación detallada normalmente permite una fiscalización más barata y más rápida que da lugar a un informe más eficaz. Muchas EFS han observado que resulta ventajoso llevar a cabo un estudio preliminar detallado antes de tomar la decisión final sobre la realización de la auditoría.

## 6. Metodología de la auditoría operativa

6.1 La naturaleza específica de la auditoría operativa exige que se seleccione cuidadosamente la *metodología* para el examen de las variables que se han de controlar. La necesidad de obtener pruebas de auditoría adecuadas, pertinentes y razonables (Normas de Auditoría de la INTOSAI, apartado 152) influirá normalmente en las decisiones que tome el auditor sobre la metodología más apropiada. Concretamente en la auditoría operativa, el auditor se centrará en la validez y fiabilidad de los métodos utilizados para recabar y analizar la información:

\* Validez: los métodos o técnicas deben medir lo que está establecido que midan;

\* Fiabilidad: los resultados deben mantener una coherencia cuando se toman repetidas mediciones de la misma población de datos.

Las auditorías operativas pueden recurrir a una gran variedad de métodos y técnicas, como por ejemplo encuestas, entrevistas, “semiexperimentos” sobre el terreno, estudios previos-posteriores, análisis de información secundaria, establecimiento de patrones, etc. Dentro de estas estrategias generales, se pueden elegir y aplicar distintos modelos. El **ANEXO A** presenta una visión general de las metodologías más utilizadas en las auditorías operativas.

6.2 Como se indica en el apartado 4.2, los auditores deben intentar realizar la auditoría operativa de conformidad con las demás Normas de Auditoría de la INTOSAI, por lo que éstas también influirán en la elección de la metodología.

### Ejecución

-----

6.3 Como orientación general sobre la ejecución, véase la directriz N° 13 “Pruebas fehacientes y enfoque de la fiscalización”. Esta directriz puede sobre todo llevar a que el auditor considere si para la auditoría concreta que se realiza debe adoptarse un enfoque basado en los sistemas. Incluso cuando se decida no aplicar este enfoque el auditor debe, como parte del proceso de planificación de la auditoría, haber llevado a cabo una evaluación preliminar del sistema de los procedimientos de control interno.

6.4 Las siguientes observaciones se aplican específicamente al contexto de la auditoría operativa.

6.5 La *recopilación de información* puede realizarse en una sola vez o mediante mediciones continuas (modelo de series temporales, análisis longitudinal). La información puede recabarse a partir de pruebas materiales, documentos (incluyendo declaraciones escritas), testimonios orales (entrevistas) o por otros medios, en función de los objetivos de la fiscalización. A menudo resultará necesario recopilar datos tanto cualitativos como



cuantitativos. El tipo de información que se ha de obtener debe ser explicable y justificable en cuanto a su suficiencia, validez, fiabilidad, pertinencia y carácter razonable.

- 6.6 Los resultados de la ejecución y los análisis (las pruebas de auditoría), junto con la documentación de la planificación de la auditoría, deben estar *registrados*, archivados y referenciados de modo que los directores de la auditoría puedan revisar el trabajo realizado y validar las conclusiones alcanzadas (véanse las directrices N° 26 “Documentación” y N° 51 “Garantía de calidad”)

## 7. Presentación de informes sobre la auditoría operativa

- 7.1 Para una orientación general sobre los informes de auditoría, véase la directriz N° 31 “Presentación de informes”.

- 7.2 Los informes publicados sobre auditorías operativas normalmente incluyen los siguientes elementos:

- un resumen del *contexto* de las actividades que se fiscalizan, incluyendo el contexto de la organización;
- los *objetivos* de dichas actividades, una descripción de las mismas y un análisis de las previsiones de conseguir economía, eficiencia y eficacia, que se concretan en una declaración de los objetivos de la fiscalización;
- una descripción o resumen de las *metodologías de auditoría* utilizadas para recabar y analizar información, además de una indicación sobre las fuentes de tal información;
- una explicación de los *criterios* utilizados para interpretar los resultados;
- los *resultados* de auditoría o, al menos, los que se consideren de importancia relativa para los destinatarios del informe;
- las *conclusiones* respecto a los objetivos de auditoría.

En función de la política de la EFS, el informe puede incluir también *recomendaciones* derivadas de las conclusiones.

- 7.3 La relación entre los objetivos, criterios, resultados y conclusiones de auditoría debe ser comprobable y completa. Para que el usuario pueda comprobar las conclusiones, el informe deberá explicar esta relación. La conexión entre los resultados y las conclusiones de auditoría debe quedar clara e íntegramente expresada. También deberá indicarse la ponderación que el auditor haya atribuido a los diversos criterios de auditoría aplicados en las conclusiones, para que el usuario pueda entender el informe.

- 7.4 En los casos en que por política de la EFS se redacten *recomendaciones*, debe haber una relación clara entre éstas y las conclusiones. Normalmente sólo se redactarán las *recomendaciones* cuando la fiscalización haya encontrado soluciones admisibles y rentables a las debilidades que se hayan podido detectar. Dichas recomendaciones no consistirán normalmente en planes de ejecución detallados -que corresponden a la gestión-, sino que

deberán indicar los principales elementos de los cambios necesarios, teniendo en cuenta el coste probable de la ejecución. Por regla general, debe quedar claro quién es el responsable de las deficiencias detectadas y quién debe encargarse de rectificarlas.

7.5 Los informes de auditoría operativa deben intentar ser objetivos e imparciales en su presentación, por lo que es necesario que:

- se presenten por separado los resultados y las conclusiones;
- los hechos se presenten en términos neutrales;
- se incluyan todos los resultados significativos pertinentes;
- los informes sean constructivos y también se presenten conclusiones positivas.

Consulta a la entidad fiscalizada

-----

7.6 La mayoría de las EFS concede normalmente a la dirección de la entidad fiscalizada la oportunidad de comentar el borrador del informe. Con objeto de facilitar este proceso y conseguir un diálogo constructivo y positivo, el auditor puede intentar mantener discusiones y cambios de impresiones, sean de tipo formal o informal, tanto en la fase de estudio preliminar o planificación como a medida que avance la ejecución de la fiscalización.

-----

## **Metodología de la auditoría operativa**

La auditoría operativa puede utilizar una gran variedad de métodos y técnicas. A continuación se describen brevemente los métodos y técnicas más habituales para recabar información y analizarla.

### **1 Técnicas de recopilación de información**

#### **1.1 Examen de expedientes**

Los documentos suponen un modo muy eficiente de recopilar información y el examen de expedientes suele constituir la base de muchas auditorías operativas. Los expedientes incluyen pruebas muy diversas como las decisiones de los funcionarios, los registros concretos de los beneficiarios de programas y los registros de los programas estatales. Es importante determinar la naturaleza, emplazamiento y disponibilidad de los expedientes al comienzo de la auditoría operativa para que puedan examinarse de forma rentable.

#### **1.2 Muestreo de la auditoría**

Como indica el apartado 6.3 de la directriz “Muestreo de Fiscalización”: “el muestreo de fiscalización se emplea a menudo para obtener pruebas fehacientes en la fiscalización de la gestión. Si bien los objetivos específicos del ejercicio de muestreo pueden ser diferentes, los principios fundamentales son los mismos.”

#### **1.3 Análisis secundario/Búsqueda bibliográfica**

El análisis secundario puede referirse al examen de los informes, libros y artículos de investigación general sobre el tema del programa, o bien a estudios más específicos del sector, incluyendo auditorías y evaluaciones anteriores, puesto que pueden actualizar o ampliar los conocimientos prácticos del auditor sobre un tema concreto.

#### **1.4 Encuestas**

La encuesta es una recopilación sistemática de información a partir de una población definida, normalmente mediante entrevistas o cuestionarios que se realizan a una muestra de unidades de dicha población.

Las encuestas se utilizan para recabar información detallada y específica de un grupo de personas u organizaciones. Resultan especialmente útiles cuando se necesita cuantificar la información de un elevado número de individuos respecto a un tema o cuestión específica.

Existe una gran variedad de técnicas de encuesta. Las más utilizadas son el correo, el teléfono y la entrevista personal.

#### 1.5 Entrevistas

La entrevista consiste en una sesión de preguntas y respuestas para obtener una información concreta. La entrevista puede ser estructurada (con preguntas “cerradas”) o no estructurada (con preguntas “abiertas”).

Las entrevistas se pueden utilizar en la fase de planificación y en la propia fiscalización, para conseguir documentos, opiniones e ideas relativas a los objetivos de la auditoría, para confirmar hechos y corroborar información de otras fuentes, o bien para explorar recomendaciones potenciales.

#### 1.6 Grupos temáticos

Los grupos temáticos se componen de una serie de personas seleccionadas para debatir conjuntamente temas y cuestiones concretas. Se utilizan fundamentalmente para recabar datos cualitativos, es decir, información que pueda dar una idea de los valores y opiniones de las personas que participan en el proceso o actividad que se fiscaliza.

#### 1.7 Análisis comparativo (“Establecimiento de patrones”)

El establecimiento de patrones (“benchmarking”) es un proceso en el que se comparan los métodos, procesos, procedimientos, productos y servicios de una organización frente a los de organizaciones de la misma categoría que destacan claramente por su funcionamiento.

El establecimiento de patrones puede utilizarse para:

- fomentar una revisión objetiva de procesos, prácticas o sistemas significativos;
- desarrollar criterios e identificar modos de funcionamiento potencialmente mejores;
- dar mayor credibilidad a las recomendaciones de auditoría.

#### 1.8 Estudio previo-posterior

En el estudio previo-posterior se compara la situación antes del comienzo del programa con la existente tras su ejecución.

Un estudio previo-posterior sencillo consistiría en tomar una serie de mediciones de diversas personas u objetivos antes de su participación en el programa, así como una segunda serie tomada de los mismos participantes tras un tiempo suficientemente largo de aplicación del programa. El impacto se evalúa comparando ambas series de mediciones.

El principal inconveniente de este modelo reside en que la diferencia entre las medidas previa y posterior no puede atribuirse con toda certeza al programa.

## 1.9 Semiexperimentos sobre el terreno / Método experimental

La característica fundamental de los experimentos auténticos es la asignación aleatoria de personas u objetivos a grupos expuestos o no expuestos al programa que constituyen, respectivamente, los grupos experimental y de control.

El grupo de control es un grupo de personas u objetivos no expuestos al programa cuya medición de resultados, indicada en las evaluaciones de impacto, se compara con la de los grupos experimentales.

El grupo experimental es un grupo de personas u objetivos en los que se interviene y cuyas mediciones de resultados se comparan con las de los grupos de control.

Un semiexperimento es un modelo de investigación del impacto en el que los grupos “experimental” y “de control” se componen de forma no aleatoria.

Los problemas prácticos y políticos planteados por la utilización del método experimental han ocasionado un aumento de los métodos “semiexperimentales”, que intentan eliminar lo más posible los efectos que le son ajenos y que dificultan la evaluación del impacto, aunque sin la completa protección que un experimento propiamente dicho proporcionaría.

Los dos tipos habituales de modelos semiexperimentales suponen la creación de grupos de control o comparación con objeto de aproximar la asignación aleatoria. Esto se lleva a cabo igualando los objetivos de participantes y no participantes, o bien mediante el ajuste estadístico de los participantes y no participantes para que sus principales características sean lo más equivalentes posible.

## 2 **Técnicas de análisis de la información**

### 2.1 Programa Logic Model (PLM)

El programa Logic Model (o una teoría política o teoría de intervención) representa la estructura o lógica del programa que se fiscaliza. Muestra la jerarquía del programa en términos de objetivos y responsabilidades. Comenzando por el nivel más elevado de objetivos y efectos pretendidos del programa, el PLM desciende mediante subprogramas, componentes y actividades específicas de subprogramas, hasta cada elemento de menor nivel que esté relacionado de forma lógica con otro de mayor nivel.

El PLM puede proporcionar al auditor un conocimiento de las cuestiones de la auditoría operativa al centrarse en la relación entre los objetivos principales y secundarios del programa, así como entre el producto y los resultados (impactos y efectos) derivados del programa. Puede contribuir a que el auditor identifique y responda a preguntas como las siguientes:

- ¿dan los objetivos una idea clara de la base lógica del programa, de los productos que se suministran y los servicios que se prestan, así como de los usuarios de dichos productos y servicios?
- ¿permiten los objetivos detectar resultados pretendidos que sean claros y mensurables?
- ¿son admisibles las conexiones causales entre los niveles jerárquicos?

En la fase de planificación, el PLM contribuye, entre otros, a que el auditor comprenda a la entidad fiscalizada e identifique resultados clave del programa, así como los sistemas y operaciones de programa que los producen.

## 2.2 Estadística descriptiva para entender la Distribución de Datos

La distribución de datos se suele presentar en un gráfico (de barras o curvas) que muestra todos los valores de cada variable. Las estadísticas que describen la distribución de datos pueden constituir una poderosa herramienta para el análisis y los informes de auditoría. Hay tres aspectos básicos de la distribución de datos que puede ser importante observar en una fiscalización:

- el nivel de los datos (modo, mediana, media, nivel cuadrante, etc.);
- la escala de los datos (valores máximo y mínimo, “concentración de datos”, extremos del gráfico, etc.); y
- la forma de los datos (distribución normal, plana, en modelo doble, etc.).

Las distribuciones de datos se pueden utilizar para:

- determinar el nivel, extensión o forma de los datos cuando resulte ser más importante que una única cifra “promedio”;
- decidir si el funcionamiento de una variable cumple un criterio de auditoría o no;
- interpretar las distribuciones de probabilidad para evaluar el riesgo; y
- evaluar si los datos de la muestra son representativos de la población global.

## 2.3 Análisis de regresión

El análisis de la regresión es una técnica para evaluar el grado de asociación (correlación) de las variables.

El análisis de la regresión se puede utilizar para:

- poner a prueba una relación que se supone que existe;
- detectar relaciones -que pueden ser causales- entre variables y que puedan explicar los resultados;
- detectar casos poco habituales que difieran de los valores previstos; y

- detectar previsiones sobre los valores en el futuro.

