



MANUAL DE AUDITORÍA DE GESTIÓN

PRESENTACIÓN

Número de páginas	CAPÍTULOS DEL MANUAL DE AUDITORÍA DE GESTIÓN
Página 2	Introducción general
Página 7	Capítulo 1 - Marco de referencia de las auditorías de gestión del Tribunal de Cuentas Europeo
Página 14	Capítulo 2 - Economía, eficiencia y eficacia en la auditoría de gestión
Página 30	Capítulo 3 - Planificación de la auditoría
Página 59	Capítulo 4 - Fase de examen
Página 78	Capítulo 5 - Elaboración de informes
Página 99	Índice detallado

Personas de contacto

La División de ADAR (*Audit Development And Reports*, Desarrollo de la auditoría e informes) del Tribunal de Cuentas Europeo (TCE) proporciona las directrices, buenas prácticas, ejemplos, apoyo y orientaciones para la aplicación de este Manual de auditoría de gestión.

Pueden consultar el sitio de ADAR en Intranet o enviarnos un correo electrónico:
ADAR CONTACT/ECA o adar.contact@eca.europa.eu

Aceptamos de buen grado la reproducción y distribución del presente manual, por lo que no es necesario solicitar al TCE permiso específico.



MANUAL DE AUDITORÍA DE GESTIÓN

INTRODUCCIÓN GENERAL

ÍNDICE

Capítulos del Manual de auditoría de gestión

Introducción general

Capítulo 1: Marco de referencia de las auditorías de gestión del Tribunal de Cuentas

Capítulo 2: Economía, eficiencia y eficacia en la auditoría de gestión

Capítulo 3: Planificación de la auditoría

Capítulo 4: Fase de examen

Capítulo 5: Elaboración de informes

OBJETIVO Y CONTENIDO DEL MANUAL DE AUDITORÍA DE GESTIÓN

ESTRUCTURA

GLOSARIO DE CONCEPTOS Y TÉRMINOS TÉCNICOS

Personas de contacto

Para cualquier información complementaria, pueden dirigirse a:

Tribunal de Cuentas Europeo - Grupo CEAD

División de ADAR (*Audit Development And Reports*, Desarrollo de la auditoría e informes) -

Equipo de metodología

Correo electrónico: ADAR CONTACT/ECA o adar.contact@eca.europa.eu

OBJETIVO Y CONTENIDO DEL MANUAL DE AUDITORÍA DE GESTIÓN

	<p>El manual de auditoría de gestión, también denominada auditoría operativa o auditoría del rendimiento, forma parte de un conjunto de procedimientos y orientaciones establecidos por el Tribunal, y tiene por objeto:</p>
Objetivo - Calidad	<ul style="list-style-type: none">• contribuir a la realización de auditorías de gestión de calidad elevada;• fomentar la competencia profesional de los auditores en este ámbito.
Contenido	<p>El manual ha sido redactado con el fin de satisfacer las necesidades de los auditores y de los responsables de la fiscalización, y explica en términos generales cómo llevar a cabo la planificación y ejecución de las auditorías de gestión, así como la elaboración de los informes correspondientes.</p>
Función esencial del juicio profesional	<p>El manual está basado en los principios generalmente aceptados de la auditoría de gestión, como muestran las directrices de aplicación de las normas de auditoría de gestión, preparadas por la INTOSAI¹ y las buenas prácticas actuales en la materia. Propugna el ejercicio del juicio profesional en todas las fases de la auditoría, lo que resulta esencial, dada la gran diversidad de temas potenciales, objetivos, así como métodos de obtención y de análisis de datos existentes en el ámbito de la auditoría de gestión.</p>
Carácter obligatorio de los enunciados que contienen el verbo "deber"	<p>Los procedimientos de la auditoría de gestión, que se enuncian empleando el verbo "deber", derivan de las políticas y normas de auditoría del Tribunal y son obligatorios.</p>

ESTRUCTURA

El manual consta de cinco capítulos. Los dos primeros proporcionan el material de base necesario, mientras que los capítulos 3 a 5 ofrecen orientaciones más detalladas sobre cada fase de la auditoría de gestión: la planificación, el examen y la elaboración de informes. El manual se estructura de la manera siguiente:

CAPÍTULO 1: Expone el contexto de la auditoría de gestión en las instituciones comunitarias, así como el mandato del Tribunal y sus objetivos en este ámbito.

CAPÍTULO 2: Describe el enfoque de la auditoría de gestión, la aplicación de los conceptos de economía, eficiencia y eficacia en el ámbito comunitario y las cualidades esenciales de unas buenas auditorías de gestión.

CAPÍTULO 3: Expone el proceso de planificación de la auditoría, incluido el estudio preliminar y el plan de fiscalización.

CAPÍTULO 4: Describe la fase de examen de la auditoría, incluida su ejecución, la comunicación de las constataciones de la auditoría, la dirección de la misma y las disposiciones en materia de control de calidad.

CAPÍTULO 5: Trata el proceso de elaboración de informes, integrado por actividades como la planificación, la redacción, la revisión, la aprobación, la distribución y el seguimiento del informe.

¹ Directrices de aplicación de las normas de auditoría del rendimiento: Normas y directrices para la auditoría del rendimiento basadas en las Normas de Auditoría y la experiencia práctica de la INTOSAI.

Algunas de las siguientes definiciones están basadas en las que figuran en el volumen 6 de la Colección MEANS de la Comisión Europea, que establece el marco metodológico para las evaluaciones en el ámbito de las políticas estructurales. Estos conceptos también son aplicables a otros ámbitos, en los que pueden emplearse diferentes terminologías.

DESTINATARIO DIRECTO Persona o entidad *directamente afectada* por la intervención. También se emplea con frecuencia el término "beneficiario". Los destinatarios directos reciben apoyo, servicios e información, y utilizan las estructuras creadas con la ayuda de la intervención (p.ej. utilización por los agricultores de una red de regadío creada por un proyecto de desarrollo).

DESTINATARIO INDIRECTO Persona o entidad que *no tiene un contacto directo* con una intervención, pero que se ve *afectada por ésta* a través de los destinatarios directos, bien de manera positiva (p.ej. una persona que consigue un empleo por haberse concedido a otra la jubilación anticipada en virtud de una intervención) o negativa (p.ej. empresas que pierden contratos en beneficio de otras empresas que han utilizado redes de transferencia de tecnologías establecidas por una intervención con fines de innovación).

EFEECTO *Cambio derivado* de la ejecución de una intervención que generalmente va relacionado con los objetivos de ésta. Los efectos incluyen los resultados y los impactos. Pueden ser esperados o inesperados, positivos o negativos (p.ej. una nueva autopista que atrae a inversores a una región, pero que da lugar a unos niveles de contaminación inaceptables en las zonas que atraviesa).

FACTOR EXÓGENO *Factor independiente de una intervención pública* que es en parte o totalmente la *causa de los cambios* (resultados e impactos) observados entre los destinatarios (p.ej. las condiciones climáticas, la evolución en la situación económica, la actuación de los contratistas o el comportamiento de los beneficiarios).

IMPACTO *Consecuencias socioeconómicas a largo plazo* que pueden observarse una vez transcurrido un determinado período al término de una intervención, que puede afectar bien a los destinatarios directos de la intervención, o a los destinatarios indirectos que quedan fuera del ámbito de la misma, que pueden verse beneficiados o perjudicados.

INTERVENCIÓN	Toda acción u operación llevada a cabo por autoridades públicas u otras instancias, con independencia de su naturaleza (<i>política, programa, medida o proyecto</i>). Los medios de intervención utilizados son las subvenciones, préstamos, bonificaciones de interés, garantías, participación en el capital y regímenes de capital riesgo u otras formas de financiación.
MEDIDA	En el marco de una política, <i>la unidad básica de gestión de programas</i> , que consiste en un conjunto de proyectos similares con un presupuesto definido con precisión. Cada medida tiene, por lo general, un mecanismo de gestión particular.
NECESIDAD	<i>Problema o dificultad que afecta a los grupos interesados</i> , que la intervención pública trata de resolver o superar.
OBJETIVO	<p><i>Declaración inicial de los efectos que se pretende</i> obtener a través de una intervención. Debería hacerse una distinción entre objetivos globales, intermedios, inmediatos y operativos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • un <i>objetivo global</i> corresponde al <i>impacto global</i> de una intervención y por lo general está definido por la legislación comunitaria en términos muy amplios (p.ej. alcanzar el nivel de desarrollo); suele ser traducido por la Comisión y los Estados miembros en <i>objetivos intermedios</i> que corresponden a los impactos intermedios que se espera que tengan los programas financiados (p.ej. refuerzo de la competitividad de las empresas); • los <i>objetivos inmediatos</i> se refieren a los <i>resultados</i> de una intervención en los destinatarios directos y suelen ser definidos por los Estados miembros en el marco de la ejecución de los programas financiados (p.ej. aumentar en un 20 % el volumen de negocios de las empresas que reciben apoyo tecnológico); • los <i>objetivos operativos</i> especifican las <i>realizaciones que han de producirse</i> (p.ej. prestar 500 horas de servicios de asesoría a pequeñas y medianas empresas).
POLÍTICA	<i>Conjunto de distintas acciones y operaciones</i> (programas, procedimientos, legislación, normativa) orientado hacia un <i>mismo fin</i> u objetivo general (p.ej. la política europea de cohesión económica y social). Estas actividades con frecuencia se acumulan de manera incremental a lo largo de los años.
PROCESOS	Procedimientos y actividades empleados con el fin de convertir los <i>recursos en realizaciones</i> (p.ej. procedimientos para entregar las subvenciones o seleccionar proyectos para su financiación). El concepto también abarca la elaboración de información de gestión y su utilización por los responsables.

PROGRAMA	Conjunto organizado de <i>recursos</i> financieros, organizativos y humanos <i>movilizados para alcanzar un objetivo</i> o serie de objetivos en un plazo determinado. Un programa se delimita en términos de calendario y de presupuesto, y sus objetivos están definidos de antemano. Siempre se desarrolla bajo la responsabilidad de una autoridad o de un grupo de autoridades que participan conjuntamente en el proceso decisorio. Los programas suelen desglosarse en medidas y proyectos.
PROYECTO	Operación no divisible, delimitada en términos de calendario y presupuesto, que se desarrolla bajo la responsabilidad de un organismo que <i>ejecuta</i> , con la mayor proximidad al lugar donde se lleva a cabo el proyecto, los <i>recursos asignados a la intervención</i> .
REALIZACIÓN	Lo que se <i>produce o consigue</i> con los recursos asignados a una intervención (p.ej. subvenciones distribuidas a los agricultores, cursos de formación impartidos a parados o una carretera construida en un país en desarrollo).
RECURSOS	<i>Medios</i> financieros, humanos y materiales que se movilizan para la aplicación de una intervención.
RESULTADO	<i>Cambios inmediatos</i> que se producen <i>para los destinatarios directos</i> tras su participación en una intervención (p. ej. mejor acceso a una zona debido a la construcción de una carretera, o becarios que han encontrado empleo).



MANUAL DE AUDITORÍA DE GESTIÓN

CAPÍTULO 1

MARCO DE REFERENCIA DE LAS AUDITORÍAS DE GESTIÓN DEL TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO

Capítulos del Manual de auditoría de gestión

Introducción general

Capítulo 1: Marco de referencia de las auditorías de gestión del Tribunal de Cuentas Europeo

Capítulo 2: Economía, eficiencia y eficacia en la auditoría de gestión

Capítulo 3: Planificación de la auditoría

Capítulo 4: Fase de examen

Capítulo 5: Elaboración de informes

ÍNDICE

1.1 INTRODUCCIÓN

1.2 AUDITORÍA DE GESTIÓN Y BUENA GESTIÓN FINANCIERA EN LA UNIÓN EUROPEA

1.2.1 Auditoría de gestión

1.2.2 Buena gestión financiera: el Tratado y el Reglamento Financiero

1.2.3 Métodos de gestión de la ejecución del presupuesto

1.2.4 Sistema de control interno para lograr una buena gestión financiera

1.2.5 Relación entre auditoría de gestión y auditoría financiera

1.2.6 Relación entre auditoría de gestión y evaluación

1.3 MISIÓN Y OBJETIVOS DEL TRIBUNAL EN LAS AUDITORÍAS DE GESTIÓN

1.3.1 Obligaciones jurídicas del Tribunal

1.3.2 Objetivos del Tribunal

Personas de contacto

Para cualquier información complementaria, pueden dirigirse a:

Tribunal de Cuentas Europeo - Grupo CEAD

División de ADAR (*Audit Development And Reports*, Desarrollo de la auditoría e informes) -

Equipo de metodología

Correo electrónico: ADAR CONTACT/ECA o adar.contact@eca.europa.eu

1.1 INTRODUCCIÓN

En el presente capítulo se ofrece un marco de referencia para las auditorías de gestión efectuadas por el Tribunal, exponiendo el contexto de estas auditorías en las Comunidades Europeas y el mandato y los objetivos del Tribunal al respecto.

Se hace referencia sobre todo al Presupuesto General de la Unión Europea ("el Presupuesto") y a la Comisión, pues ambos conforman el principal ámbito de control del Tribunal, aunque este marco es aplicable a todas las auditorías de gestión practicadas por el Tribunal, incluidas las relativas a los Fondos de Desarrollo Europeo, las Agencias y el Banco Central Europeo.

1.2 AUDITORÍA DE GESTIÓN Y BUENA GESTIÓN FINANCIERA EN LA UNIÓN EUROPEA

1.2.1 Auditoría de gestión

Definición

La auditoría de gestión es una auditoría de la buena gestión financiera, es decir, de la economía, eficiencia y eficacia con que la Comisión y otras entidades fiscalizadas utilizan los fondos comunitarios en el desempeño de sus funciones.

1.2.2 Buena gestión financiera: el Tratado y el Reglamento Financiero

Tratado

El artículo 274 del texto consolidado del Tratado por el que se establece la Comunidad Europea² (el Tratado) dispone que "*La Comisión, bajo su propia responsabilidad,... ejecutará el Presupuesto... conforme al principio de buena gestión financiera*" y que "*Los Estados miembros cooperarán con la Comisión para garantizar que los créditos autorizados se utilizan de acuerdo con el principio de buena gestión financiera*".

Reglamento Financiero

Con arreglo al artículo 27 del Reglamento Financiero aplicable al Presupuesto General de las Comunidades Europeas³ (el "Reglamento Financiero"), el concepto de buena gestión financiera se basa en los principios de economía, eficiencia y eficacia, que se definen del modo siguiente:

² DO C 325 de 24 de diciembre de 2002.

³ DO L 248 de 16 de septiembre de 2002.

- ✓ el principio de **ECONOMÍA** prescribe que la entidad controlada deberá disponer, en el momento oportuno, de los medios necesarios para llevar a cabo sus actividades, en la cantidad y calidad apropiada y al mejor precio;
- ✓ el principio de **EFICIENCIA** se refiere a la mejor relación entre los medios empleados y los resultados⁴ obtenidos;
- ✓ el principio de **EFICACIA** se refiere a la consecución de los objetivos específicos fijados y al logro de los resultados previstos⁴.

1.2.3 Métodos de gestión de la ejecución del presupuesto

Si bien la ejecución global de presupuesto corresponde a la Comisión, el Reglamento Financiero prevé tres diferentes métodos de gestión:

Gestión centralizada

- de modo centralizado; este método se emplea principalmente en el ámbito de las acciones exteriores y el gasto administrativo, y supone la gestión directa por parte de las direcciones generales de la Comisión⁵, o la gestión indirecta cuando la Comisión confía la ejecución del presupuesto a agencias comunitarias y a organismos públicos o privados, sobre todo en el ámbito de las políticas internas;

Gestión compartida o descentralizada

- mediante gestión compartida o descentralizada; la gestión compartida entraña la delegación de competencias de ejecución a Estados miembros y afecta principalmente al gasto en acciones agrícolas y estructurales. La gestión descentralizada implica la delegación de competencias de ejecución a los países beneficiarios, como en el caso de las ayudas exteriores;

Gestión conjunta

- mediante la gestión conjunta con organismos internacionales; este método implica la delegación de competencias de ejecución a organismos internacionales, por lo general en el ámbito de las acciones exteriores.

El método influye de manera determinante en la auditoría

Cada método implica una asignación distinta de funciones y cometidos en la ejecución del presupuesto; esto debería tenerse muy en cuenta en la planificación, ejecución y elaboración del informe correspondiente de una auditoría de gestión.

⁴ En el presente contexto, el término "resultados", que debe interpretarse en sentido amplio, abarca *las realizaciones, los resultados y el impacto* (véase el glosario en las páginas 3 a 6).

⁵ Los servicios centrales de la Comisión pueden encomendar las tareas de preparación y ejecución de las actividades a las delegaciones de países terceros.