#### 2.4 Análisis coste/beneficio (ACB)

El análisis coste/beneficio es el estudio de la relación entre los costes y los beneficios, positivos o negativos, del proyecto, expresados ambos en términos monetarios. El ACB puede utilizarse, por ejemplo, en la auditoría operativa del proyecto de construcción de una carretera.

El objetivo del ACB consiste en determinar si los beneficios de una entidad, programa o proyecto superan sus costes.

El ACB puede utilizarse para:

- comprobar que el análisis realizado por la entidad fiscalizada cumple las normas profesionales;
- comparar costes y beneficios siempre que ambos se conozcan o se puedan calcular razonablemente;
- comparar los costes de las alternativas cuando los beneficios puedan considerarse constantes.

Cuando se realiza correctamente, el ACB debe normalmente considerar no sólo los costes y beneficios tangibles (cuya medición es relativamente fácil), sino también los intangibles (que son difíciles de cuantificar), como los costes sociales y medioambientales.

#### 2.5 Análisis coste/eficacia (ACE)

El análisis coste/eficacia es el estudio de la relación entre los costes y los resultados de los proyectos, expresados en coste por unidad de resultado obtenido.

El ACB permite que los auditores comparen la eficiencia económica de las alternativas del programa, mientras que el ACE intenta encontrar el medio más barato de conseguir un objetivo determinado, *o bien* el valor máximo por un gasto concreto.

Frente a la versión economicista del ACB, en el ACE los beneficios pueden indicarse en unidades físicas en vez de monetarias: la eficacia de un programa para alcanzar objetivos sustantivos está relacionado con el valor monetario de los recursos asignados al programa o actividad de que se trate.

Por ejemplo:



- se detecta que el 20% de parados consigue empleo fijo tras seguir programas de formación a un costo medio de 1 000 ecus por persona, y que el 50% obtiene empleo fijo tras seguir programas que cuestan una media de 2 000 ecus por persona;
- se detecta que en el Estado miembro X, los programas de formación que consiguen que el 30% de los participantes obtengan empleo fijo, tienen un coste medio de 1 400 ecus por persona, mientras que en el Estado miembro Y, unos resultados semejantes sólo se consiguen con un gasto medio de 1 730 ecus por persona.

## 2.6 Metaevaluación

Los objetivos de la metaevaluación son juzgar la calidad de la evaluación (investigación), mejorar la calidad de las evaluaciones y fomentar la utilización real de la investigación sobre la evaluación en el proceso de gestión.

La función de la EFS consistiría entonces en examinar la calidad real de las evaluaciones efectuadas y la suficiencia de las condiciones de organización y procedimiento para la evaluación.

Los criterios para la metaevaluación se centrarán en la calidad de la investigación que se haya efectuado sobre la evaluación y el modo en que se haya integrado la función de evaluación en el proceso de gestión:

### a. La calidad de la auditoría operativa o evaluación:

En sentido amplio, existen dos criterios:

- la calidad científica o epistemológica de la investigación sobre la evaluación: los criterios teóricos, metodológicos y técnicos que reflejan la práctica más actualizada. Los requisitos teóricos se centran, entre otras cosas, en la formulación del problema, la definición de los conceptos, las hipótesis y la cohesión de la teoría en su conjunto.

Los requisitos metodológicos que debe cumplir la investigación de la evaluación incluyen, entre otros, la validez y la fiabilidad de los resultados de dicha investigación.

Los requisitos técnicos pretenden, entre otros fines, volver operacionales los criterios de evaluación, en base a los cuales puede determinarse si la situación de su política cumple las normas de la evaluación.

- los criterios de utilidad de la investigación para la política o la práctica de gestión: esto significa que el informe de evaluación debe proporcionar información que sea significativa para lograr un enfoque eficaz, eficiente y legítimo respecto a un problema político determinado. Por ejemplo, el informe debe incluir referencias claras y explícitas a la necesidad de información que debe cubrir la investigación,

o bien a un problema de práctica política, a los objetivos de investigación relativos a la práctica política, etc. Los informes deben redactarse de forma clara (comprensible), incluso para no científicos, y deben ser completos, exactos y equilibrados, etc. <sup>(1)</sup>.

b. La auditoría operativa o evaluación como función de gestión:

Los criterios derivados de la normativa sobre la integración de la función de evaluación en la organización, por ejemplo en cuanto a la planificación de las evaluaciones, la integración de la función de evaluación del programa en el proceso presupuestario principal, los resultados de la evaluación previa y posterior que deben acompañar a (las propuestas de) nuevos programas políticos o legislación para garantizar su utilización efectiva al considerar éstos, la creación de unidades de evaluación, la formación de personal, etc.

- - - - -

Fuentes:

*B.W. Hogwood and L.A. Gunn: Policy Analysis for the Real World, Oxford University Press 1984*

*P.H. Rossi and H.E. Freeman: Evaluation: A Systematic Approach, Newbury Park etc. 1993*

*Office of the Auditor General of Canada: Choosing and Applying the Right Evidence - Gathering Techniques in Value-for-Money Audits, Audit Guide 24 (Field Testing Draft), June 1994*

*Sage Evaluation Kit*

---

<sup>1</sup>Fuente: (varios capítulos de) J. Mayne, M.L. Bemelmans-Videc et al., *Advancing Public Policy Evaluation; Learning from International Experiences*, Elsevier/North Holland, 1992

## GRUPO 5 OTRAS CUESTIONES

### DIRECTRICES DE APLICACIÓN EUROPEA DE LAS NORMAS DE AUDITORÍA DE LA INTOSAI

N° 51

#### GARANTÍA DE CALIDAD

#### ÍNDICE

	<u>Apartados</u>
Norma de Auditoría de la INTOSAI	1
Controles de la garantía de calidad	2
<hr/>	
Elementos habituales en la función de garantía de calidad	Anexo 1

-----

#### 1 Referencias a las Normas de Auditoría de la INTOSAI

- 1.1 Garantizar la calidad de las fiscalizaciones efectuadas por las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) y de ese modo velar por el cumplimiento de las Normas de Auditoría de la INTOSAI puede considerarse como un proceso que consta de dos fases. En primer lugar, las EFS necesitan adoptar políticas y procedimientos destinados a garantizar que los trabajos de fiscalización se realizan con un grado aceptable de calidad. En segundo lugar, se recomienda que las EFS efectúen revisiones más minuciosas de la garantía de calidad (G.C.) de los trabajos de fiscalización con el fin de confirmar que estas políticas y procedimientos se observan en la EFS y que logran el efecto deseado y de asegurar que el trabajo se efectúa con un grado de calidad aceptable.
- 1.2 En la primera fase la política de la EFS debe consistir en definir y decidir las normas adecuadas y el grado de calidad de sus resultados y a continuación establecer procedimientos globales destinados a garantizar la obtención de este nivel de calidad. Estas

políticas y procedimientos deberán establecerse mediante referencia a los objetivos globales de la EFS, que normalmente reflejarán los requisitos legales y las expectativas sociopolíticas a las que debe responder la EFS.

- 1.3 Para que el personal de la EFS observe estas políticas y procedimientos, es importante que estas se divulguen (por ejemplo mediante un manual de fiscalización) y que el personal reciba una formación adecuada.

## 2 Controles de la garantía de calidad

- 2.1 Aunque la política y procedimientos resumidos anteriormente representan la base para conseguir el grado deseado de calidad, y de ese modo el cumplimiento de las Normas de Auditoría de la INTOSAI, generalmente no es suficiente con aplicar esta política y procedimientos. Normalmente también es necesario obtener una garantía de que se respetan efectivamente y que alcanzan su objetivo. El apartado 118 de las Normas de Auditoría de la INTOSAI (apartado 118) indican que:

"La EFS debe adoptar políticas y procedimientos adecuados para revisar la eficiencia y la eficacia de sus normas y procedimientos internos".

- 2.2 Esta norma se explica más detalladamente (apartado 121) de la manera siguiente:

"... es deseable que las EFS establezcan sus propios sistemas de garantía de la calidad. Es decir, que la planificación, la dirección y el informe de una muestra de fiscalizaciones puedan ser revisados en profundidad por personal especialmente cualificado de la EFS no relacionado con esas fiscalizaciones, consultando a los correspondientes directivos encargados de ellas acerca del resultado de las disposiciones internas de garantía de calidad e informando periódicamente a los dirigentes máximos de la EFS".

- 2.3 El objetivo de los controles independientes de garantía de calidad es facilitar una valoración de la calidad general del trabajo que se efectúa en la EFS. Este objetivo es diferente de las políticas y procedimientos mencionados en el apartado 1, dado que estos realizan un control de la calidad de las fiscalizaciones por separado.
- 2.4 En determinadas EFS de la Comunidad Europea, el proceso colegiado de toma de decisiones actúa como mecanismo de garantía de calidad de los resultados de la EFS.
- 2.5 A menudo las EFS deciden establecer una función específica de garantía de calidad para ayudar a su Organismo colegiado o Auditor General en este ámbito. En el **ANEXO 1** se describen elementos habituales de dicha función.

## **ANEXO 1: ELEMENTOS HABITUALES EN LA FUNCIÓN DE GARANTÍA DE CALIDAD**

A continuación se describen elementos que se encuentran habitualmente en la garantía de calidad interna:

- \* el personal que controla la G.C. posee una cualificación y experiencia adecuadas (pueden tener dedicación absoluta a la garantía de calidad, o ser transferidos temporalmente desde otros sectores de la EFS);
- \* el personal que efectúa los controles de la G.C. no tiene relación con las fiscalizaciones que examina;
- \* el personal que efectúa controles de la G.C. está facultado para seleccionar trabajos de fiscalización para su revisión;
- \* se establecen procedimientos para la selección de todas las fiscalizaciones que se han de controlar, lo que garantizará una cobertura adecuada de todas las actividades de la EFS durante un período de tiempo determinado; todas las tareas de la EFS deben estar potencialmente sujetas a control (el inspector debe tener un conocimiento pleno de las actividades de la EFS);
- \* se establecen procedimientos para determinar la naturaleza, extensión, frecuencia y duración de los controles de la G.C.;
- \* se establecen procedimientos para resolver las discrepancias que puedan surgir entre los inspectores de la G.C. y el personal auditor;
- \* el personal que efectúa estos controles tiene derecho de acceso a todos los documentos internos pertinentes y al personal que los elaboró o dirigió el trabajo;
- \* el personal que efectúa los controles normalmente tiene el deber de informar y hacer las recomendaciones oportunas a la dirección superior de la EFS y ésta normalmente tiene el deber de responder a las mismas.
- \* el personal auditor puede solicitar que se lleve a cabo un control de la G.C. en cualquier fase del trabajo de fiscalización;
- \* publicación de un Informe Anual que (normalmente) se pone a disposición de todo el personal auditor.

En determinados casos, y particularmente cuando la EFS utiliza transferencias temporales de personal para efectuar controles internos de la garantía de calidad, la EFS puede decidir elaborar y utilizar listas normalizadas de verificación de objetivos que el inspector debe cumplir para garantizar la coherencia e integridad de las revisiones efectuadas.

DIRECTRICES DE APLICACIÓN EUROPEA  
DE LAS NORMAS DE AUDITORÍA DE LA INTOSAI

N° 52

**IRREGULARIDADES**

ÍNDICE

	<u>Apartados</u>
Introducción	1-5
Planificación de la auditoría	6-8
Procedimientos de auditoría cuando se presume la existencia de fraudes u otras irregularidades	9-11
Procedimientos de auditoría cuando se detecta la existencia de irregularidades distintas del fraude	12-13
Obligación de notificar los fraudes o irregularidades	14-18
<hr/>	
Protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas contra los fraudes y otras irregularidades: marco legislativo	Anexo 1
Definición de irregularidad	Anexo 2

-----

Introducción

1. Alcance

-----

- 1.1 El propósito de las presentes directrices de aplicación es dar al auditor externo (“auditor”) de las actividades de la Comunidad Europea una serie de orientaciones para la auditoría de irregularidades, incluidas las de carácter fraudulento.
- 1.2 Dado que en virtud de sus mandatos constitucionales, las instituciones nacionales de control y el Tribunal de Cuentas Europeo pueden tener funciones diferentes en materia de auditoría de irregularidades, es necesario aplicar las orientaciones contenidas en las presentes directrices de aplicación en función de las circunstancias de cada caso.

Debido a la gran importancia que los Parlamentos y los contribuyentes europeos conceden a la gestión de las actividades estatales, las EFS pueden estudiar la posibilidad de incluir exámenes de regularidad en todas las fiscalizaciones que emprendan, incluidas las operativas.

## 2. Marco legislativo que rige la auditoría de irregularidades

---

2.1 Las presentes directrices de aplicación incluyen en el **ANEXO 1** un resumen de la legislación europea dictada para proteger los intereses financieros de las Comunidades contra los fraudes y las irregularidades. Los términos “irregularidad” y “fraude”, tal como se aplican en las Comunidades Europeas y las presentes directrices, se definen en el Reglamento (CEE Euratom) del Consejo n° 2988/95 de 18 de diciembre de 1995, cuyo resumen figura en el **ANEXO 2**.

2.2 A los efectos de las presentes directrices, el “fraude” se refiere tanto al fraude presunto como al probado. El auditor ha de ser consciente de la diferencia entre “fraude presunto” y “fraude probado” y aplicar normalmente el calificativo de “presunto” a una serie de circunstancias concretas que sugieran la existencia de una actividad fraudulenta y lleguen a su conocimiento en el curso de su tarea. Este planteamiento refuerza el principio de que solamente un tribunal judicial o un órgano jurisdiccional equivalente puede dictaminar si una operación determinada es fraudulenta, o constituye un “fraude probado”.

## 3. Referencias a la Norma de Auditoría de la INTOSAI

---

3.1 El apartado 145 de las Normas de Auditoría de la INTOSAI declara que:

“En la ejecución de la regularidad (financiera), conviene verificar la conformidad a las leyes y reglamentos aplicables. El auditor debería diseñar acciones y procedimientos de fiscalización que ofrezcan una garantía razonable de que se detectan los errores, las irregularidades y de los actos ilícitos que pudieran repercutir directa y sustancialmente sobre los valores que figuran en los estados financieros, o sobre los resultados de la auditorías de regularidad. Asimismo, el auditor debe tener conocimiento de la eventual existencia de actos ilícitos que puedan afectar indirecta y sustancialmente en los estados financieros o los resultados de la auditoría de regularidad.”