1.2.4 Sistema de control interno para lograr una buena gestión financiera

Para obtener garantías razonables de la consecución del objetivo de buena gestión financiera, la Comisión y otras entidades fiscalizadas deben establecer un sistema de control interno adecuado⁶.

Los sistemas de tecnología de la información (TI) están integrados en el sistema de control interno de la Comisión, que sigue el modelo propuesto por el COBIT⁷ respecto de la gobernanza de la TI en la gestión de la información y los recursos informáticos.

La Comisión cuenta con un sistema de control interno basado en los cinco componentes de control interrelacionados reconocidos por el COSO y en los conceptos de gestión por actividades y presupuestación por actividades:

COSO, gestión por actividades y presupuestación por actividades

Cinco componentes de control

COMPONENTE DE CONTROL	OBJETIVOS
Entorno de control	Proporcionar la estructura organizativa, la disciplina y los valores fundamentales de la Comisión en el contexto de los tres diferentes métodos de ejecución presupuestaria ya descritos, creando así el marco adecuado para garantizar la buena gestión de los recursos que se le confían.
Evaluación del riesgo	Identificar y analizar los riesgos internos y externos para lograr los objetivos de la Comisión. Dentro del sistema de control interno de la Comisión, "Resultados y gestión de riesgos" incluye el establecimiento de objetivos desde el punto de vista estratégico, operativo y táctico según el enfoque de la gestión por actividades. Todas las actividades deberán tener <i>objetivos "SMART" (specific, measurable, achievable, relevant and timely)</i> , es decir, específicos, medibles, realistas, pertinentes y delimitados en el tiempo, así como análisis del riesgo y gestión del riesgo de las principales actividades.
Actividades de control	Definir las políticas y los procedimientos específicos aplicados por la Comisión para garantizar que los riesgos identificados se gestionan adecuadamente. Comprenden, entre otras, actividades tan diversas como aprobaciones, autorizaciones, verificaciones, exámenes de resultados operativos, información sobre las excepciones y supervisión.
Información y comunicación	Procurar un marco adecuado para fijar los objetivos, efectuar un seguimiento de los mismos e informar sobre su consecución. Este componente incluye el sistema de información sobre la gestión necesario para establecer indicadores de rendimiento, tanto financieros como no financieros, para evaluar la consecución de objetivos, y también para sentar las bases del <i>informe anual de actividad</i> .
Supervisión	Garantizar la evaluación continua de la gestión; comprende, entre otras cosas, la auditoría interna y la evaluación, así como la revisión anual del control interno.

1.2.5 Relación entre auditoría de gestión y auditoría financiera

⁶ El Comité COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*: Comité de Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión Treadway) define el control interno como un proceso llevado a cabo por el consejo de administración, la dirección y demás personal de una entidad, cuyo objeto es ofrecer garantías razonables sobre la consecución de objetivos en las siguientes categorías:

- eficacia y eficiencia de las operaciones
- fiabilidad de la información financiera
- cumplimiento de la legislación y la normativa aplicables.

⁷ COBIT (*Control Objectives for Information and related Technology*: Objetivos de control para la información y tecnologías afines).

La auditoría de gestión se diferencia en muchos aspectos de la auditoría financiera; en el siguiente cuadro se ofrece una síntesis de las principales diferencias:

ASPECTOS	Auditoría de gestión	Auditoría financiera
Finalidad	Evaluar si los fondos comunitarios han sido utilizados con economía, eficiencia y eficacia.	Evaluar si las operaciones financieras se han ejecutado de manera legal y regular y si las cuentas son fiables.
Ámbito de aplicación	Políticas, programas, organizaciones, actividades y sistemas de gestión.	Operaciones financieras, contabilidad y procedimientos de control clave.
Base académica	Economía, Ciencias Políticas, Sociología, etc.	Contabilidad y Derecho.
Métodos	Varían en función de cada fiscalización.	Formato estándar.
Criterios de fiscalización	Mayor libertad de criterio para el auditor. Un criterio único para cada auditoría.	Menor libertad de criterio para el auditor. Criterios normalizados establecidos por la legislación y la reglamentación aplicable a todas las auditorías.
Informes	Informes especiales de carácter ocasional. Estructura y contenido variables en función de los objetivos.	Informe anual. Más o menos estandarizado.

La auditoría global

Se entiende por auditoría global aquélla que combina los objetivos de la auditoría de gestión y de la auditoría financiera. La decisión de practicar una auditoría de gestión o una auditoría global depende del criterio profesional y ha de adoptarse en función de cada caso. Los auditores deben tener presente que, si llevar a cabo una auditoría de gestión "pura" constituye ya de por sí una tarea difícil, la auditoría global es todavía más compleja.

debe ser muy meditada.

Por tanto, la auditoría global siempre **deberá** meditarse cuidadosamente y abordarse sólo en aquellos casos en los que sea claramente posible obtener pruebas de auditoría suficientes, pertinentes y fiables, y emitir información clara, útil y oportuna en la fase de elaboración del informe que satisfaga tanto los objetivos de la auditoría de gestión como los de la financiera. Éstos deberán quedar netamente diferenciados en el plan general de auditoría y en el programa de auditoría, de modo que el equipo fiscalizador distinga claramente los diversos objetivos de la fiscalización y los tenga debidamente en cuenta en la tarea de fiscalización.

1.2.6 Relación entre auditoría de gestión y evaluación

La evaluación es un importante elemento del sistema de control interno de la Comisión, según la cual⁸, la evaluación es la "valoración de las intervenciones según sus resultados y repercusiones, sin perder de vista las necesidades que aspiran a satisfacer".

Los principales objetivos de las evaluaciones son:

- contribuir al diseño de las intervenciones y al establecimiento de prioridades políticas,
- colaborar en la asignación eficiente de los recursos,
- mejorar la calidad de la intervención,
- notificar los logros de la intervención (obligación de rendir cuentas).

Similitudes

Entre la auditoría de gestión y la evaluación existen similitudes y diferencias. Ambas actividades implican el examen de las políticas y los procesos de ejecución, así como de las consecuencias de éstos, en la evaluación de la economía, la eficiencia y la eficacia de una entidad o actividad. Ambas requieren conocimientos, habilidades y experiencia similares y se sirven de métodos afines para la recopilación y análisis de datos. Su principal diferencia radica en el contexto en el que se llevan a cabo y en el objetivo de cada una de ellas.

Diferencias

La auditoría de gestión se encuadra en un marco de rendición de cuentas, lo cual implica que la Comisión y las restantes instituciones y organismos interesados han de responder de la administración de los fondos comunitarios y deben facilitar información significativa y fiable para determinar cómo ha sido la gestión y para asumir su responsabilidad en ella a la luz de las expectativas acordadas. Las auditorías de gestión son llevadas a cabo por auditores que mantienen su independencia al elegir y determinar la manera en que realizan su trabajo y en que comunican sus resultados a la autoridad de aprobación de la gestión (Parlamento Europeo, previa recomendación del Consejo).

Por tanto, las auditorías de gestión del Tribunal no tienen por objeto proporcionar evaluaciones globales de las actividades comunitarias; ese cometido corresponde a la Comisión, los Estados miembros y otros gestores de las actividades comunitarias. Sin embargo, normalmente se incluirán en las auditorías de gestión elementos evaluadores de determinadas materias y se tendrán en cuenta los sistemas de evaluación y la información que de éstos se obtenga con objeto de valorar su calidad y, en caso de que éstos se consideren satisfactorios y pertinentes, se utilizará la información obtenida de la evaluación como evidencia de la auditoría.

1.3 MISIÓN Y OBJETIVOS DEL TRIBUNAL EN LAS AUDITORÍAS DE GESTIÓN

⁸ Comunicación de la Comisión sobre evaluación (SEC(2000) 1051).

1.3.1 Obligaciones jurídicas del Tribunal

Tratado El Tratado establece el marco jurídico de las auditorías de gestión del Tribunal respecto de las actividades comunitarias. El apartado 2 del artículo 248 del texto consolidado del Tratado establece que "*El Tribunal de Cuentas examinará... y garantizará una buena gestión financiera*".

1.3.2 Objetivos del Tribunal

Misión del Tribunal de Cuentas Europeo:

"El Tribunal de Cuentas Europeo tiene por misión controlar con independencia la obtención y la utilización de los fondos de la Unión Europea y, de esta forma, evaluar cómo las instituciones desempeñan estas funciones.