## 4. Responsabilidades respectivas de los directivos y los auditores

---

4.1 La explicación de las normas de auditoría de la INTOSAI (apartado 150) declara que:

“En general, los directivos son responsables de la implantación de un sistema eficaz de control interno que garantice la conformidad a las leyes y reglamentos. Al diseñar las acciones y procedimientos de auditoría para examinar dicha conformidad, el auditor debe evaluar los controles internos de la entidad y valorar el riesgo de que el sistema de control no prevenga o detecte los casos de incumplimiento.”



Por tanto el auditor no es, ni puede ser, considerado responsable de la prevención de los fraudes y las irregularidades. Esta responsabilidad recae en los directivos de la entidad fiscalizada en virtud de la implantación y aplicación constante de adecuados sistemas de contabilidad y de control interno. Tales sistemas reducen, pero no eliminan, la posibilidad de fraudes e irregularidades.

4.2 En el contexto de las actividades financiadas por las Comunidades Europeas, el término “directivos” que aparece en el apartado 4.1 de las presentes directrices se refiere a:

- la Comisión Europea: responsable de gestionar los intereses financieros comunitarios, incluidos los fondos facilitados a organismos públicos de ámbito nacional, regional o local y a empresas de sector privado en el contexto de las diversas actividades de las Comunidades;
- los organismos nacionales, regionales y locales, que en calidad de mandatarios de la Comisión son responsables de la gestión efectiva y apropiada de los fondos comunitarios;
- las empresas o entidades beneficiarias: los directivos de las empresas que reciben fondos comunitarios son también responsables ante la Comisión del uso efectivo y apropiado de esos fondos.

4.3 Las funciones del auditor por lo general no implican que tenga que buscar específicamente fraudes o irregularidades, salvo que esté obligado a ello por ley o por las condiciones de su mandato. Sin embargo, en una auditoría de información financiera donde da una opinión sobre la idoneidad de la presentación y la legalidad y regularidad de esa información, el auditor planifica y ejecuta su tarea de conformidad con las normas de auditoría con el fin de obtener pruebas adecuadas, razonables y pertinentes de que dicha información financiera contiene errores materiales, incluidos los de naturaleza irregular.

4.4 Una auditoría prevista y realizada de conformidad con las normas de auditoría no permite obtener la garantía absoluta de que la información financiera está libre de errores materiales. Ello se debe a que los errores de naturaleza fraudulenta o irregular cometidos intencionalmente a menudo implican un intento de ocultación que el auditor no siempre podrá detectar, aunque haya planificado o ejecutado su tarea de conformidad con las normas de auditoría.

Se subraya así que, excepto en los casos en los que se exige estatutariamente, es inusual que una fiscalización realizada por una EFS tenga como objetivo específico la detección del fraude.

5. Limitaciones inherentes a una auditoría

-----

5.1 La auditoría de la información financiera al basarse en comprobaciones, conlleva una elección de los ámbitos y del número de operaciones que se van a comprobar. Además, muchas pruebas de auditoría son por naturaleza persuasivas y no concluyentes. Por lo tanto, el examen del auditor lleva consigo el riesgo inherente de no detectar en la

información financiera posibles declaraciones erróneas de naturaleza fraudulenta o irregular e importancia significativa.

### Planificación de la auditoría

#### 6. Consideraciones generales

-----

6.1 Al planificar su tarea, el auditor deberá adquirir una visión general del marco legislativo aplicable a la actividad comunitaria concreta que va a revisar, y de la medida en que los directivos respetan ese marco. Entre las fuentes de información a las cuales el auditor puede remitirse al realizar su tarea figuran:

- Los Tratados constitutivos de las Comunidades Europeas tal como fueron modificados por el Tratado de la Unión Europea;
- los reglamentos, las directivas y las decisiones de la Comunidad aplicables a los ámbitos auditados;
- las normas subordinadas y aplicables que hayan sido establecidas por el o los Estados miembros o por la Comisión; y
- las previsiones presupuestarias y las decisiones aplicables a la ejecución del presupuesto establecidas por la Comisión o los Estados miembros.

#### 7. Consideraciones en torno a la importancia relativa

-----

7.1 Al planificar una auditoría de información financiera, el auditor sopesará en qué medida la repercusión del fraude o de otra irregularidad puede ser importante, tanto por su naturaleza como por su valor.

7.2 Las directrices de aplicación sobre la importancia relativa y el riesgo en las auditorías contienen instrucciones más detalladas que ayudarán al auditor a formarse una opinión.

#### 8. Evaluación del riesgo

-----

##### *Consideraciones generales*

8.1 Al planificar su auditoría, el auditor ha de ser consciente de que el riesgo de no detectar declaraciones erróneas importantes de naturaleza fraudulenta resulta mayor que el riesgo no de detectar una declaración irregular derivada de un error cometido por descuido o ignorancia de la ley. Ello se debe a que el fraude por lo general implica actos concebidos para ocultarlo, como la colusión, la falsificación, la falta deliberada de registro de las operaciones, o un error de interpretación cometido intencionalmente.

### *Riesgo inherente*

8.2 Dentro del proceso de planificación, el auditor determina en qué medida el ámbito de auditoría que se propone examinar está expuesto tanto a irregularidades de naturaleza fraudulenta, como a las cometidas por error. Esta evaluación de riesgo inherente incluirá el análisis, entre otros elementos, de información pertinente de las siguientes fuentes:

- informes del Tribunal de Cuentas Europeo;
- informes de órganos de fiscalización nacionales y regionales;
- informes elaborados en los Estados miembros, en especial los que se ajustan en su elaboración a las disposiciones contenidas en el Anexo A de las presentes directrices;
- informes de autoridades parlamentarias (es decir, el Parlamento Europeo, y las asambleas nacionales y regionales);
- informes elaborados por el comité consultivo para la coordinación de la lucha contra el fraude;
- informes elaborados por la unidad de la Comisión para la coordinación de la lucha contra el fraude (UCLAF);
- informes elaborados por auditores internos de la Comisión y unidades de control en la DG XIX y en las DG operativas;
- informes elaborados por las administraciones nacionales y locales encargadas de los programas de ingresos y de gastos de Unión Europea, incluidos los informes pertinentes de los auditores internos; y
- otros documentos pertinentes elaborados por la Comisión (por ejemplo normas de funcionamiento de sistemas particulares).

8.3 Tras analizar esta documentación, el auditor acomete seguidamente la realización de un análisis de riesgo más detallado, en el ámbito específico de auditoría que se propone examinar. Los factores particulares que podría considerar, entre otros, son los siguientes:

- la complejidad de los sistemas y las actividades comunitarios sometidos a examen, según se refleja en las normas de funcionamiento;
- las competencias y la imagen de integridad que desprenden los gestores de fondos comunitarios, a nivel europeo y nacional, regional o local; y
- la fiabilidad o suficiencia probables, o ambos, de los pruebas fehacientes.

### *Riesgo de control*

8.4 Al evaluar el riesgo de control, el auditor admite que siempre habrá un riesgo de que los controles internos no funcionen conforme a lo previsto, pese a que un sistema efectivo de control interno reduce la probabilidad de declaraciones erróneas de la información financiera por fraudes e irregularidades. Cualquier sistema de control interno puede ser ineficaz contra el fraude que implica la colusión de los empleados o los directivos. Ello se debe a que ciertos niveles de la dirección pueden estar en una posición que les permita eliminar los controles que impedirían fraudes similares de otros empleados; por ejemplo, ordenando a los subordinados que registren las operaciones incorrectamente o las oculten.

8.5 Al considerar el riesgo de control, el auditor puede preguntarse si son suficientes los controles instaurados por los directivos para prevenir y detectar el fraude. Por ejemplo, el auditor puede decidirse a revisar la respuesta estratégica de los directivos al riesgo de fraude, incluidas las medidas que adoptan para:

- identificar los ámbitos, actividades y funciones básicas de la entidad fiscalizada que ofrecen mayor riesgo de fraude;
- instaurar los mecanismos de defensa apropiados en los ámbitos que a juicio de los directivos ofrecen mayor riesgo de fraude, mecanismos como:
  - separación de funciones;
  - rotación sistemática del personal;
  - supervisión e inspecciones internas;
- establecer principios efectivos en materia de recursos humanos, para supervisar la entrada de nuevo personal en el servicio público y velar por que comprenda correctamente la necesidad de honradez e integridad;
- fijar un código de conducta destinado a promover un comportamiento ético del personal y facilitarle orientaciones en relación con los aspectos siguientes:
  - relaciones con terceros;
  - aceptación de trabajo y retribuciones fuera del servicio público; y
  - declaración de conflictos de interés (por ejemplo, cuando un agente tiene intereses fuera del servicio público que pueden entrar en conflicto con sus funciones oficiales);
- supervisar la aplicación de los principios en materia de recursos humanos, incluida una revisión periódica del código de la conducta; y
- establecer los procedimientos apropiados para notificar, investigar y proceder en el caso de posibles irregularidades, fraudes presuntos o de ambos, con inclusión, si procede, de medidas disciplinarias apropiadas.

8.6 En el contexto comunitario, las estructuras de dirección son complejas, lo que refuerza la importancia de controles internos efectivos. En la Comunidad Europea hay por lo menos tres niveles de gestión: La Comisión; las autoridades nacionales, regionales y locales; y las empresas o las entidades beneficiarias (según se definen en el apartado 4.2).

8.7 Cuando el auditor haya revisado los controles internos, se admite por lo general que tiene el deber de señalar a la atención de los directivos de la entidad fiscalizada cualquier debilidad de control significativa que haya detectado durante la auditoría, con inclusión, llegado el caso, de cualquier debilidad que pudiera agravar el riesgo de fraudes o irregularidades. (Véase la Directriz N° 21 “Evaluación del control interno y pruebas de control”).

Procedimientos de auditoría cuando se presume la existencia de fraudes u otras irregularidades

## 9. Consideraciones generales

-----

9.1 Las orientaciones siguientes indican cómo un auditor puede practicar controles adicionales cuando se presume la existencia de fraudes o irregularidades. Sin embargo, no se quiere dar a estas orientaciones un carácter exhaustivo, ni se intenta con ellas abordar las diversas competencias legales que las instituciones nacionales de control y el Tribunal de Cuentas Europeo poseen para auditar e investigar los fraudes e irregularidades. Por consiguiente, estas orientaciones deben aplicarse según las circunstancias de cada caso.

9.2 Si, durante la evaluación del riesgo, o a consecuencia de las pruebas de control o confirmación practicadas, el auditor llega a la conclusión de que las circunstancias indican la posibilidad de fraude, deberá considerar las posibles repercusiones de un hecho de este tipo en la información financiera. Si cree que el presunto fraude puede tener una repercusión importante en la información financiera (por ejemplo porque ha determinado previamente que todo fraude es importante por naturaleza), el auditor practicará entonces los controles modificados o adicionales que estime oportunos.

9.3 El alcance de las modificaciones aportadas por el auditor al plan de la auditoría, o los controles adicionales, dependerá del juicio que se haya formado sobre:

- la naturaleza del presunto fraude que pudiera haber ocurrido;
- el riesgo percibido de que el presunto fraude realmente ha ocurrido, basado en la evaluación del riesgo o los resultados de las pruebas; y
- la probabilidad de que un tipo particular de fraude presunto pudiera tener una repercusión significativa en la información financiera.

## 10. Realización de controles adicionales

-----

10.1 El auditor utilizar su propio criterio para determinar qué controles son más aptos para detectar la existencia del fraude presunto, entre los cuales pueden figurar los siguientes:

- *pruebas de control*: encaminadas a obtener pruebas fehacientes de la eficacia o falta de eficacia de los controles destinados a prevenir o detectar fraudes e irregularidades;
- *pruebas de confirmación*: encaminadas a corroborar el alcance o el valor, o ambos, del presunto fraude;
- *verificaciones analíticas*: encaminadas a confirmar, por medio de la comparación, el análisis de tendencias o la prueba de predicción, la posibilidad de que existan fraudes o irregularidades;
- *técnicas de entrevista (utilizadas fundamentalmente en la investigación de fraudes)*: encaminadas a reunir pruebas que confirmen la existencia del fraude, aportadas

generalmente por las personas cercanas al sospechoso o sospechosos de haber cometido el fraude; y

- *técnicas de observación* : encaminadas a corroborar la presunción de fraude, mediante la observación de variaciones en el comportamiento de los sospechosos de haber cometido el fraude.

10.2 Al llevar a cabo entrevistas para reunir pruebas fehacientes que confirmen la existencia del fraude, el auditor ha de atenerse al derecho probatorio de la jurisdicción en que está actuando. Con ello se asegura de que las pruebas reunidas en el ejercicio de su tarea puedan utilizarse en cualquier procedimiento judicial que las autoridades decidan iniciar.

10.3 Antes de recurrir a cualquier control adicional, el auditor debería estudiar si va a buscar o no asesoramiento o ayuda de los expertos en investigación de fraudes, como la policía especializada que funciona en algunas administraciones nacionales.

## 11. Examen de los resultados de los controles adicionales

-----

11.1 El recurso a controles modificados o adicionales puede permitir al auditor confirmar o refutar una presunción de fraude. En caso de confirmación, debería cerciorarse de que la repercusión del fraude se refleja correctamente en la información financiera. Este extremo es necesario para notificar correctamente a la Comisión y las autoridades nacionales competentes la naturaleza y el alcance de la irregularidad.

11.2 En algunos casos, el auditor quizá no obtenga suficientes pruebas suficientes que sirvan para confirmar o refutar la presunción de fraude. En este caso, el auditor examinará la posible repercusión de esta incertidumbre en la información financiera y en la declaración de fiabilidad. El auditor también necesitará examinar las leyes y reglamentos pertinentes de la jurisdicción donde ha ocurrido el presunto fraude. El auditor quizá desee obtener asesoramiento jurídico antes de informar, llegado el caso, a las autoridades nacionales o a la Comisión, o a ambos, acerca de la información financiera.<sup>(1)</sup>

11.3 Salvo que las circunstancias claramente indiquen lo contrario, el auditor no debe suponer que un caso de fraude es un acontecimiento aislado. Si el fraude debiera haberse prevenido o detectado por el sistema de control interno, el auditor tendrá que replantearse su anterior evaluación del sistema y, si hace falta, reajustará el tipo, calendario y alcance de las pruebas de control.