Su misión

El Tribunal examina si las operaciones financieras se han registrado con corrección, se han ejecutado legal y regularmente, y se gestionan de manera que se asegure la economía, la eficiencia y la eficacia.

Mediante este trabajo, el Tribunal pretende contribuir a mejorar la gestión financiera de los fondos de la Unión Europea en todos los niveles y garantizar así a los ciudadanos de la Unión la optimización de los recursos.

El Tribunal divulga los resultados de sus trabajos a través de la publicación de los informes pertinentes, objetivos y oportunos."

consiste en proporcionar información independiente

Como se indicaba anteriormente, las auditorías de gestión del Tribunal se encuadran en un marco de rendición pública de cuentas. Por lo tanto, el objetivo del Tribunal es proporcionar información independiente a la autoridad de aprobación de la gestión y a la totalidad de la opinión pública europea sobre:

sobre la economía, la eficiencia y la eficacia

- la economía, eficiencia y eficacia con que la Comisión y otras entidades fiscalizadas han utilizado los recursos comunitarios;
- la eficacia de los sistemas de gestión de resultados de la Comisión y otras entidades fiscalizadas, así como la fiabilidad de sus declaraciones sobre la gestión.

y formular recomendaciones.

El Tribunal tiene como objetivo contribuir a la mejora de la gestión financiera de los fondos comunitarios mediante la formulación de recomendaciones a la autoridad de aprobación de la gestión y a la Comisión en aquellos aspectos en que las auditorías de gestión ponen de manifiesto el potencial de mejoras significativas. Entre dichas mejoras cabe destacar:

- ahorro financiero;
- mejores métodos de trabajo;
- prevención del despilfarro;
- mayor economía en la consecución de los objetivos fijados.



MANUAL DE AUDITORÍA DE GESTIÓN

CAPÍTULO 2

ECONOMÍA, EFICIENCIA Y EFICACIA EN LA AUDITORÍA DE GESTIÓN

Capítulos del Manual de auditoría de gestión
Introducción general
Capítulo 1: Marco de referencia de las auditorías de gestión del Tribunal de Cuentas Europeo
Capítulo 2: Economía, eficiencia y eficacia en la auditoría de gestión
Capítulo 3: Planificación de la auditoría
Capítulo 4: Fase de examen
Capítulo 5: Elaboración de informes

ÍNDICE

2.1 INTRODUCCIÓN

2.2 ENFOQUE DE AUDITORÍA CENTRADO EN LA GESTIÓN REALIZADA

2.2.1 Fiscalización directa de la gestión

2.2.2 Fiscalización de los sistemas de control

2.3 APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE ECONOMÍA, EFICIENCIA Y EFICACIA

2.3.1 Uso de modelos lógicos en las auditorías de gestión

2.3.2 Aplicación de los conceptos

① ECONOMÍA

② EFICIENCIA

③ EFICACIA

2.4 CUALIDADES ESENCIALES DE UNA CORRECTA AUDITORÍA DE GESTIÓN

2.4.1 Proceso de fiscalización basado en un criterio válido

2.4.2 Uso y combinación de las metodologías adecuadas para recabar un conjunto de datos

2.4.3 Planteamiento de preguntas de auditoría de las que se puedan extraer conclusiones

2.4.4 Análisis y gestión de los riesgos asociados a la elaboración del informe de fiscalización

2.4.5 Utilización de los instrumentos necesarios para facilitar la correcta realización de la fiscalización

2.4.6 Obtención de pruebas suficientes, pertinentes y fiables para apoyar los resultados de la fiscalización

2.4.7 Concepción de la estructura del informe definitivo desde la fase de planificación

2.4.8 Transparencia (enfoque "sin sorpresas") respecto de la entidad controlada

Personas de contacto

Para cualquier información complementaria, pueden dirigirse a:

Tribunal de Cuentas Europeo - Grupo CEAD

División de ADAR (*Audit Development And Reports*, Desarrollo de la auditoría e informes) -

Equipo de metodología

Correo electrónico: ADAR CONTACT/ECA o adar.contact@eca.europa.eu

2.1 INTRODUCCIÓN

Se empleará el enfoque de auditoría que permita obtener los resultados más significativos con la mayor economía. En cada auditoría específica podrán combinarse varios enfoques.

2.2 ENFOQUE DE AUDITORÍA CENTRADO EN LA GESTIÓN REALIZADA

Las auditorías de gestión proporcionarán información relativa a las realizaciones, de interés primordial para el Parlamento Europeo, el Consejo, la Comisión y otros organismos fiscalizados. Esto significa que, en lugar de ocuparse de las cuestiones relativas al control y a los procesos, las auditorías de gestión del Tribunal se centrarán en las realizaciones y evaluarán las repercusiones de las conclusiones de la fiscalización en términos de economía, eficiencia y eficacia. Las auditorías de gestión combinarán los enfoques que se enumeran a continuación, incidiendo más en uno u otro en función de las circunstancias específicas de la fiscalización:

Enfoque	Ámbito de aplicación
Fiscalización directa de la gestión	Recursos, realizaciones, resultados e impacto.
Fiscalización de los sistemas de control	Idoneidad de las políticas y los procedimientos aplicados por los gestores para fomentar, supervisar y evaluar la gestión realizada.

2.2.1 Fiscalización directa de la gestión

Este enfoque se ocupa directamente de la gestión realizada y se centra en los *recursos, las realizaciones, los resultados y el impacto*, partiendo de la siguiente hipótesis: si la gestión es satisfactoria, no hay grandes riesgos de que existan problemas graves en la concepción o ejecución de las actividades o de los sistemas de control. Estas auditorías pueden valorar, por ejemplo, si las políticas adoptadas se han aplicado adecuadamente y han alcanzado los objetivos planteados, o si, en cambio, las decisiones con respecto a las políticas han tenido consecuencias financieras y económicas no deseadas.

Imprescindible contar con criterios adecuados

El examen directo de la gestión es oportuno cuando se cuenta con *criterios adecuados* para medir la cantidad, la calidad y el coste de los recursos, las realizaciones, los resultados y el impacto. Si se llega a la conclusión de que la gestión realizada no es satisfactoria, las actividades y los sistemas de control han de someterse a los exámenes necesarios para identificar las causas.

2.2.2 Fiscalización de los sistemas de control

Verificar la concepción y aplicación de los sistemas,

Este enfoque tiene por objeto determinar si la Comisión y otras entidades fiscalizadas han creado y aplicado sistemas de gestión y de seguimiento que permitan optimizar la economía, eficiencia y eficacia dentro de las limitaciones impuestas. En el curso de los trabajos de fiscalización se analizarán, examinarán y someterán a prueba los componentes clave de dichos sistemas. Con frecuencia, en el control se examinará si las medidas seleccionadas son coherentes con los objetivos de las políticas, y si estas últimas se han traducido en programas operativos que contengan objetivos operativos, cuya consecución se evalúa posteriormente.

incluidos los sistemas de información.

Se tendrá asimismo en cuenta si los sistemas existentes proporcionan *información* pertinente, fiable y oportuna sobre el desarrollo de medios financieros, humanos y de otro género (recursos), la ejecución de actividades (procesos) y la consecución de realizaciones, que se compararán con los objetivos operativos mediante indicadores de resultados. Se examinará, además, si, en caso de discrepancias, se adoptan *medidas correctoras* idóneas en el momento oportuno para ajustar el plan de acción, el despliegue de recursos y la ejecución de actividades. Con frecuencia, este enfoque incluirá un examen del sistema de *evaluación* y de la información correspondiente con objeto de valorar su calidad y, en caso de considerarse satisfactoria y pertinente para los objetivos de la fiscalización, utilizar los resultados, conclusiones y recomendaciones de las evaluaciones como pruebas de auditoría.