---

1 Por ejemplo, el auditor puede necesitar obtener asesoramiento jurídico sobre:

- las competencias/deberes de la EFS de entregar documentos a las autoridades judiciales ;
- los deberes de la EFS en cuanto a la información a las autoridades judiciales de cualquier sospecha;
- las competencias y deberes de la EFS de cooperar con las autoridades judiciales en las investigaciones subsiguientes
- las consecuencias de lo anterior para la independencia de la EFS.

- 11.4 Cuando en el fraude esté implicado un directivo, el auditor tendrá que replantearse la fiabilidad de cualquier declaración que esa persona le haya formulado.

Procedimientos de auditoría cuando se detecta la existencia de irregularidades distintas del fraude

12. Consideraciones generales

-----

- 12.1 Cuando el auditor recibe noticia de la posible existencia de irregularidades distintas del fraude, ocasionadas por ejemplo por error, descuido o ignorancia involuntaria de la ley, tendrá que hacerse una idea de la naturaleza de dichas irregularidades y de las circunstancias en que han ocurrido, y recabar información suficiente para evaluar su repercusión en la información financiera. A título de ejemplo, el auditor analizará:

- las posibles consecuencias financieras;
- la oportunidad de hacer constar las consecuencias financieras de la irregularidad en la información financiera y, en tal caso, de qué manera; y
- si las posibles consecuencias financieras son tan graves que van a repercutir en el informe de auditoría o la declaración de fiabilidad sobre la legalidad y regularidad de las operaciones subyacentes.

- 12.2 En el primer caso, cuando el auditor descubra lo que, a su juicio, puede ser una irregularidad, documentará sus observaciones y las discutirá con los directivos. Si estos no proporcionan información satisfactoria que justifique que las operaciones afectadas son, de hecho, regulares, el auditor puede consultar con el asesor jurídico de la dirección sobre la aplicación de las leyes y de los reglamentos pertinentes a las circunstancias particulares y la posible repercusión en la información financiera.

- 12.3 Si cree que la irregularidad puede tener un impacto importante en la información financiera, el auditor analizará su repercusión en la opinión de auditoría y, llegado el caso, recurrirá a los controles adicionales que estime necesarios.

13. Otras consecuencias de las irregularidades

-----

- 13.1 Cuando el auditor descubra que en la entidad fiscalizada había gran número de irregularidades, la repercusión de estos fallos puede tener otros efectos:

- puede crear las dudas sobre otras pruebas aportadas por la entidad fiscalizada, incluidos los informes de verificación y las declaraciones de los directivos;
- si los controles internos no han permitido detectar las irregularidades, puede haber debilidades significativas de control, en cuyo caso el auditor quizá tenga que replantearse su evaluación del riesgo de control.

Obligación de notificar los fraudes o las irregularidades

#### 14. Condiciones generales

-----

14.1 Por norma general, el auditor debe conocer los procedimientos internos y externos de elaboración de informes para notificación que su institución (europea o nacional) aplica normalmente cuando se descubren fraudes, fraudes presuntos o irregularidades. El conocimiento de estos procedimientos y la oportuna consulta con las autoridades competentes (internas y externas) es importante para que la investigación sobre el presunto fraude se lleve a cabo correctamente, sin comprometer el resultado de cualquier procedimiento judicial o administrativo que pueda seguirse.

#### 15. Notificación por vía interna

-----

15.1 El auditor observará normalmente los procedimientos internos de comunicación de informes para notificación de fraudes, presuntos fraudes o irregularidades que su institución tiene prescritos. Con objeto de fijar la línea de actuación más apropiada, el auditor informará a los niveles más altos de la dirección de que:

- los resultados de la evaluación inicial del riesgo, de las pruebas de control o de las pruebas de control indican que puede existir fraude (apartado 8.1);
- los resultados de los controles adicionales hacen presumir la existencia de fraude (apartado 10.1); y
- los directivos de la entidad fiscalizada no toman las medidas apropiadas para investigar o notificar el presunto fraude (apartado 16.4).

#### 16. Notificación a los directivos

-----

16.1 Tras practicar los controles adicionales para confirmar la existencia o no de presuntos fraudes u otras irregularidades, el auditor notificará los resultados cuanto antes a los directivos de la entidad fiscalizada.

16.2 Conforme a las orientaciones recibidas, los auditores del Tribunal de Cuentas Europeo notificarán los casos de fraude presunto directamente a su superior jerárquico y no a los directivos de la entidad fiscalizada. Acto seguido, la información se comunica normalmente a la unidad de la Comisión encargada de coordinar la lucha contra el fraude (UCLAF) y a la institución nacional de control.

16.3 Los auditores de las instituciones nacionales de control han de tomar en consideración todos los aspectos del presunto fraude para determinar cuál es el miembro de la dirección de la entidad fiscalizada al que van a informar. En particular, el auditor estudiará la



probabilidad de que los niveles más altos de dicha dirección estén implicados en el fraude. En la mayoría de los casos, conviene que el auditor notifique los resultados de su labor a un nivel superior al de las personas que se sospecha están implicadas en el fraude. Sin embargo, si alberga dudas sobre la integridad de personas en las que recae la responsabilidad última de la dirección global de la entidad fiscalizada, el auditor buscará normalmente asesoramiento que le ayude a decidir la persona a la que notificar el presunto fraude. Dicho asesoramiento puede venir tanto de fuentes internas como externas.

16.4 En caso de presunción de fraudes u otras irregularidades, la tarea del auditor no termina una vez que ha informado a la dirección, pues ha de seguir la reacción de ésta y confirmar que:

- la dirección de la entidad ha tomado las medidas necesarias para investigar la sospecha de fraude o irregularidad (por ejemplo pidiendo al servicio de control interno que realice investigaciones complementarias);
- la dirección ha cursado notificación, y ha pedido asesoramiento, a las autoridades comunitarias y nacionales apropiadas (por ejemplo, a la policía especializada);
- la dirección ha informado del fraude probado o presunto u otras irregularidades conforme a las disposiciones legales que figuran en el **ANEXO 1** de las presentes directrices de aplicación.

17. Notificación por vía externa

-----

17.1 El auditor de una institución nacional de control observará, en primer lugar, las disposiciones en este sentido establecidas por las autoridades nacionales, conforme a las instrucciones impartidas por la institución en relación con la notificación por vía externa de los fraudes probados o presuntos u otras irregularidades. Los auditores del Tribunal de Cuentas Europeo deberán seguir las instrucciones de la institución al respecto.

17.2 La notificación a la Comisión Europea, conforme a las disposiciones que figuran en el **ANEXO 1** de las presentes directrices, de los fraudes probados o presuntos o de otro tipo de compete a los organismos nacionales, regionales o locales designados para gestionar actividades comunitarias concretas. Dentro de los procedimientos de seguimiento, el auditor se asegura normalmente de que esta obligación de notificación se ha satisfecho correctamente.

18. Notificación de información financiera

-----

18.1 En los casos en que se le pida una opinión de auditoría, tanto sobre la correcta presentación como sobre la legalidad y la regularidad de la información financiera, el auditor examinará en qué medida los fraudes e irregularidades detectados repercuten en esa opinión.

- 18.2 Las transacciones fraudulentas no pueden, por definición, ser legales ni regulares puesto que no han sido autorizadas propiamente. Cuando se pide a un auditor que dé una opinión separada sobre la legalidad y la regularidad de la información financiera, un fraude probado de cierta importancia le llevará a formular una reserva, con independencia de cómo la dirección haga constar el fraude probado o presunto en la información financiera.
- 18.3 Sólo un tribunal judicial está facultado para decidir si una determinada transacción es fraudulenta. Sin embargo, el auditor puede encontrar situaciones en que el fraude presunto haya sido detectado por la dirección, los servicios internos de control, terceros, o bien él mismo. Aunque el auditor no tenga autoridad normalmente para decidir si un fraude realmente ha ocurrido, sí tiene la obligación de determinar si, en su opinión, las operaciones son legales y regulares. En la mayoría de los casos de presunción de fraude, el auditor puede llegar a un acuerdo con los directivos en cuanto al carácter no autorizado de las operaciones. El auditor podrá determinar entonces si estas operaciones son irregulares, incluso cuando no pueda concluir que son fraudulentas.

**PROTECCIÓN DE LOS INTERESES FINANCIEROS DE LAS  
COMUNIDADES EUROPEAS  
CONTRA LOS FRAUDES Y OTRAS IRREGULARIDADES  
MARCO LEGISLATIVO**

**Tratado de la Unión Europea**

**1. Obligaciones impuestas por el Tratado a los Estados miembros**

- 1.1 Los Estados miembros tienen la obligación de proteger los intereses financieros de la Comunidad contra el fraude y la irregularidad; este imperativo se declara en el artículo 209A del Tratado:

“Los Estados miembros adoptarán las mismas medidas para combatir el fraude que afecte a los intereses financieros de la Comunidad que las que adopten para combatir el fraude que afecte a sus propios intereses financieros.”

Sin perjuicio de otras disposiciones del presente Tratado, los Estados miembros coordinarán sus acciones encaminadas a proteger los intereses financieros de la Comunidad contra el fraude. A tal fin organizarán, con la ayuda de la Comisión, una colaboración estrecha y regular entre los servicios competentes de sus administraciones”

- 1.2 El artículo 78i del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero (CECA) y el artículo 183A del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea de la Energía Atómica (Euratom) son idénticos al artículo 209A mencionado y, por lo tanto, imponen obligaciones similares a los Estados miembros de proteger los intereses financieros de la CECA y de Euratom contra el fraude.

- 1.3 Las obligaciones que los Estados miembros tienen de prevenir y detectar irregularidades se contemplan también en reglamentos que rigen actividades comunitarias específicas. Por ejemplo, el artículo 8 del Reglamento (CEE) n° 729/70 del Consejo del 21 de abril de 1970 (DO L 94 de 28.04.1970, p. 13) relativo al Fondo Europeo de Orientación y de Garantía Agrícola (FEOGA), tal como fue modificado por el Reglamento (CEE) n° 2048/88 del 24 de junio de 1988 (DO L 185 de 15.07.1988, p. 1), requiere que los Estados miembros:

“adopten las medidas necesarias para asegurarse de la realidad y de la regularidad de las operaciones financiadas por el Fondo, prevenir y perseguir las irregularidades y recuperar las sumas perdidas como consecuencia de irregularidades o de negligencias.”

## 2. **Obligaciones impuestas por el Tratado a la Comisión**

- 2.1 El artículo 205 impone a la Comisión la obligación de garantizar la correcta ejecución del presupuesto comunitario:

“La Comisión, bajo su propia responsabilidad y dentro del límite de los créditos autorizados, ejecutará el presupuesto de conformidad con las disposiciones del reglamento adoptado de conformidad con el artículo 209, con arreglo al principio de buena gestión financiera.”

- 2.2 El Tratado de la Unión Europea reforzó la posibilidad de perseguir el fraude proporcionando un fundamento jurídico a iniciativas futuras de la Comisión de penalizar a los autores de fraudes. Dentro del Título VI (justicia y asuntos de interior), el artículo K.1 dispone lo siguiente:

“Para la realización de los objetivos de la Unión, en particular la libre circulación de personas, y sin perjuicio de las competencias de la Comunidad Europea, los Estados miembros consideran de interés común los ámbitos siguientes:

... (5) la lucha contra la defraudación a escala internacional”.

### **Notificación de las irregularidades**

## 3. **Reglamentos que rigen los recursos propios de las Comunidades**

- 3.1 El Reglamento (CEE, Euratom) n° 1552/89 del Consejo de 29 de mayo de 1989 (DO L 155 de 07.06.1989, p. 1) por el que se aplica la Decisión 88/376/CEE, Euratom de 24 de junio de 1988 (DO L 185 de 15.07.1988, p. 24) relativa al sistema de recursos propios de las Comunidades, impone a los Estados miembros en el apartado 3 de su artículo 6 las siguientes obligaciones en materia de notificación:

“A partir de 1 de enero de 1990, cada Estado miembro remitirá a la Comisión semestralmente una descripción sucinta de los fraudes e irregularidades cuyo importe supere los 10.000 ecus, indicando, en caso, las medidas adoptadas o contempladas para evitar la repetición de casos de fraude e irregularidades ya detectados.”

## 4. **Reglamentos que rigen los fondos agrícolas**

- 4.1 Los artículos 3 y 5 del Reglamento (CEE) n° 595/91 del Consejo de 4 de marzo de 1991 (DO L 67 de 14.03.1991) relativo a las irregularidades y a la recuperación de sumas

indebidamente pagadas en el marco de la financiación de la política agraria común, imponen a los Estados miembros las siguientes obligaciones de notificación:

### Artículo 3

“1. En el transcurso de los dos meses siguientes al final de cada trimestre, los Estados miembros comunicarán a la Comisión un estadillo con las irregularidades que hayan sido objeto de un primer acto de comprobación administrativa o judicial.

A estos efectos y en la medida de lo posible, facilitarán las siguientes precisiones: ... (sigue una lista de los datos requeridos)”

### Artículo 5

“1. Dentro de los dos meses siguientes al final de cada trimestre, los Estados miembros informarán a la Comisión de los procedimientos incoados a consecuencia de las irregularidades comunicadas en aplicación del artículo 3, así como de los cambios significativos que se hayan producido en dichos procedimientos, y en particular:

- del importe de las recuperaciones efectuadas o previstas;
- de las medidas cautelares adoptadas por los Estados miembros para salvaguardar la recuperación de las cantidades pagadas indebidamente;
- de los procedimientos administrativos y judiciales que se hayan incoado para recuperar las cantidades pagadas indebidamente y de las sanciones impuestas;
- de las razones del eventual abandono de los procedimientos de recuperación; en la medida de lo posible, se informará a la Comisión antes de tomarse la decisión; y
- del eventual abandono de las acciones penales”.