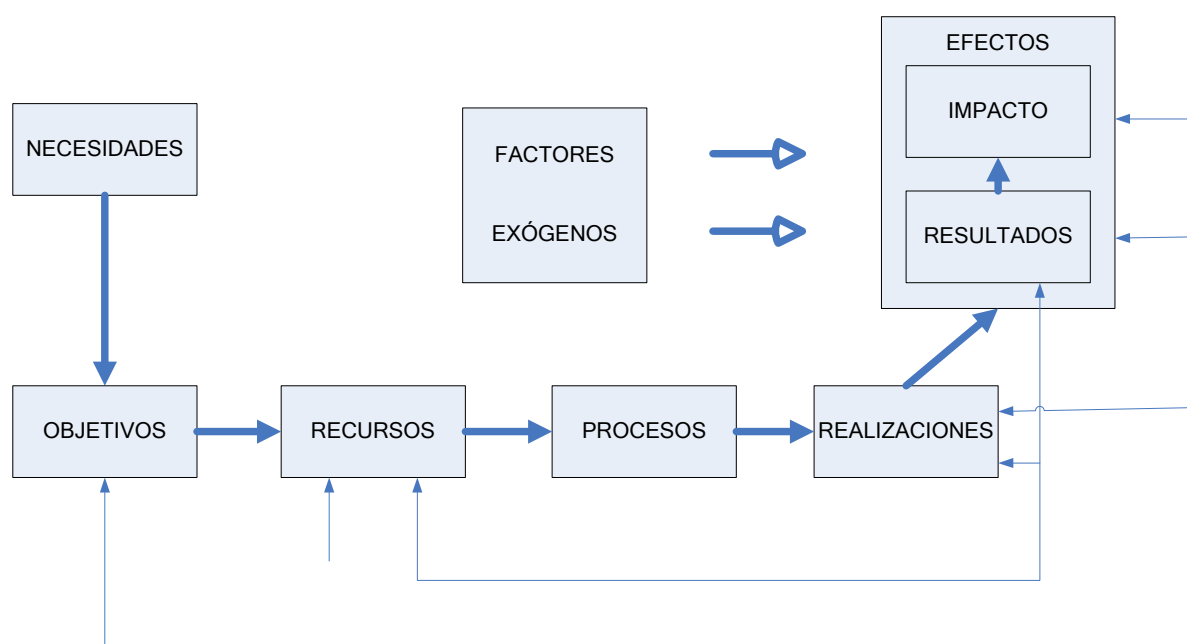
2.3 APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE ECONOMÍA, EFICIENCIA Y EFICACIA

2.3.1 Uso de modelos lógicos en las auditorías de gestión

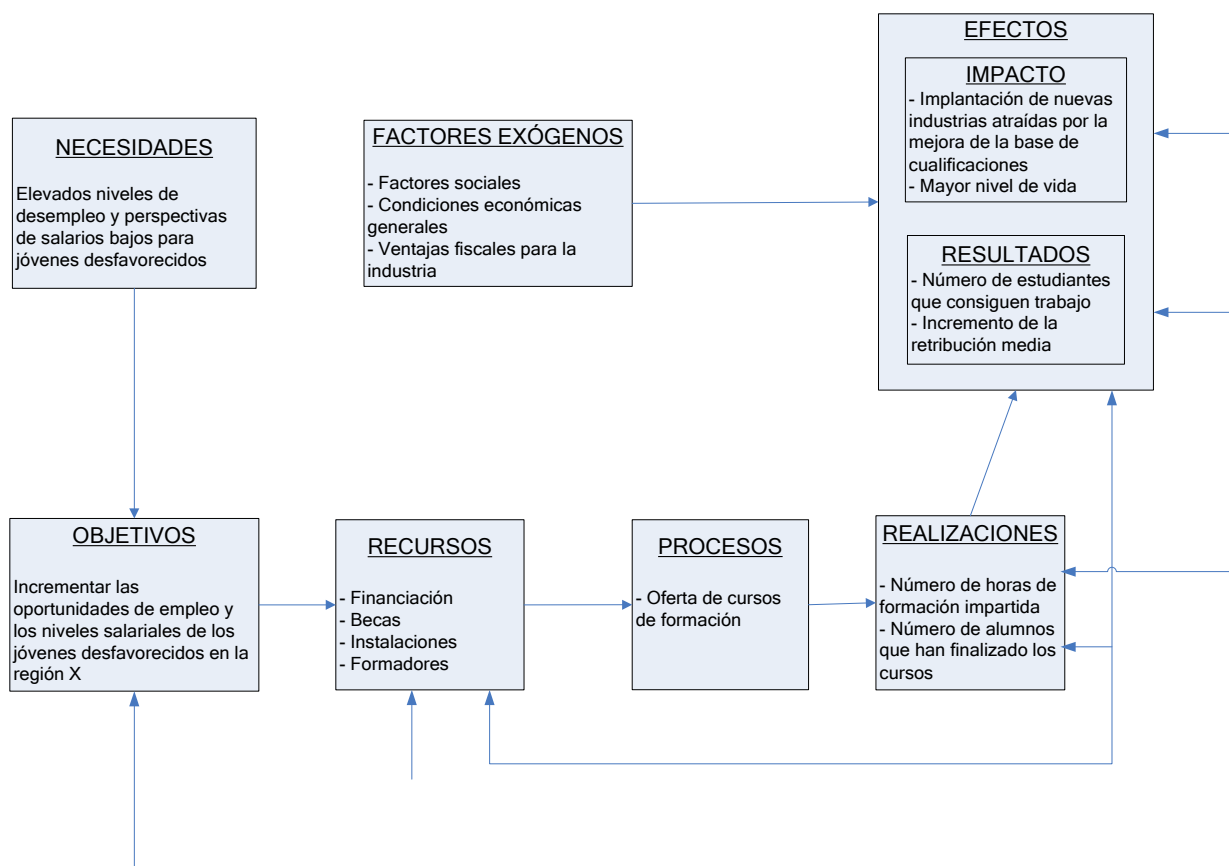
Establecer la lógica de la intervención

Independientemente de su naturaleza (política, programa, medida o proyecto), una *intervención* pública puede analizarse como un conjunto de recursos financieros, organizativos y humanos movilizados para lograr, en un período de tiempo determinado, un objetivo o conjunto de objetivos, con la finalidad de resolver o superar un problema o dificultad que afecta a grupos específicos. El uso de modelos lógicos puede ayudar al equipo fiscalizador a identificar y establecer la relación entre las necesidades socioeconómicas a las que debe atender la intervención y sus *objetivos*, *recursos*, *procesos*, *realizaciones* y *efectos*, entre los que se cuentan los *resultados* (cambios inmediatos que se producen para los destinatarios directos tras su participación en una intervención) y los *impactos* (consecuencias de la intervención a largo plazo). En el siguiente gráfico se ofrece un ejemplo de modelo lógico de programa.

MÓDELO LÓGICO DE PROGRAMA



Ejemplo de un modelo lógico de programa



Teóricamente, las auditorías de gestión deberían examinar todos los componentes y relaciones de estos modelos concentrándose en los principios de economía, eficiencia y eficacia.

2.3.2 Aplicación de los conceptos

Servirse de los riesgos potenciales para la consecución de la economía, la eficiencia y la eficacia en la elaboración de preguntas de auditoría.

Los auditores identificarán los riesgos que pueden afectar a la consecución de la economía, la eficiencia y la eficacia, y, a partir de ellos, elaborarán preguntas de auditoría. La importancia de estos tres conceptos es básicamente la misma y las prioridades específicas se determinarán en cada caso. No obstante, se insta a los auditores a considerar la eficacia como elemento del análisis siempre que sea posible. Una auditoría de gestión no tiene ni debe tener por objeto el examen simultáneo y exhaustivo de todos los aspectos de la economía, la eficiencia y la eficacia; antes bien, examinará determinadas cuestiones relacionadas con estos principios o con una combinación de los mismos, basándose en los potenciales riesgos significativos que se hayan identificado. La aplicación de este criterio selectivo reduce el riesgo de que la auditoría sea demasiado ambiciosa.

A continuación se exponen, para cada uno de los conceptos de economía, eficiencia y eficacia:

- los riesgos generales para la buena gestión financiera
- las cuestiones que deben abordarse en una auditoría
- ejemplos de riesgos en el contexto de la UE
- ejemplos de preguntas de auditoría relacionadas con cada concepto
- el centro de interés de la auditoría en cada ámbito

① ECONOMÍA

Se plantean cuestiones de economía cuando en una entidad o actividad es posible reducir significativamente los costes de los recursos para un determinado nivel de realizaciones o resultados. Entre los riesgos generales en este ámbito cabe destacar los siguientes:

Mantener unos costes bajos

- derroche, es decir, utilización de recursos innecesarios para la consecución de las realizaciones o resultados deseados;
- pagos excesivos, o sea, obtención de recursos que se utilizan pero que podrían haberse obtenido a un coste menor;
- gastos superfluos, es decir, adquisición de recursos de calidad superior a la necesaria para lograr las realizaciones o resultados deseados.

logrando los objetivos fijados

Una auditoría de la economía ha de determinar si se han elegido los recursos más apropiados y al menor coste para lograr los objetivos establecidos. Examinará, entre otras cosas si:

- la entidad controlada adquiere, con un coste mínimo, recursos de tipo, calidad y cantidad adecuados;
- la entidad controlada gestiona sus recursos con objeto de reducir al mínimo el coste global;
- la intervención podría haber sido concebida o ejecutada de manera menos costosa.