- 4.2 El auditor ha de tomar nota de que estas obligaciones de notificación abarcan todos los tipos de irregularidad, incluidos los fraudes e irregularidades que nacen del descuido, el error o la ignorancia de la ley.
- 4.3 El auditor ha de conocer la obligación impuesta a los Estados miembros de informar a la Comisión sobre sus auditorías y controles nacionales del gasto del FEOGA, sección “Garantía”. Dicha obligación se recoge en el apartado d) del artículo 5 del Reglamento (CEE) n° 1723/72 de la Comisión, tal como fue modificado por el Reglamento (CEE) n° 295/88 de la Comisión de 1 de febrero de 1988 (DO L 30 de 02.02.1988). Ello requiere, entre otras cosas, que los Estados miembros informen sobre las auditorías emprendidas en los organismos facultados para pagar los gastos financiados por el FEOGA, con el fin de confirmar que las operaciones, los pagos, y los procedimientos contables y administrativos de los organismos han sido seguidos correctamente.
- 4.4 Conforme a los párrafos v) y vi) del apartado 4 del Anexo XI del Reglamento 295/88 de la Comisión, los informes de los Estados miembros sobre los organismos pagadores deberían incluir la referencia a cualquier auditoría efectuada sobre el cumplimiento de las normas comunitarias por dichos organismos. Tales auditorías deberían, por lo tanto, incluir el cumplimiento por los Estados miembros de su obligación de notificar las irregularidades expuestas en el apartado 8.1.

- 4.5 El auditor ha de estar familiarizado con el Reglamento (CEE) n° 4045/89 del Consejo de 21 de diciembre de 1989 (DO L 388 de 30.12.1989, p. 18), el cual establece procedimientos de control de las empresas que reciben o efectúan pagos relativos al sistema de financiación del FEOGA, sección Garantía. Los artículos que tratan de las irregularidades son:

Artículo 2

“1. Los Estados miembros procederán a efectuar controles de los documentos comerciales de las empresas, teniendo en cuenta el carácter de las operaciones que deberán controlarse. Los Estados miembros velarán porque la selección de las empresas que hayan de controlar permita garantizar la eficacia de las medidas de prevención y detección de irregularidades dentro del sistema de financiación del FEOGA, sección Garantía. La selección tendrá en cuenta principalmente la importancia financiera de las empresas en este ámbito y otros factores de riesgo.”

Artículo 9

“1. Antes del 1 de enero siguiente al término del período de control, los Estados miembros remitirán a la Comisión un informe detallado sobre la aplicación del presente Reglamento.”

**5. Reglamentos que rigen los Fondos Estructurales**

- 5.1 De conformidad con el apartado 1 del artículo 23 del Reglamento (CEE) n° 4253/88 del Consejo de 19 de diciembre de 1988 (DO L 374 de 31.12.1988, p. 1) relativo a la coordinación de las actividades de los diversos Fondos Estructurales, tal como fue modificado por el Reglamento (CEE) n° 2028/93 de 20 de julio de 1993 ( DO L 193 de 31.07.1993), los Estados miembros deberán informar de las irregularidades conforme a lo siguiente:

“1. A fin de garantizar el éxito de las acciones llevadas a cabo por promotores públicos o privados, en la ejecución de las mismas los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para:

- verificar regularmente que las acciones financiadas por la Comunidad se han realizado correctamente;
- prevenir y perseguir las irregularidades;
- recuperar los fondos perdidos por abusos o negligencia, salvo si el Estado miembro, el intermediario o el promotor prueban que no les es imputable el abuso o la negligencia en cuestión, el Estado miembro será responsable subsidiario del reembolso de las cantidades abonadas indebidamente. Para los subvenciones globales, el intermediario o la persona física o jurídica correspondiente podrá recurrir, previo acuerdo del Estado miembro y de la Comisión, a una garantía bancaria o a cualquier otro seguro que cubra el riesgo.

Los Estados miembros informarán a la Comisión de las medidas tomadas al efecto y, en particular, comunicarán a la Comisión una descripción de los sistemas control y gestión establecidos para garantizar una aplicación eficaz de las acciones. Informarán periódicamente a la Comisión del desarrollo de las diligencias administrativas y judiciales.

Los Estados miembros conservarán y a disposición de la Comisión todos los informes nacionales apropiados relativos a control de las medidas establecidas en los programas o acciones de que se trate.”

- 5.2 Además, el Reglamento (CE) n° 1681/94 de la Comisión de 11 de julio de 1994 (DO L 178 de 12.07.1994) contempla la irregularidad y la recuperación de cantidades pagadas indebidamente en relación con los Fondos Estructurales y también de la organización de un sistema de información en este ámbito.

### **Otras disposiciones legislativas**

#### **6. Comité consultivo para la coordinación de la lucha contra el fraude**

- 6.1 El auditor ha de conocer que, conforme a la Decisión 94/140/CE de la Comisión de 23 de febrero de 1994 (DO L 61 de 04.03.1994), la Comisión estableció, con efectos a partir del 1 de marzo de 1994, un comité consultivo para la coordinación de la lucha contra el fraude.
- 6.2 El Comité, presidido por la Comisión, está compuesto por dos representantes por cada Estado miembro, que podrán estar asistidos por dos funcionarios de los servicios afectados.
- 6.3 La Comisión podrá consultar al Comité sobre cualquier cuestión relativa a la prevención y a la represión de los fraudes e irregularidades, así como sobre cualquier cuestión de cooperación de los Estados miembros entre sí y con la Comisión, cuando estas cuestiones sobrepasen las atribuciones de uno de los comités sectoriales, y ello en el ámbito de la lucha contra el fraude.

#### **7. Protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas**

- 7.1 Tras la cumbre de Essen (diciembre de 1994) se puso en marcha un programa legislativo concebido para dotar a la Comisión y los Estados miembros de las competencias legales necesarias para proteger los intereses financieros de las Comunidades. Dicho programa consiste, hasta ahora, en cinco elementos que se describen brevemente en los apartados siguientes.
- 7.2 El **Reglamento (CE Euratom) del Consejo n° 2988/95** relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas se adoptó el 18 de diciembre de 1995



(DO L 312 de 23 12 1995). Su característica principal es que crea un marco jurídico básico para la formulación de sanciones administrativas uniformes con la misma fuerza en toda Unión Europea. Además, el reglamento contiene una definición de irregularidad.

- 7.3 Por el **Acto del Consejo (95/C 316/03) de 26 de julio de 1995** (DO C 316 de 27 11 1995) se estableció **un convenio** sobre protección de los intereses financieros de las Comunidades. Además de definir, por vez primera, el fraude que afecta a los intereses financieros de las Comunidades Europeas (véase el anexo B), este convenio influirá en la armonización del derecho penal de los Estados miembros por lo que se refiere al fraude, y se espera que revista especial importancia a la hora de perseguir el fraude internacional.
- 7.4 La propuesta de **Acto del Consejo** por el que se establece **un protocolo** <sup>(1)</sup> sobre protección de intereses financieros de las Comunidades intenta complementar al mencionado convenio mediante:
- la definición de responsabilidad penal de las personas jurídicas;
  - la definición y tipificación del blanqueo de las ganancias obtenidas con la comisión de fraudes contra los intereses financieros de las Comunidades; y
  - la instauración de procedimientos que refuercen la cooperación judicial.
- 7.5 Existe otra propuesta de **Acto del Consejo** para establecer otro **protocolo**, que versará sobre la jurisdicción de Estados miembros en actos de corrupción cometidos en su territorio por funcionarios de la Comunidad Europea. En virtud de dicho protocolo, los funcionarios comunitarios estarán sujetos al mismo derecho penal que los funcionarios nacionales.
- 7.6 Finalmente, existe otra propuesta de **Reglamento del Consejo** que ampliará las facultades de la Comisión para practicar controles e inspecciones sobre el terreno con el fin de detectar fraudes e irregularidades en los Estados miembros.

---

(<sup>1</sup>) Desde el punto de vista jurídico, los dos protocolos mencionados en los apartados 7.4 y 7.5 tendrán la misma naturaleza y fuerza vinculante que el Convenio (apartado 7.3) en la medida en que se adoptarán por los mismos procedimientos, es decir, los previstos en el Título VI del Tratado de la Unión Europea y, especialmente serán ratificados por los Parlamentos nacionales.

**ANEXO 2**

**DEFINICIÓN DE IRREGULARIDAD**

1. Las presentes directrices de aplicación se refieren a la auditoría de la irregularidad, concepto este que se define en el Reglamento (CE, Euratom) del Consejo n° 2988/95 de 18 de diciembre de 1995 (apartado 2 del artículo 1) del siguiente modo:

“ Constituirá irregularidad toda infracción de una disposición del Derecho comunitario correspondiente a una acción u omisión de un agente económico que tenga o tendría por efecto perjudicar al presupuesto general de las Comunidades o a los presupuestos administrados por éstas, bien sea mediante la disminución o la supresión de ingresos procedentes de recursos propios percibidos directamente por cuenta de las Comunidades, bien mediante un gasto indebido.”

2. En un Acto del Consejo de 26 de julio de 1995 por el que se establece el Convenio relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas, los Estados miembros de la Unión Europea acordaron que el fraude que afectará a dichos intereses consistirá en:

“a) en materia de gastos, a cualquier acción u omisión intencionada relativa:

a la utilización o a la presentación de declaraciones o de documentos falsos, inexactos o incompletas, que tengan por efecto la percepción o retención indebida de fondos procedentes del presupuesto general de las Comunidades Europeas o de los presupuestos administrados por las Comunidades Europeas o por su cuenta,

el incumplimiento de una obligación expresa de comunicar una información, que tenga el mismo efecto,

el desvío de esos mismos fondos con otros fines distintos de aquellos para los que fueron concedidos en un principio;

b) en materia de ingresos, cualquier acción u omisión intencionada relativa:

a la utilización o a la presentación de declaraciones o de documentos falsos, inexactos o incompletos, que tengan por efecto la disminución ilegal de los recursos del presupuesto general de las Comunidades Europeas o de los presupuestos administrados por las Comunidades Europeas o por su cuenta,

el incumplimiento de una obligación expresa de comunicar una información, que tenga el mismo efecto,

el desvío de un derecho obtenido legalmente, que tenga el mismo efecto.

DIRECTRICES DE APLICACIÓN EUROPEA  
DE LAS NORMAS DE AUDITORÍA DE LA INTOSAI

N° 53

**“FOMENTO DE BUENAS PRÁCTICAS CONTABLES”**

ÍNDICE

	<u>Apartados</u>
Referencia a las Normas de Auditoría de la INTOSAI	1
Introducción	2
Función de las EFS	3
Principios generales de contabilidad	4
Principios y métodos contables	5
Estados Financieros	6
Control interno	7
Auditoría interna	8
Principios generales de contabilidad e información financiera	Anexo 1
Principios contables presentados en la Cuarta Directiva del Consejo (CEE)	Anexo 2
Características cualitativas de los estados financieros	Anexo 3
Glosario	Anexo 4
Lista de documentos de referencia y bibliografía	Anexo 5

-----

1. Referencia a las Normas de Auditoría de la INTOSAI

1.1 El apartado 23 de las Normas de Auditoría de la INTOSAI establece que:

“La implantación, en el seno de las Administraciones Públicas, de unos sistemas idóneos de obtención de datos, de control, de evaluación y de presentación de informes facilitará el proceso de rendición de cuentas. La dirección es responsable de que la forma y el contenido, tanto de los informes financieros como de los de cualquier otro tipo, sean correctos y adecuados”.

1.2 Además, el apartado 25 de las Normas de Auditoría de la INTOSAI dispone que:

“Las autoridades correspondientes deben garantizar la promulgación de normas de contabilidad aceptables, relativas a los informes financieros y a su publicación, adecuadas a las necesidades de la Administración,...”

1.3 Por último, el apartado 28 de las Normas de Auditoría de la INTOSAI indica que:

“La aplicación coherente de normas de contabilidad aceptables ha de dar lugar a una presentación correcta de la situación y de los resultados de las operaciones financieras”.

## 2. Introducción

2.1 El objeto de la presente directriz de aplicación es facilitar información y orientación sobre el fomento de unas buenas prácticas contables a las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS), a las que también se hará referencia como “auditor externo”, que participan en la fiscalización de las actividades de la Comunidad Europea.

2.2 Puesto que el mandato constitucional de cada EFS puede entrañar atribuciones distintas en lo que respecta al fomento de las buenas prácticas contables, la información y orientación incluidas en esta directriz de aplicación deberán aplicarse de conformidad con las circunstancias particulares de las EFS.

2.3 Desde el punto de vista de las EFS, la promoción de las buenas prácticas contables puede consistir en el ejercicio de influencia en cuatro ámbitos contables, financieros o administrativos:

- a. Principios generales de contabilidad;
- b. Principios y métodos contables;
- c. Estados financieros;
- d. Control interno y auditoría interna.

2.4 La presente directriz de aplicación tiene por objeto elaborar los conceptos asociados a cada uno de los citados aspectos, para mostrar en qué medida pueden contribuir al fomento de unas buenas prácticas contables en el sector público y, por último, determinar la influencia de las EFS en la definición y evaluación de cada uno de los cuatro elementos. Las buenas prácticas contables no sólo contribuyen a la preparación y presentación de una información contable y financiera de elevada calidad, sino también a la preparación de información de gestión de calidad, que, a su vez, constituye la base de una buena toma de decisiones de gestión y, en consecuencia, de una buena gestión financiera.

2.5 En el contexto de la presente directriz de aplicación, los estados financieros pueden definirse como todos los documentos financieros publicados por la entidad cuentandante que son objeto de una fiscalización. Dichos estados financieros, como se describirá más detalladamente en el apartado 6.7, deberán incluir normalmente un estado de los ingresos y gastos del período de que se trate, un balance, una cuenta de pérdidas y ganancias, así

como notas y otros documentos explicativos que forman parte de los estados financieros. Estos, sin embargo, no incluyen informes y análisis efectuados por la dirección, ni otros elementos que puedan incluirse en un informe financiero o un informe anual, salvo que la legislación exija a la entidad que los publique y a las EFS que los fiscalice.