Ejemplo de riesgo - Régimen de la pensión de invalidez de las instituciones europeas

Salvo contadas excepciones, los expedientes examinados no contenían ninguna indicación de que se hubiera dado ningún paso importante para ofrecer con tiempo una solución alternativa; tampoco se habían aceptado casi nunca las sugerencias del médico de la institución, sobre todo las referentes a un posible cambio de puesto. Rara vez se había ofrecido una alternativa a la pensión de invalidez o el ofrecimiento había llegado demasiado tarde. Un cuarto de los beneficiarios de la pensión de invalidez que integraban la muestra habría podido continuar trabajando si la institución hubiera detectado y tratado su caso en una fase temprana. Las respuestas recibidas al cuestionario confirman esta impresión: el 20 % de los antiguos miembros del personal pensaban que habrían podido seguir trabajando si se les hubiera ofrecido una solución alternativa. Con arreglo a estos resultados, el Tribunal estima que, en principio, se podrían ahorrar alrededor de 10 millones de euros sobre el coste neto de las pensiones de invalidez concedidas anualmente si se aplicara una política de detección y tratamiento precoz a las personas que se ausentan por enfermedad de forma reiterada o durante un tiempo prolongado.

Ejemplos de preguntas de auditoría relacionadas con la economía

Fiscalización directa de los resultados

- ¿Se han obtenido los mejores precios en los servicios de asesoría para los programas de ayuda a las PYME?
- ¿Existe la posibilidad de reducir equitativamente el coste de las bajas por enfermedad?

Fiscalización de los sistemas de control

- ¿Incluye la gestión que realiza la Comisión del régimen de ayuda a la producción de algodón la consideración y seguimiento de los costes, incluidos los de los consumidores?
- ¿Se han establecido procedimientos para garantizar que los gastos de transporte de la ayuda alimentaria son los más bajos posibles y menores que los gastos efectuados por otros donantes? ¿Son adecuados estos procedimientos? ¿se aplican correctamente?

y centrándose a menudo en la contratación.

Teniendo en cuenta los criterios de economía, los auditores examinan con frecuencia los procesos y decisiones de gestión internos de las entidades fiscalizadas relativos a la *adjudicación de contratos* de suministro de bienes, obras y servicios. Concretamente, el auditor determinará si el proceso de contratación ha permitido obtener el mejor rendimiento. Deberá fiscalizarse, por ejemplo, el establecimiento de las necesidades precisas de los usuarios para determinar lo que se espera lograr a través de la adquisición de bienes, obras y servicios; la identificación de la calidad necesaria para los resultados exigidos, y la determinación de los plazos deseados para el suministro de los bienes, las obras y los servicios. Con frecuencia, el auditor también examinará la definición y ejecución de los criterios de selección y adjudicación.

② EFICIENCIA

La cuestión de la eficiencia se plantea cuando, en una entidad o intervención, podría incrementarse la cantidad de realizaciones o resultados y su calidad sin emplear más recursos. Entre los riesgos generales en este ámbito cabe destacar:

Aprovechar plenamente los recursos disponibles

- fugas, es decir, que los recursos utilizados no produzcan los resultados deseados;
- coeficientes de recursos/producción insatisfactorios (por ejemplo, bajos coeficientes de eficiencia de la mano de obra);
- lentitud en la ejecución de la intervención;
- ausencia de identificación y control de factores externos, como, por ejemplo, los costes impuestos a individuos o entidades ajenos a la intervención o a la organización.

para maximizar la "productividad",

Por tanto, la fiscalización de la eficiencia consiste en valorar si existe una relación óptima entre los recursos empleados y las realizaciones o resultados producidos. La eficiencia está íntimamente ligada al concepto de "productividad", y la cuestión clave radica en determinar si las realizaciones o resultados se han maximizado en términos de cantidad, calidad y oportunidad en el tiempo para el nivel de recursos disponible. Mediante la auditoría se determinará si:

- las realizaciones o los resultados se han producido de manera rentable;
- existen obstáculos salvables o solapamientos innecesarios.

Ejemplo de riesgo - Medidas forestales en el marco de la política de desarrollo rural

Respecto del objetivo de aumentar las superficies forestales, existen diferentes tipos de tierras que pueden ser forestadas. El reglamento dispone que la ayuda para la forestación de tierras agrarias emprendida por autoridades públicas sólo cubrirá los costes de establecimiento, es decir, no se abonará ninguna compensación por pérdidas de ingresos ni gastos de mantenimiento, al contrario que en el caso de las tierras privadas. Así pues, en teoría, la concentración de esta acción en las tierras públicas sería mucho más eficaz, ya que, de este modo, con la misma financiación, se podría forestar una superficie considerablemente mayor.

Ejemplos de preguntas de auditoría relacionadas con la eficiencia

Fiscalización directa de los resultados

- ¿Cómo podría compararse el coste por empleo creado por el programa de formación de la Comunidad en favor de las personas en situación de paro prolongado y con otros costes por empleo en el marco de iniciativas similares?
- ¿Podrían haberse ejecutado los proyectos de otra manera, con mejores resultados en términos de respeto de los plazos y calidad?

Fiscalización de los sistemas de control

- ¿Existen procedimientos adecuados para priorizar y seleccionar proyectos de infraestructuras de transporte con objeto de obtener el máximo impacto de los fondos comunitarios? ¿Son apropiados los criterios empleados y se están aplicando de la manera prevista?
- En el proceso de adopción de decisiones, ¿poseen y utilizan de forma coherente las instituciones comunitarias información de gestión clave adecuada relativa al tamaño, estado, uso y coste de su espacio de oficinas?

y poder tener en cuenta las realizaciones

Cuando la fiscalización de la eficiencia se refiere a las realizaciones, el auditor suele tener que examinar los procesos mediante los cuales la organización transforma los recursos en realizaciones. En la evaluación, se puede calcular el coste unitario de las realizaciones (por ejemplo, coste medio por hora de formación) o los coeficientes de eficiencia laboral (por ejemplo, número de solicitudes de subvención tramitadas diariamente) para compararlos seguidamente con criterios aceptados, que pueden obtenerse de organizaciones similares, períodos anteriores o normas que la entidad controlada haya adoptado explícitamente.

y los resultados.

Cuando el examen de la eficiencia se centra en los resultados, generalmente es preciso contar con *instrumentos económicos* que permitan evaluar la capacidad o potencial de la entidad, intervención o programa fiscalizados para lograr ciertos resultados a determinado coste. Por ejemplo, pueden utilizarse análisis coste-eficacia para hallar la relación entre los efectos netos de una intervención y los recursos financieros necesarios para producir dichos efectos; pueden emplearse criterios de valoración tales como el coste por unidad de resultado (p. ej., coste por puesto de trabajo creado), que se compara entonces con el de otras intervenciones seleccionadas como referencia. En función del enfoque de la fiscalización, los auditores examinarán la fiabilidad del análisis efectuado por el organismo fiscalizado o llevarán a cabo ellos mismos.

③ EFICACIA

Se plantean cuestiones de eficacia cuando una entidad o intervención no produce las realizaciones, resultados o impacto esperados. Entre los riesgos generales propios de este ámbito cabe destacar los siguientes:

Lograr las metas u objetivos fijados,

- deficiencias en la concepción de las políticas, como, por ejemplo, inadecuada evaluación de las necesidades, falta de claridad o de coherencia de los objetivos, inadecuación de los medios de intervención o imposibilidad práctica de aplicación;
- deficiencias en la gestión, como, por ejemplo, incumplimiento de objetivos o gestión en la que no se priorice la consecución de objetivos.

Por lo tanto, una auditoría de la eficacia se ocupa de determinar en qué medida se han logrado los diferentes tipos de objetivos:

ya sean operativos (realizaciones),

- objetivos operativos: se evalúa en qué medida se han obtenido las *realizaciones* previstas y normalmente se examinan las operaciones internas de los organismos encargados de ejecutar la intervención;

inmediatos (resultados),

- objetivos inmediatos: se evalúa si la intervención obtuvo resultados claros y positivos para los beneficiarios directos al término de su participación y normalmente se examinan la información de seguimiento facilitada por los organismos de ejecución y la obtención de información de los beneficiarios directos;

intermedios o globales (impactos).