### 3. Función de las EFS

3.1 En general, las EFS no desempeñan una función legislativa en materia de normalización contable y de definición de la forma y contenido de la información financiera, aunque deberán ejercer su influencia en las autoridades legislativas o administrativas en la medida en que consideren útil para fomentar buenas prácticas contables. Por otra parte, por su función fiscalizadora, consultiva y, en ocasiones, asesora, influyen considerablemente en los aspectos técnicos del trabajo que desarrollan en estos mismos ámbitos. Además, las EFS son indudablemente los agentes externos de la organización que más se interesan por las prácticas contables de la misma, a diferencia de los demás agentes externos, que normalmente utilizan su información contable y financiera (autoridad de aprobación de la gestión, acreedores, etc.). Las EFS pueden intervenir en todas las fases del proceso de definición y evaluación de las prácticas contables, y su intervención puede consistir en:

- a. contribución a la definición de las buenas prácticas contables: esta contribución incluye la formulación de observaciones sobre las bases contables y la entidad cuentandante, sobre los principios y métodos contables y sobre el contenido y la forma de los estados financieros. En términos generales, las EFS orientarán a la organización, en distinta medida según los casos, en su proceso de reflexión sobre estos asuntos, respetando el marco definido por la reglamentación.
- b. análisis de la aplicación de las buenas prácticas contables : en este aspecto las EFS pueden ejercer su función principal: la de expertos independientes encargados de expresar una opinión sobre los estados financieros y la calidad de las prácticas contables. Esta función coincide parcialmente con los aspectos citados en el punto a) y con el análisis del control interno, por ejemplo.
- c. análisis de la calidad del marco financiero y contable : este aspecto de la actividad de las EFS es una función de realimentación basada en parte en el trabajo descrito en el punto b). Su objetivo es garantizar que el marco legislativo, financiero y contable en el que funcionan las entidades fiscalizadas esté adaptado a sus actividades y favorezca la aplicación de unas buenas prácticas contables. Gracias a este tipo de análisis, las EFS pueden influir en el proceso mencionado en el apartado 3.1.

3.2 Por último, las EFS deben mantener una separación entre su función de auditor, en virtud de la cual emiten un dictamen independiente sobre los estados financieros o la buena gestión financiera, y su función consultiva o asesora, por la que proponen y supervisan la aplicación de proyectos o procedimientos en la entidad fiscalizada. Asimismo, las EFS deberían asegurarse de que los distintos dictámenes y consejos que emiten sobre un mismo asunto sean coherentes y conformes a su función.

### 4. Principios generales de contabilidad

- 4.1 Los principios generales de contabilidad se refieren a los criterios contables que determinarán en qué momento los efectos de una operación o de un hecho se registrarán en los estados financieros. Dichos criterios, que están determinados por los objetivos de los estados financieros (véanse los apartados 6.1 y 6.2), así como por el entorno en que opera la organización, puede variar entre el “principio de caja”, que técnicamente es el menos desarrollado, el “principio de caja modificado”, “principio de devengo modificado” o “principio de devengo completo”, que es el practicado por la mayor parte de las empresas del sector privado y por determinadas organizaciones de los sectores público y semipúblico.
- 4.2 El **ANEXO 1** de la presente directriz de aplicación contiene una definición más elaborada de estos cuatro métodos, así como una descripción sumaria de la información financiera obtenida por su aplicación.
- 4.3 Los cuatro modelos propuestos pueden adaptarse a las características especiales del sector público y responder a las necesidades de los usuarios. No obstante, el objetivo es fomentar la adopción de un marco que, junto con los principios contables aplicados y los estados financieros presentados, permita alcanzar del mejor modo los objetivos de la información financiera, es decir, satisfacer las necesidades de sus usuarios y representar las actividades de la organización de que se trate en el contexto del sector público y en el respeto de las normas establecidas por el órgano legislativo.
- 4.4 Hay que señalar, sin embargo, que en el sector público de determinados países existen iniciativas para fomentar el uso de principios contables que resultan cercanas al principio de devengo. Esto podría explicarse, entre otros factores, por la necesidad de una información financiera exhaustiva sobre la situación financiera de la entidad cuotandante, expresada por los inversores en el contexto de los programas de privatización que tienen lugar en muchos países.

## 5. Principios y métodos contables

- 5.1 El objeto de los principios y métodos contables es indicar en qué modo deben reflejarse en los estados financieros los efectos de las operaciones y hechos. Los dos principios presentados a continuación (“continuidad de la explotación” y “coherencia”) están considerados como principios básicos y su utilización está implícita. No resulta necesario mencionarlos en las notas anexas a los estados financieros. No obstante, si estos principios no son aplicados, deberá indicarse y justificarse.
  - a. *continuidad de las actividades*: la organización se ve generalmente como una empresa en marcha que seguirá funcionando en un futuro previsible. Se asume que la organización no tiene ni la intención ni la necesidad de liquidar o de reducir de manera importante la amplitud de sus operaciones. Aunque, en teoría, el principio de continuidad de la explotación no es aplicable al sector público, debe mencionarse, aunque sólo sea para establecer la relación con los estados financieros y la información

que éstos deberían contener (por ejemplo, cuando se ejecutan planes de reestructuración a gran escala, o cuando una actividad se liquida o se privatiza).

- b. *coherencia*: se asume que los principios y métodos contables mantendrán su coherencia de un período contable a otro, con la excepción de los cambios justificados, cuya incidencia deberá figurar en términos cuantitativos en las notas anexas a los estados financieros.

5.2 La elección de las normas y métodos contables deberá regirse por los tres principios siguientes:

- a. *prudencia*: las operaciones de la organización pueden verse afectadas por incertidumbres. La prudencia consiste, pues, en una evaluación razonable de los hechos con el fin de evitar que sigan existiendo en el futuro las actuales incertidumbres, que pueden ser perjudiciales para los activos y los resultados de las actividades de la organización.
- b. *predominio del contenido sobre la forma*: las operaciones y otros hechos de las actividades de la organización deberán contabilizarse y presentarse de conformidad con su naturaleza y realidad financiera y no sólo con su forma jurídica.
- c. *importancia relativa*: los estados financieros deberán incluir todas las operaciones que tengan la suficiente importancia para afectar las evaluaciones y decisiones, así como facilitar toda la información que contribuya a la clarificación y comprensibilidad de dichos estados financieros. Hay que señalar que, en el sector público, el concepto de importancia relativa no es sólo financiero, sino que también se aplica a la naturaleza del asunto considerado y al contexto en que éste aparece.

5.3 Los demás principios y métodos contables se refieren al tratamiento de operaciones o hechos específicos, como la contabilización de ingresos y gastos, operaciones en divisas, etc. Algunas organizaciones del sector público desempeñan actividades comerciales, cuyo análisis y contabilidad exigen la adopción de principios contables específicos. En este caso puede resultar útil consultar las distintas normas sobre los métodos de constatación y registro de los ingresos.

5.4 El auditor externo debe garantizar que los principios contables elegidos forman parte de un conjunto de normas coherentes y aceptadas, adaptadas a las actividades de la organización y a sus limitaciones. Además, debe asegurarse de que abarcan todos los aspectos importantes de las actividades de la organización <sup>(2)</sup>.

---

2El artículo 31(1) de la Cuarta Directiva (CEE) n°78/660 del Consejo de 25 de julio de 1978 (Diario Oficial L 222 de 14 de agosto de 1978, p.11) contiene una lista de principios generales que se han de utilizar para la evaluación de las partidas que figuran en las cuentas anuales de determinados tipos de empresas. La Directiva es aplicable en todos los Estados miembros de la Comunidad Europea. Aunque los principios mencionados en ella se aplican esencialmente a las empresas del sector privado, algunas EFS pueden efectuar trabajos en entidades del sector público cuyos principios contables estén basados en las disposiciones de la Cuarta Directiva. El anexo B de la presente directriz de aplicación presenta el texto correspondiente de la Directiva y analiza hasta qué punto los principios contables generales que



## 6. **Estados financieros**

### Objetivos

-----

- 6.1 Por regla general, el objetivo de los estados financieros de una organización, o de un grupo de organizaciones, es facilitar a sus usuarios información sobre la situación financiera, el rendimiento y la evolución financiera de dicha organización o grupo de organizaciones. En el contexto del sector público, los objetivos incluyen, además de los mencionados, la información sobre la conformidad de las operaciones con sus exigencias legales, para garantizar que la organización cumple adecuadamente con sus deberes en materia de contabilidad.
- 6.2 Más concretamente, en el contexto del sector público pueden definirse los siguientes objetivos:
- a. facilitar a los usuarios la información que necesiten: la definición de las necesidades de los usuarios constituye el punto de partida para la elaboración de los estados financieros;
  - b. indicar a los usuarios si el presupuesto y las operaciones efectuadas durante el ejercicio se ejecutaron de conformidad con las exigencias legales. Debe señalarse que los propios estados financieros no contienen esta información, sino que se halla en el informe elaborado por el auditor externo, sobre la base de dichos estados, a los que puede adjuntarse el informe;
  - c. ayudar a los usuarios a comprender la naturaleza, amplitud y alcance de las actividades de la Administración y de su situación financiera o, en su caso, de la situación financiera de las actividades que la forman;
  - d. ayudar a los usuarios a comprender y prever la financiación de las actividades de la Administración;
  - e. ayudar a los usuarios a comprender y prever la incidencia de las actividades de la Administración;
  - f. ayudar a los usuarios a constatar en qué medida la Administración ha cumplido sus objetivos y a determinar el coste de sus actividades. Este aspecto desempeña un papel importante en la evaluación de las actividades de la Administración;
  - g. proporcionar información a los usuarios sobre los aspectos cuantitativos de la ejecución del presupuesto; los aspectos cualitativos han sido tratados en los apartados anteriores.

(Nota: los apartados a, c, d, e y f están extraídos de la Declaración 2, “Objetivos de los Informes Financieros de la Administración”, publicada por la Comisión de Normas de Contabilidad de INTOSAI, que incluye a las EFS de algunos de los Estados miembros de la Unión Europea).

---

presenta concuerdan con los presentados en los apartados 5.1 y 5.2.

## Usuarios

-----

- 6.3 Los usuarios de los estados financieros pueden dividirse en las categorías siguientes:
- a. políticos, en calidad de legisladores o de autoridad de aprobación de la gestión. Los políticos son los principales usuarios de los estados financieros, y a ellos hace referencia el apartado 6.2. Esto se debe a que, en general, les corresponde a ellos legislar sobre la naturaleza de la información financiera que deben elaborar las organizaciones públicas. La tarea de la organización en cuestión será elaborar, en su caso con la ayuda de consultores externos, la información exigida. La función de las EFS será emitir un dictamen sobre los estados financieros, es decir, garantizar que han cumplido sus objetivos en el respeto de la normativa elaborada para su preparación y presentación;
  - b. los ciudadanos;
  - c. el personal de las organizaciones que preparan los estados financieros;
  - d. los agentes económicos externos, como prestamistas, proveedores y clientes;
  - e. economistas, analistas políticos y grupos interesados especiales,
  - f. los medios de comunicación.

(Nota: los apartados a. y d. a f. han sido extraídos de la Declaración 1, “Usuarios de los informes financieros de la Administración” publicado por la Comisión de Normas de Contabilidad de INTOSAI)

- 6.4 En el contexto de la Comunidad Europea, la Comisión elabora estados financieros sobre la ejecución del presupuesto comunitario por los Estados miembros y los propios servicios de la Comisión. El Tribunal de Cuentas Europeo fiscaliza dichos estados financieros, que posteriormente son utilizados por la autoridad de aprobación de la gestión. La peculiaridad de esta situación debe atribuirse a que una parte significativa de los gastos es efectuada por los Estados miembros. Las EFS de los Estados miembros, pues, desempeñan un papel importante en la medida en que, al participar de manera activa en las prácticas contables en el nivel nacional, pueden contribuir a mejorar los estados financieros comunitarios.
- 6.5 Los apartados anteriores muestran que las exigencias de las distintas categorías de usuarios varían considerablemente, bien con respecto al volumen de información, al grado de detalle o a la complejidad técnica. Los estados financieros deben facilitar a cada categoría los datos que necesita, por lo que pueden consistir desde una simple información al ciudadano sobre las actividades de una organización pública, a la valoración, por parte de economistas o políticos, de la consecución de objetivos definidos con gran precisión o al ejercicio por las autoridades competentes de sus facultades de aprobación de la gestión. El auditor externo, en su función de asesor, ayuda a garantizar que los estados financieros estén adaptados a las necesidades de sus usuarios.

## Forma y contenido

-----

6.6 Los apartados anteriores muestran que las exigencias de las distintas categorías de usuarios varían considerablemente, bien con respecto al volumen de información, al grado de detalle o a la complejidad técnica. Los estados financieros deben facilitar a cada categoría los datos que necesita, por lo que pueden consistir desde una simple información al ciudadano sobre las actividades de una organización pública, a la valoración, por parte de economistas o políticos, de la consecución de objetivos definidos con gran precisión o al ejercicio por las autoridades competentes de sus facultades de aprobación de la gestión. El auditor externo, en su función de asesor, ayuda a garantizar que los estados financieros estén adaptados a las necesidades de sus usuarios.

6.7 Los estados financieros forman una unidad compuesta de las siguientes partes:

- a. la cuenta de gestión o cuenta de ingresos y gastos (en francés la “compte de gestion”). Esta incluye, cuando proceda, un análisis de los ingresos según las distintas fuentes, de los gastos por programas o actividades y un análisis del uso de los distintos tipos de créditos y de las fluctuaciones de las reservas;
- b. el balance general, incluyendo el activo, el pasivo y el estado de las reservas;
- c. la cuenta de pérdidas y ganancias, documentando las fuentes y la aplicación de los fondos;
- d. las notas anexas a los estados financieros, en las que se incluye una descripción de los principios y métodos contables empleados, así como toda la información que permita al usuario comprender los estados financieros y formarse una opinión. Algunos elementos especiales, como hechos u operaciones excepcionales, o los correspondientes a ejercicios anteriores, hechos posteriores al cierre o ganancias o pérdidas imprevistas deben ser explicados en notas si se considera que su no publicación afectaría la capacidad de los usuarios para comprender los estados financieros, evaluarlos correctamente y tomar decisiones adecuadas a partir de la información que contienen;
- e. otro material explicativo, que pueda incluir indicadores de rendimiento.