- objetivos intermedios y globales: el examen trasciende las fronteras de la entidad controlada con objeto de medir el impacto de la intervención pública: para ello, la fiscalización debe tener en cuenta factores exógenos y proporcionar pruebas de que el impacto observado obedece realmente a la propia intervención y no es consecuencia de dichos factores exógenos.

Ejemplo de riesgo - Régimen de ayuda a la producción de forrajes desecados

Este programa permite dos tipos de ayuda: una de baja cuantía para los forrajes desecados al sol de manera natural, y una de elevada cuantía para los forrajes desecados a máquina, con el fin de compensar el coste adicional del combustible.

La diferenciación de las ayudas por su cuantía ha tenido una gran repercusión en la forma de desecar los forrajes. En 1986, año de la adhesión de España a la Comunidad, sólo se desecaban artificialmente 61 000 toneladas de forrajes al año; en 1996/97, se desecaron de esta manera 1 414 000 toneladas, ya que los productores descubrieron que era más rentable la ayuda de mayor cuantía. El consumo anual de energía de este régimen sólo en España es suficiente para satisfacer las necesidades de electricidad anuales de una ciudad del tamaño de Alicante (285 000 habitantes). Se necesitan más de 200 000 hectáreas de bosque para absorber el dióxido de carbono adicional producido por el proceso de desecación.

Ejemplos de preguntas de auditoría relacionadas con la eficacia

Fiscalización directa de los resultados

- ¿Tienen los regímenes de ayuda a la jubilación anticipada de los agricultores de edad avanzada y a la instalación de agricultores jóvenes un impacto claro y positivo en la modernización y viabilidad económica de las explotaciones agrícolas de zonas desfavorecidas?
- ¿Han contribuido los proyectos de infraestructura a aumentar el flujo de tráfico reduciendo a la vez la duración de los recorridos y mejorando la seguridad?

Fiscalización de los sistemas de control

- ¿Han establecido y aplicado correctamente los Estados miembros medidas adecuadas para controlar y atenuar el impacto medioambiental en el sector del azúcar?

¿Han basado la Comisión y los Estados miembros su decisión de financiar el programa para la prevención del abandono escolar en una evaluación adecuada de las necesidades y posibles beneficios derivados del mismo?

La fiscalización de la eficacia se concentrará, pues, en las realizaciones, los resultados o el impacto:

- La evaluación del impacto de una intervención, es decir, determinar la medida en que se han logrado sus objetivos globales o incluso intermedios, puede entrañar una considerable dificultad. Ésta radica en que los objetivos se expresan en *términos tan generales* que no pueden asociarse a indicadores mensurables, con la consiguiente dificultad para comprobar hasta qué punto se han cumplido. Asimismo, cuando los objetivos están identificados con mayor claridad, la obtención y el análisis de las pruebas de auditoría necesarias exigirá *recursos de auditoría desproporcionados* si esta información no pudiera obtenerse fácilmente en la entidad controlada. Además, es difícil evaluar si el impacto observado obedece realmente al efecto de la intervención y no a *factores exógenos*. En estos casos, el enfoque de la fiscalización deberá considerar ante todo si se dispone de datos de las evaluaciones pertinentes y fiables, y que puedan utilizarse como pruebas de auditoría.
- Con frecuencia, un objetivo de la fiscalización más factible es evaluar las realizaciones o los resultados de una intervención, esto es, la medida en que se han logrado los objetivos operativos o inmediatos. Siempre que los objetivos sean "SMART" (específicos, medibles, realistas, pertinentes y delimitados en el tiempo), con arreglo al enfoque basado en los resultados y en la gestión de riesgos de la Comisión, y que se controle su consecución mediante indicadores de rendimiento, es posible obtener una base de referencia clara y

Es difícil evaluar el impacto;

resulta más sencillo evaluar las realizaciones o los resultados.

apropiada para evaluar la eficacia.

2.4 CUALIDADES ESENCIALES DE UNA CORRECTA AUDITORÍA DE GESTIÓN

El proceso de la auditoría de gestión consta de tres fases: planificación, examen y presentación de informes. Para garantizar al máximo la correcta realización de la auditoría de gestión, todas las fases deben reunir determinadas cualidades.

Con objeto de establecer un marco para presentar a su debido tiempo informes de auditoría de alta calidad y evitar actividades innecesarias, las auditorías de gestión deben abordarse con el enfoque que se expone a continuación, denominado, según su acrónimo inglés, **SMARTEST**:

Importante en el transcurso de la fiscalización

El auditor deberá garantizar:

Un proceso de fiscalización basado en un criterio válido.

El uso y la combinación de las metodologías adecuadas para recabar un conjunto de datos.

El planteamiento de preguntas de auditoría de las que se puedan extraer conclusiones.

El análisis y la gestión de los riesgos asociados a la elaboración del informe de fiscalización.

La utilización de los instrumentos necesarios para facilitar la correcta realización de la fiscalización.

La obtención de pruebas suficientes, pertinentes y fiables para apoyar los resultados de la fiscalización.

La concepción de la estructura del informe definitivo desde la fase de planificación.

La transparencia (enfoque "sin sorpresas") respecto de la entidad controlada.

A continuación se definen los componentes esenciales de estas cualidades:

2.4.1 Proceso de fiscalización basado en un criterio válido

Determina la calidad del trabajo de fiscalización y de su informe correspondiente

Las auditorías de gestión tienen una naturaleza amplia y están abiertas a la crítica y a la interpretación; de hecho, todas las facetas de la auditoría de gestión requieren criterio profesional e iniciativa individual. La reputación y credibilidad del Tribunal, la relación coste/eficacia de la fiscalización y la calidad del informe dependen de que todo el proceso de la fiscalización se base en un criterio válido.

En particular, deberá aplicarse un criterio válido al determinar los objetivos de la fiscalización (conocidos también como preguntas de auditoría), al definir los criterios de fiscalización pertinentes, al establecer la cantidad y calidad adecuadas de pruebas de auditoría, al inferir los resultados, al extraer conclusiones y al emitir los informes.

2.4.2 Uso y combinación de las metodologías adecuadas para recabar un conjunto de datos

La combinación incrementa la calidad de las pruebas

Una metodología es una técnica de recopilación o análisis de datos mediante la cual se obtienen pruebas que a su vez permiten extraer conclusiones del trabajo de fiscalización. En condiciones óptimas, se emplearán varias metodologías diferentes para recabar un conjunto de datos y corroborar los resultados de distintas fuentes, mejorando así la calidad y fiabilidad de los pruebas de auditoría en las que se basan los resultados, conclusiones y recomendaciones de la fiscalización.

y depende de las preguntas de auditoría

Entre las metodologías cabe destacar el examen de expedientes o documentación, las entrevistas o las encuestas. Normalmente, las auditorías de gestión también combinarán metodologías para obtener datos cuantitativos (de naturaleza numérica) y cualitativos (no numéricos). En función de la materia y de las preguntas de auditoría, se determinará la combinación de metodologías más adecuada.

2.4.3 Planteamiento de preguntas de auditoría de las que se puedan extraer conclusiones

En las auditorías de gestión, es conveniente fijar los objetivos de la fiscalización en forma de preguntas que la auditoría debe responder. Para lograr que la fiscalización tenga un propósito claro y evitar que el ámbito de trabajo del equipo fiscalizador sea ambicioso en exceso, deberá limitarse el número de preguntas de auditoría (una, en condiciones óptimas, y no más de tres) de las que se extraigan conclusiones. Es esencial que, cuando se plantee más de una, las preguntas estén relacionadas temáticamente, sean complementarias y se excluyan mutuamente (es decir, que no se solapen). La formulación de las preguntas es decisiva para los resultados de la fiscalización: se trata de cuestiones de investigación fundamentales para las que los auditores buscan respuestas, por lo que habrá que evitar las formulaciones ambiguas o vagas.

Por lo tanto, las preguntas de auditoría deben dividirse en preguntas de nivel inferior, a cuyo nivel mínimo pueda responderse mediante procedimientos de fiscalización específicos. Todas las subpreguntas de la jerarquía serán mutuamente excluyentes y colectivamente exhaustivas (en conjunto responderán a la pregunta de nivel superior inmediatamente anterior).