6.8 Los estados financieros deben indicar claramente la moneda y las unidades (miles o millones) en que se han elaborado, la fecha del cierre de las cuentas y el período contable. También resulta útil que los estados financieros presenten información de dos períodos sucesivos con sus correspondientes fechas de cierre para facilitar la comparación de la información y evaluar el desarrollo de la situación financiera y del rendimiento de la entidad cuentandante.

#### Cualidades de los estados financieros

-----

6.9 Las cualidades son aquellas que hacen que la información presentada en los estados financieros resulte útil para el usuario. Los estados financieros deben ser principalmente comprensibles, oportunos, fiables y comparables. Estos conceptos se definen en el **ANEXO 3** de la presente directriz de aplicación.

## 7. Control interno

- 7.1 Un marco contable de base, unos principios contables y unos estados financieros bien definidos adaptados a las actividades y limitaciones de la organización no son suficientes para garantizar la fiabilidad de los estados financieros elaborados por una organización o la calidad de la gestión financiera. Es igualmente importante que la organización efectúe y mantenga un control interno de elevada calidad.
- 7.2 El control interno lo establece y es responsabilidad de la dirección de la entidad auditada. El control interno se define como el conjunto de políticas y procedimientos creadas y aplicadas por la dirección de la entidad para garantizar:
- la consecución económica, eficiente y eficaz de los objetivos de la entidad;
  - el respeto de la normativa externa (leyes, reglamentos,...) y de las políticas de gestión;
  - la salvaguardia de los activos y de la información;
  - la prevención y detección de fraudes y errores; y
  - la calidad de los registros contables y la producción puntual de información financiera de gestión fiable.
- 7.3 El concepto de control interno trasciende las consideraciones estrictamente contables y financieras e incluye dos elementos, el entorno de control y los procedimientos de control interno. Estos se explican con más detalle en los apartados 2.1 a 2.5 de la Directiva N° 21, “Evaluación del control interno y pruebas de control”.
- 7.4 Los apartados siguientes indican el modo en que las EFS pueden ayudar a las autoridades competentes a contribuir de manera significativa a la calidad del control interno:
- a. *análisis del entorno de control de la organización*: las EFS pueden evaluar la calidad del entorno de control de una organización mediante el examen del cumplimiento de los criterios correspondientes a las prácticas más idóneas en materia de organización y gestión;
  - b. *análisis detallado de los procedimientos de control interno*: este análisis se refiere a los procedimientos aplicados para la preparación y presentación de los estados financieros que reúnen las características mencionadas en el apartado 6.9;
  - c. *calidad de la comunicación*: Las EFS deben garantizar una comunicación eficaz con las organizaciones fiscalizadas para llamar su atención sobre los problemas y debilidades encontrados durante la evaluación de los controles internos y el análisis de los estados financieros;

d. *identificación de buenas prácticas de control interno*: Las EFS pueden identificar ejemplos de buenas prácticas y difundirlas dentro y fuera de las organizaciones fiscalizadas a través de informes, seminarios, publicaciones, etc.

## 8. Auditoría interna

8.1 Por último, la auditoría interna también influye directamente en la calidad de los controles internos y de las prácticas contables de la organización. La auditoría interna es una actividad de control llevada a cabo por una organización, que depende de su nivel jerárquico más elevado. Entre otras, sus funciones incluyen el examen, evaluación y seguimiento de la idoneidad y eficacia de los sistemas contables y de control interno. En determinados países de la Unión Europea, parte de las funciones de auditoría interna pueden ser ejercidos por servicios especializados como la Intervención o la Inspección General de Finanzas. Su influencia afecta principalmente los siguientes aspectos:

- a. revisión de los sistemas contables y de los controles internos;
- b. examen de la información financiera y de gestión;
- c. revisión de los procedimientos de control interno en relación con la economía, eficiencia y eficacia de las operaciones y de la calidad de los controles de carácter no financiero;
- d. revisión de la conformidad de las operaciones con la reglamentación general, así como con la financiera y contable.

8.2 En el contexto de las actividades mencionadas, la cooperación entre las EFS y los servicios de auditoría interna puede resultar beneficiosa, puesto que las tareas desempeñadas por ambas partes con frecuencia son complementarias. No obstante, las EFS deben tener en cuenta que los objetivos de ambas partes se solapan parcialmente y que deben asegurarse de la calidad del trabajo de auditoría interna. Puede encontrarse información con respecto a este último aspecto en la directriz N° 24 “Utilización del trabajo de otros auditores y expertos”. Esta cooperación entre las EFS y la auditoría interna puede tomar otras formas: participación con las autoridades responsables (ministerios afectados, Inspección General de Finanzas, etc) para promover unas normas de trabajo (calidad, normas de fiscalización, etc.) o ayuda y consejo sobre el aspecto de la formación profesional, métodos de trabajo, etc.

## ANEXO 1

### Principios generales de contabilidad e información financiera

Los cuatro principios generales de contabilidad y la correspondiente información financiera normalmente empleados pueden definirse del modo siguiente <sup>(1)</sup>:

- a. Principio de caja: método contable por el que los ingresos sólo se contabilizan en el momento en que se recibe el efectivo y los gastos en el momento del pago. Los estados financieros preparados con arreglo a este método presentan los ingresos y gastos efectivamente percibidos y abonados durante un período determinado (el ejercicio contable), así como el saldo de caja al inicio y al final del período.
- b. Principio de caja modificado: método que amplía el principio de caja mediante la inclusión en el ejercicio contable de los cobros y desembolsos que pertenecen al período que abarca el informe, pero que se efectuaron en un período determinado posterior al cierre del ejercicio contable en cuestión. En un ejercicio de 12 meses (del 1 de enero al 31 de diciembre del año n), el principio de caja modificado incluirá todos los ingresos cobrados y gastos efectuados correspondientes a operaciones o hechos del ejercicio n, pero que han tenido lugar en un período específico de, por ejemplo, 15 días después del cierre del ejercicio, el decir, hasta el 15 de enero del año n+1. Los estados financieros preparados al 31 de diciembre del año n basados en este método presentan, además del saldo de caja al inicio y al final del período, los cobros y desembolsos efectuados durante este período de 15 días como activo y pasivo respectivamente. El período complementario en el que se registran los ingresos puede ser distinto del utilizado para los desembolsos, y algunas veces se registran solamente estos últimos.
- c. Principio de devengo modificado: método según el cual las operaciones o hechos se registran en el momento en que se producen, con independencia de cuándo se efectúen los cobros o pagos correspondientes. El objeto de este método, que con frecuencia se denomina contabilidad del *desembolso*, es calcular y registrar el costo de los bienes y servicios *adquiridos* durante el ejercicio contable. Los ingresos reflejan los importes vencidos durante el período. Los activos registrados incluyen efectivo, obligaciones inmediatas, tales como cuentas pendientes de cobro y préstamos, y las inversiones. El pasivo incluye las obligaciones pagaderas y acumulaciones, los préstamos en los mercados financieros y las obligaciones de pensión de los empleados.
- d. Principio de devengo: método que con frecuencia se denomina contabilidad del *costo* o contabilidad de devengo completa, muy similar a la descrita de devengo modificado, cuyo objeto es calcular y registrar el costo de bienes y servicios *consumidos* durante el ejercicio

---

1 Este anexo está basado en la Declaración 4 “Cumplimiento de los objetivos de los informes financieros gubernamentales” publicado por la Comisión de Normas de Contabilidad de la INTOSAI.

contable. Los activos también incluyen, además de los mencionados en el punto c, los activos físicos, como terrenos, edificios y equipos, cuyo consumo se expresa por la depreciación con cargo al estado de ingresos y gastos, y costos diferidos. Además, los contratos de arrendamiento de capital a largo plazo, así como los ingresos diferidos se reflejan como pasivo. Los ingresos continúan reflejando los importes con vencimiento durante el período.

## ANEXO 2

### Principios contables presentados en la Cuarta Directiva del Consejo (CEE)

El artículo 31(1) de la Cuarta Directiva del Consejo <sup>(1)</sup> incluye una lista de principios generales que han de utilizarse para la valoración de las partidas que figuran en las cuentas anuales de determinados tipos de empresas. El texto del artículo es el siguiente:

“1. Los Estados miembros garantizarán que la valoración de las partidas que figuran en las cuentas anuales se haga según los siguientes principios generales:

- a) se presumirá que la sociedad continuará sus actividades;
- b) las formas de valoración no podrán ser modificadas de un ejercicio a otro;
- c) en todos los casos deberá observarse el principio de prudencia y, en particular:
  - aa) sólo podrán anotarse los beneficios obtenidos en la fecha de cierre del balance;
  - bb) deberán tenerse en cuenta todos los riesgos previsibles y las eventuales pérdidas que hubieran tenido su origen durante el ejercicio o en un ejercicio anterior, incluso si estos riesgos o pérdidas sólo se hubieran conocido entre la fecha de cierre del balance y la fecha en la que se hubiera establecido aquél;
  - cc) deberán tenerse en cuenta las depreciaciones, cuando se salde el ejercicio con una pérdida o con un beneficio;
- d) se deberán tener en cuenta las cargas e ingresos relativos al ejercicio a que se refieran las cuentas, sin consideración de la fecha de pago o de cobro de tales cargas o ingresos;
- e) los elementos de las partidas del activo y del pasivo deberán valorarse por separado;
- f) el balance de apertura de un ejercicio deberá corresponder al balance de cierre del ejercicio precedente.

2. En casos particulares se admitirán excepciones a estos principios generales. Cuando se haga uso de tales excepciones, éstas deberán ser señaladas en la Memoria y debidamente motivadas, con indicación de su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados.”

Los principios mencionados son similares a los expresados en los apartados 5.1 a 5.4 del texto principal de la presente directriz de aplicación. Con respecto al apartado 1.d, el principio de devengo al que se refiere se presenta en el **ANEXO 1**, apartado d. de la presente directriz de aplicación. No obstante, los apartados 5.1 a 5.4 del texto incluyen dos principios que no forman parte de la lista: la prioridad del contenido sobre la forma y la importancia relativa, cuya importancia en Europa ha aumentado desde la publicación de esta Directiva en 1978.

---

1 Directiva (CEE) n°78/660 de 25 de julio de 1978 (Diario Oficial L 222 de 14 de agosto de 1978, p.11)



### **ANEXO 3**

#### **Cualidades de los estados financieros**

Los estados financieros deben poseer determinadas cualidades que hacen que la información que presentan sea útil para los usuarios. Dichas cualidades, extraídas de la Declaración 3 “Cualidades exigidas en los informes sobre las finanzas públicas”, publicadas por la Comisión de normas contables de la INTOSAI <sup>(1)</sup>.

- a. **Comprensible**: Para poder utilizarla, la información debe ser comprensible. La presentación de los informes sobre las finanzas públicas debe ser clara y sencilla. Hay que evitar la presentación de detalles excesivos y el uso de formatos de presentación muy complejos, debiendo emplearse cuadros y gráficos en la medida de lo posible. Las explicaciones presentadas en forma de texto no sólo deben ser precisas, sino también formularse, si fuera posible, en lenguaje llano y no técnico. Esto tiene importancia sobre todo por lo que respecta a la divulgación de información complicada y a sus interpretaciones. Se debe velar también por evitar presentaciones engañosas por la excesiva simplificación u omisión de detalles.
- b. **Pertinente**: La información es pertinente si ayuda a los usuarios en el ejercicio de sus responsabilidades. Los encargados de preparar informes sobre las finanzas públicas deben tener en cuenta las actividades y las necesidades de información de los usuarios a la hora de decidir qué información debe incluirse en el informe. La pertinencia de la información guarda estrecha relación con la mayoría de las otras cualidades mencionadas en este documento. Por ejemplo, si la información no se recibe a tiempo, podría no ser pertinente. Los informes deben abarcar la índole y el alcance de las actividades financieras presentadas.
- c. **Fiable**: La información es fiable si representa fielmente lo que debe reflejar. Debe ser exacta (con las variaciones admisibles), imparcial, completa y verificable. La fiabilidad no supone precisión o certidumbre absolutas. Así, los informes sobre las finanzas públicas pueden incluir estimaciones de importes adeudados a otras partes que no se conocen con todo detalle, pero para los que existe una elevada probabilidad de obligación. En esos informes deberá revelarse, en la mayor medida posible, toda hipótesis o incertidumbre importante.
- d. **Esencial**: La información es esencial si cabe esperar que influya en las actividades de quienes la utilizan. Un elemento puede ser esencial en razón de su envergadura o su índole. Determinar si la información es esencial requiere buen juicio. Entre los factores que los encargados de la preparación de los informes de las finanzas públicas y los auditores

---

1 Como indica el título de la Declaración, la Comisión de normas contables de INTOSAI considera que dichas cualidades son aplicables a los informes sobre las finanzas públicas en general, y no sólo a los informes financieros de una entidad pública que normalmente formen parte de los informes financieros de la administración o entidades del sector público.

pueden tener en cuenta a la hora de determinar si la información es esencial cabe destacar: el objeto del informe, las actividades de los usuarios y la índole y el tipo de información que requieren para tomar decisiones y dar cuentas de sus actos, así como las características mismas de la entidad.

- e. Oportuna: Los informes sobre las finanzas públicas deben publicarse poco tiempo después de los hechos reflejados en dichos informes para ayudar a los usuarios en el desempeño de sus funciones. Para ser útil, no basta con que la información se presente a tiempo. Con todo, su utilidad disminuye mientras más tiempo media entre los hechos y la presentación del informe. Una estimación realista y oportuna puede ser más útil que la información precisa, si su producción ha de tomar varios meses.
- f. Coherente: Para ser comprensible, la información contenida en un informe, o en una serie de informes, sobre las finanzas públicas deberá tener la misma lógica y estructura contable, en la medida de lo posible. La coherencia permite a los usuarios de los informes, o serie de informes, pasar fácilmente y con toda confianza de un informe a otro y de presentaciones totalizadas a parciales. En los casos en que la estructura contable y la presentación ha cambiado de un período contable a otro debido, por ejemplo, a la adopción de una política o norma contable más conveniente, esto deberá destacarse y explicarse claramente en el informe, así como las consecuencias de los cambios para el informe financiero.
- g. Comparable: La información es comparable cuando sus beneficiarios y destinatarios pueden identificar las similitudes y diferencias entre dos o más entidades del sector público en un mismo período, o en una misma entidad durante períodos diferentes. Como se señaló en el apartado sobre coherencia, deberá destacarse y explicarse con claridad el método de contabilidad y de presentación utilizado, así como las consecuencias de las modificaciones efectuadas de un período al otro.

La Declaración 3 “Cualidades exigidas en los informes sobre las finanzas públicas” también indica que, adoptando estas cualidades, los encargados de la preparación de los informes sobre las finanzas públicas y los auditores deberán ejercer un juicio profesional, evaluar las ventajas y los costos, ponderar la importancia que ha de concederse a cada cualidad, prestar mayor atención al contenido que a la forma y ser prudente.

## **ANEXO 4**

### **Glosario**<sup>(2)</sup>

<u>activos:</u>	bienes de valor que el gobierno (o una entidad del sector público) posee legalmente
<u>balance general:</u>	estado financiero que muestra los haberes (activo) y débitos (pasivo) de la Administración (o entidad del sector público) en un determinado período..
<u>órgano cuentandante:</u>	los límites de la administración (o de la entidad del sector público) en cuanto a la elaboración de informes financieros, dentro de los cuales se hallan consolidados en su conjunto los distintos órganos de la Administración (o de la entidad pública).
<u>principio del devengo:</u>	método para el registro de las transacciones por el cual los ingresos y los gastos se imputan en el momento en que incurren, sin atender a si la operación ha sido finalmente efectuada por el cobro o pago de caja.
<u>principio del efectivo:</u>	método para el registro de las operaciones por el cual los ingresos se contabilizan en el momento del cobro del efectivo y los gastos en el momento del pago del efectivo.
<u>pasivos:</u>	importes que, de conformidad con la reglamentación, deberán ser liquidados en el futuro, como consecuencia de los hechos y operaciones contables efectuados en el pasado (por ejemplo, cuentas de negocios por pagar, obligaciones devengadas en el registro contable, obligaciones para las pensiones de los empleados, emisión de créditos públicos, etc.).
<u>superávit o déficit:</u>	diferencia entre los ingresos y los gastos (se obtiene superávit cuando los ingresos superan los gastos y déficit, cuando los gastos son superiores a los ingresos).

---

2 Esta lista está extraída del glosario anexo al Estudio “Usuarios de los Informes Financieros de la Administración e Información Financiera Facilitada por Ella”, publicado por la Comisión de Normas de Contabilidad de la INTOSAI.

**ANEXO 5**  
**Lista de documentos de referencia**

**INTOSAI**

- Normas de Auditoría (Comisión de Normas de Auditoría)
- Normas de Contabilidad (Comisión de Normas de Contabilidad)
  - Declaración 1 “Usuarios de los informes financieros de la Administración”
  - Declaración 2 “Objetivos de los informes financieros de la Administración”
  - Declaración 3 “Cualidades exigidas en los informes sobre las finanzas públicas”
  - Declaración 4 “Cumplimiento de los objetivos de los informes financieros gubernamentales”
  - Estudio “Usuarios de los informes financieros de la Administración e información financiera facilitada por ella”

**DIRECTIVA DE LA COMUNIDAD EUROPEA**

- Cuarta Directiva de 25 de julio de 1978 del Consejo basada en la letra g) del apartado 3 del Artículo 54 del Tratado y relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad (78/660/CEE) (Diario Oficial L 222, de 14 de agosto de 1978, p.11)

**IFAC**

- Directrices (Comité del Sector Público de la Federación Internacional de Contables)
  - Directriz 1 “Financial reporting by government business enterprises”(1)
- Estudios (Comité del Sector Público de la Federación Internacional de Contables)
  - Estudio 1 “Financial reporting by national governments”
  - Estudio 2 “Elements of the financial statements of national governments”
  - Estudio 5 “Definition and recognition of assets”
  - Estudio 6 “Accounting for and reporting liabilities”
  - Estudio 7 “Performance reporting by government business enterprises”
  - Estudio 8 “The government financial reporting entity”
  - Estudio 9 “Definition and recognition of revenues”
  - Estudio 10 “Definition and recognition of expenses/expenditure”

**IASC**

- "Marco para la preparación y presentación de los estados financieros" (Comisión Internacional de Normas Contables -IASC)
- Norma contable internacional n° 1 "Publicidad de los métodos contables" (IASC)
- Norma contable internacional n° 18 "Constatación de los ingresos" (IASC)

## GLOSARIO DE TÉRMINOS DE LAS NORMAS DE AUDITORÍA DE INTOSAI

(este glosario se ha reproducido de las Normas de Auditoría de INTOSAI)

Alcance de la auditoría	El marco o límites de la auditoría y las materias que son objeto de la misma.
Auditoría de regularidad	Comprende la certificación de las cuentas rendidas por las entidades obligadas a ello, que incluye el examen y la evaluación de los registros contables y la expresión de la opinión que merezcan los estados financieros; la certificación de la Cuenta General del Estado; la fiscalización de las operaciones y de los sistemas financieros así como la valoración del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables; la fiscalización de los sistemas de control y de auditoría internos; la fiscalización de la probidad y corrección de las decisiones administrativas adoptadas en el seno de la entidad fiscalizada; y el informe acerca de cualquier otra cuestión surgida como consecuencia de la fiscalización o relacionada con ella y que las EFS consideren que debe ser puesta de manifiesto.
Auditoría interna	Medio funcional que permite a los directivos de una entidad recibir de fuentes internas la seguridad de que los procesos de que son responsables funcionan de modo tal que queden reducidas al mínimo las probabilidades de que se produzcan fraudes, errores o prácticas ineficientes y antieconómicas. Tiene muchas de las características de la auditoría externa pero puede, correctamente, cumplir instrucciones del nivel de dirección a que informa.
Auditoría operativa (auditoría de gestión)	Una auditoría de la economía, eficiencia y eficacia con que la entidad fiscalizada utiliza sus recursos para el desempeño de sus cometidos.
Constitucional	Aquello que es permitido o autorizado por la ley fundamental de un país.

Control interno	Conjunto del sistema de controles financieros y de otro tipo -que abarcan la estructura organizativa, los métodos, los procedimientos y la auditoría interna- establecido por la dirección en el marco de sus fines corporativos para ayudar a realizar las operaciones de la entidad fiscalizada en forma regular y económica, eficiente y eficaz; a lograr la observancia de las políticas de gestión; a salvaguardar los bienes y recursos; a asegurar la exactitud y la compleción de los registros contables; y a producir información financiera y gerencial oportuna fiable.
Diligencia debida	El elemento apropiado de cuidado y aptitud profesional que se espera aplique un auditor capacitado, habida cuenta de la complejidad de la tarea de auditoría, incluyendo la prestación de cuidadosa atención a la planificación, la acumulación y evaluación de las pruebas, la formación de opiniones y conclusiones, y la formulación de recomendaciones.
Economía	Consiste en reducir al mínimo el costo de los recursos utilizados para desempeñar una actividad a un nivel de calidad apropiado.
Eficacia	La medida en que se logran los objetivos, y la relación entre los resultados pretendidos y los resultados reales de una actividad.
Eficiencia	Relación entre el producto -expresado en bienes, servicios u otros resultados- y los recursos utilizados para producirlos.
Entidad fiscalizada	La organización, el programa, la actividad o la función sujetos a fiscalización por la EFS.
Entidad Fiscalizadora Superior (EFS)	Órgano público de un Estado que, cualquiera que sea su denominación o la forma en que se haya constituido u organizado, ejerce, en virtud de la ley, la suprema función de auditoría pública de este Estado.
Fundamental	Un asunto adquiere carácter fundamental, es decir, tiene importancia suficiente más bien que relativa, cuando su repercusión en las cuentas es tan grande que las hace engañosas en su conjunto.

<p>Importancia relativa y significación (esencial)</p>	<p>En términos generales, una cuestión puede considerarse esencial o de importancia relativa si su conocimiento puede tener consecuencias para el destinatario de las cuentas o de los informes. Lo que es esencial o de importancia relativa, a menudo, se estima en términos de valoración cuantitativa, pero la naturaleza o las características inherentes a una partida o grupo de partidas puede también hacer que una cuestión se convierta en esencial, por ejemplo, cuando la ley o cualquier otra reglamentación exige el desglose de una partida respecto al conjunto en el que aparece. Además de por su valor o por su naturaleza, una cuestión puede tener importancia relativa por el contexto en que aparezca, por ejemplo, la relación que guarda una partida o la impresión general causada por las cuentas; el total de que forma parte; los elementos relacionados con ella; y el valor de esa misma partida o la impresión general causada por las cuentas; el total de que forma parte; los elementos relacionados con ella; y el valor de esa misma partida en años anteriores. Las pruebas de auditoría desempeñan un papel importante en la decisión del auditor respecto a la selección de las materias y áreas de la fiscalización y la naturaleza, el calendario y la extensión de las comprobaciones y de los procedimientos de auditoría.</p>
<p>Independencia</p>	<p>Libertad de la EFS, en lo que a auditorías se refiere, para actuar conforme a su mandato de fiscalización sin sujeción a directrices o interferencias externas de ninguna clase.</p>
<p>Informe</p>	<p>Opinión escrita y otras observaciones del auditor acerca de un conjunto de estados financieros como resultado de una auditoría financiera o de regularidad o de hechos puestos de manifiesto por el auditor al término de una auditoría operativa.</p>
<p>Mandato de fiscalización (competencias legales)</p>	<p>Las responsabilidades, atribuciones, poderes discrecionales y obligaciones conferidos a una EFS en virtud de la Constitución o de cualquier otra autoridad legítima de un país.</p>



Normas de auditoría	Las normas de auditoría proporcionan al auditor una orientación mínima que ayuda a determinar la amplitud de las medidas y de los procedimientos de fiscalización que deben aplicarse para cumplir el objetivo de la auditoría. Son los criterios o patrones con referencia a los cuales se evalúan los resultados de la auditoría.
Normas de procedimiento	Marco general al que ha de referirse el auditor para cumplir sistemáticamente el objetivo de la auditoría, incluyendo la planificación y supervisión de ésta, la acumulación de pruebas adecuadas, pertinentes y razonables, y un estudio y evaluación apropiados de los controles internos.
Normas generales	La preparación y la competencia, la independencia y objetividad necesarias, y la aplicación de la diligencia debida, que se exigirán al auditor a fin de que cumpla de forma competente, eficiente y eficaz las tareas relacionadas con las normas de procedimiento y con las normas para la elaboración de informes.
Normas para la elaboración de informes	Marco general al que ha de referirse el auditor para informar sobre los resultados de la auditoría; comprenden orientaciones sobre la forma y el contenido del informe del auditor.
Objetivo de la auditoría	Una declaración precisa de lo que pretende lograr la auditoría y/o de la pregunta a la que ésta dará respuesta. Puede incluir cuestiones financieras, de regularidad u operativas.
Obligación de rendir cuentas del sector público (control de las cuentas públicas)	La obligación que tienen las personas o entidades - incluidas las empresas y corporaciones públicas- a las que se han confiado recursos públicos de asumir las responsabilidades de orden fiscal, gerencial y programático que se les han conferido; y de informar a quienes se las han conferido.
Opinión	Las conclusiones escritas de un auditor con respecto a un conjunto de cuentas como resultado de una auditoría financiera o de regularidad.
Organización internacional de entidades fiscalizadoras superiores (INTOSAI)	Organismo internacional independiente que tiene por objeto fomentar el intercambio de ideas y experiencias entre Entidades Fiscalizadoras Superiores en lo que se refiere a la fiscalización pública.

Planificación	Consiste en definir los objetivos, trazar políticas y determinar la naturaleza, el alcance, la extensión y el calendario de aplicación de los procedimientos y de las comprobaciones necesarios para el logro de los objetivos.
Poder ejecutivo (el ejecutivo)	Rama de los poderes públicos que hace observar las leyes.
Poder legislativo	La autoridad que, en un país, hace las leyes; por ejemplo, un Parlamento.
Postulados	Supuestos básicos, premisas coherentes y principios lógicos que representan el marco general de referencia para la elaboración de normas de auditoría.
Procedimientos de auditoría	Comprobaciones, instrucciones y detalles incluidos en el programa de auditoría que han de llevarse a cabo sistemática y razonablemente.
Pruebas de auditoría	<p>Información que constituye la base en que se sustentan las opiniones, conclusiones o informes del auditor o de la EFS.</p> <p><b>ADECUADAS:</b> información que, cuantitativamente, es suficiente y apropiada para lograr los resultados de la auditoría; y que, cualitativamente, tiene la imparcialidad necesaria para inspirar confianza y fiabilidad.</p> <p><b>PERTINENTES:</b> información que es pertinente en relación con los objetivos de la auditoría.</p> <p><b>RAZONABLES:</b> información que es económica en el sentido de que el costo de reunirla guarda razonable proporción con el resultado que el auditor o la EFS trata de lograr.</p>
Resultados, conclusiones y recomendaciones	Los resultados o hechos puestos de manifiesto son las pruebas concretas reunidas por el auditor para cumplir los objetivos de la auditoría; las conclusiones son declaraciones deducidas por el auditor a partir de esos hechos; las recomendaciones son medidas sugeridas por el auditor atendiendo a los objetivos de la auditoría.

Sistema de control administrativo	Serie de acciones que es parte integral del sistema de control interno y que se refiere a los procedimientos administrativos necesarios para adoptar decisiones generales, alcanzar la máxima eficiencia económica y administrativa posible, y asegurar la aplicación de las políticas administrativas, se refieran o no a asuntos financieros.
Sistema de control contable	Serie de acciones que se considera forma parte del sistema total de control interno y que se refiere a la realización de los fines contables de la entidad. Esto incluye el cumplimiento de las políticas y de los procedimientos contables y financieros, la salvaguarda de los recursos de la entidad y la preparación de informes financieros fiables.
Sistemas financieros	Procedimientos para preparar, registrar y comunicar información fiable acerca de las operaciones financieras.
Supervisión	Requisito esencial de la fiscalización, que entraña un liderazgo, una dirección y un control correctos en todas las etapas a fin de asegurar una trabazón competente y eficaz entre las actividades, los procedimientos y las comprobaciones que se efectúen y los propósitos que se persiguen.