Es preferible que todas las preguntas de la jerarquía puedan tener como alternativas de respuesta "sí" y "no", de modo que el trabajo de fiscalización pueda centrarse en un producto final específico. Sin embargo, esto no significa que la única respuesta posible tenga que ser "sí" o "no"; evidentemente, la respuesta será mucho más elaborada. Además, los términos "sí" y "no" no tienen que incluirse en el informe de fiscalización; antes bien, ese planteamiento es un mero instrumento destinado a conferir un enfoque riguroso a las preguntas de auditoría y a delimitar el propósito del trabajo de fiscalización. En conclusión, es preferible no formular preguntas de auditoría concluyentes, tales como "Evaluar en qué medida...", ya que pueden dar lugar a un trabajo de auditoría sin alcance claramente definido y demasiado amplio y lento.

2.4.4 Análisis y gestión de los riesgos asociados a la elaboración del informe de fiscalización
--

Entre los riesgos inherentes a la puntual elaboración de informes de fiscalización de calidad se cuentan las dificultades para obtener datos, la ausencia de personal y la falta de cooperación de la entidad controlada. El equipo fiscalizador podrá afrontar mejor los riesgos, y responder con eficacia a los problemas que puedan surgir, si prepara una estrategia de gestión de riesgos, la distribuye entre sus miembros y la utiliza como referencia en el curso de la fiscalización.

En todas las fases de la fiscalización, el equipo deberá identificar:

- lo que puede ir mal;
- cuáles son las posibilidades de que vaya mal;
- cuáles serían las repercusiones si fuera mal;
- qué hacer para minimizar las posibilidades de que vaya mal;
- cómo gestionar el riesgo en caso de que se manifieste.

2.4.5 Utilización de los instrumentos necesarios para facilitar la correcta realización de la fiscalización

La utilización de instrumentos adecuados contribuirá al desarrollo de un plan realista y facilitará el seguimiento y examen de los logros alcanzados respecto del plan.

El estudio preliminar es el instrumento que permite recabar información y efectuar evaluaciones sobre la potencial fiscalización, especialmente respecto de los riesgos para la buena gestión financiera, las posibles preguntas de auditoría, los criterios de auditoría, las pruebas que han de obtenerse o generarse y la metodología que hay que emplear.

El instrumento básico de planificación (plan de fiscalización) es un "contrato" celebrado entre el Miembro competente y el grupo de fiscalización. En el plan de fiscalización se define la auditoría que se realizará, el producto resultante, los recursos que se han de emplear y la fecha de presentación.

Algunos instrumentos y actividades que contribuyen a una ejecución eficaz son los siguientes:

- definición y atribución claras de los cometidos;
- un programa de trabajo que designe a los miembros del equipo fiscalizador y el calendario de las principales etapas;
- instrumentos de seguimiento que permitan que el trabajo progrese adecuadamente;
- revisiones intermedias y, en su caso, medidas correctoras;
- gestión de la documentación para los archivos en papel y ASSYST;
- procedimientos de control de calidad incorporados en todos los aspectos del proceso de fiscalización.

2.4.6 Obtención de pruebas suficientes, pertinentes y fiables para apoyar los resultados de la fiscalización

Las pruebas obtenidas en la fiscalización proporcionan una base fáctica para formular observaciones y extraer conclusiones de las preguntas de auditoría, además de constituir fundamentos convincentes para los hechos o aspectos de que se trate. Por ello, el contenido de los informes de auditoría, en especial todas las observaciones y conclusiones previas a las recomendaciones, debe basarse en las pruebas de auditoría. Por lo tanto, éstas deben ser suficientes (en cantidad), pertinentes (respecto de las preguntas de auditoría) y fiables (objetivas y fidedignas).

La cantidad y calidad de las pruebas necesarias depende de la materia y de las preguntas de auditoría. Las pruebas serán más convincentes cuando las facilite el auditor o se obtengan de fuentes múltiples y sean corroboradas.

2.4.7 Concepción de la estructura del informe definitivo desde la fase de planificación

La concepción de la estructura del informe de auditoría desde una fase temprana permitirá delimitar su propósito y favorecerá el logro de cambios positivos. El equipo fiscalizador tiene que evaluar desde el principio las posibilidades de extraer de su trabajo conclusiones y recomendaciones claras; de este modo, desde el inicio tendrá que reflexionar sobre los mensajes que deberá transmitir a los destinatarios y sobre la manera de maximizar la utilidad y las repercusiones del informe.

En la fase de planificación, el auditor podrá elaborar un bosquejo del informe a partir de las preguntas de auditoría y, posteriormente, en el curso de la fiscalización, actualizarlo incorporando la información necesaria.

2.4.8 Transparencia (enfoque "sin sorpresas") respecto de la entidad controlada

El intercambio de impresiones con la entidad controlada lo antes posible durante la fase de planificación disminuye el riesgo de discrepancias en fases posteriores de la fiscalización: la entidad controlada puede así comprender el propósito de la fiscalización; las preguntas de auditoría pueden probarse, y los criterios y la metodología, ponerse en práctica. Este primer contacto permitirá asimismo determinar desde el inicio si el tema es de hecho pertinente y auditable, además de crear un vínculo de diálogo constructivo que deberá mantenerse durante todas las fases de proceso de fiscalización.

Este planteamiento se ajusta a las buenas prácticas de auditoría y al enfoque "sin sorpresas" del Tribunal. Han de comunicarse, en particular, las preguntas y criterios de auditoría y, en la medida de lo posible, el Miembro encargado y el correspondiente director general de la Comisión han de alcanzar un acuerdo al respecto antes de que el plan general de auditoría se presente al grupo de fiscalización.



MANUAL DE AUDITORÍA DE GESTIÓN

CAPÍTULO 3

PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA

ÍNDICE

Capítulos del Manual de auditoría de gestión

Introducción general

Capítulo 1: Marco de referencia de las auditorías de gestión del Tribunal de Cuentas Europeo

Capítulo 2: Economía, eficiencia y eficacia en la auditoría de gestión

Capítulo 3: Planificación de la auditoría

Capítulo 4: Fase de examen

Capítulo 5: Elaboración de informes

3.1 INTRODUCCIÓN

3.2 ESTUDIO PRELIMINAR

3.2.1 Objetivo del estudio preliminar

3.2.2 Alcance del estudio preliminar

3.2.3 Adquirir un conocimiento actualizado del ámbito de auditoría

- ① Identificar los objetivos y la lógica de la intervención, así como los indicadores correspondientes
- ② Determinar los recursos puestos a disposición para la intervención
- ③ Determinar las atribuciones respectivas de los diferentes actores
- ④ Identificar los procesos clave de gestión y control, incluidos los sistemas informáticos
- ⑤ Definir las necesidades de información para fines de gestión y control
- ⑥ Identificar los riesgos para la buena gestión financiera

3.2.4 Esbozar la auditoría

- ① Tener en cuenta las auditorías y evaluaciones anteriores
- ② Sopesar cuáles pueden ser las preguntas, los criterios, las pruebas, la metodología, el alcance y el impacto potenciales de la auditoría
- ③ Calcular el tiempo y los recursos de la auditoría propuesta

3.2.5 Evaluar si la auditoría es realista, realizable y puede tener utilidad

3.3 PLAN DE FISCALIZACIÓN

3.3.1 Objetivos y contenidos del plan de fiscalización

- ① Definir las preguntas de auditoría
- ② Establecer el alcance de la auditoría
- ③ Definir los criterios de auditoría que se aplicarán
- ④ Determinar las pruebas de auditoría necesarias y sus fuentes
- ⑤ Definir la metodología que se empleará
- ⑥ Considerar las observaciones, recomendaciones y el impacto posibles de la auditoría
- ⑦ Determinar el calendario, las fuentes y las disposiciones en materia de control de calidad
- ⑧ Estar en contacto con la entidad controlada

3.3.2 Elaboración del plan de fiscalización

Personas de contacto

Para cualquier información complementaria, pueden dirigirse a:

Tribunal de Cuentas Europeo - Grupo CEAD

División de ADAR (*Audit Development And Reports*, Desarrollo de la auditoría e informes) - Equipo de metodología

Correo electrónico: ADAR CONTACT/ECA o adar.contact@eca.europa.eu

3.1 INTRODUCCIÓN

Una buena planificación es esencial,

El carácter variado de las auditorías de gestión requiere, en particular, una buena planificación. Ello contribuye a determinar si la auditoría es de utilidad y realizable, a fijar objetivos razonables, a definir un enfoque realista y sólido y a prever los recursos necesarios. Si la auditoría carece de dicha planificación, se corre el riesgo de que los trabajos correspondientes no resulten eficientes o eficaces.

debe realizarse durante el estudio preliminar

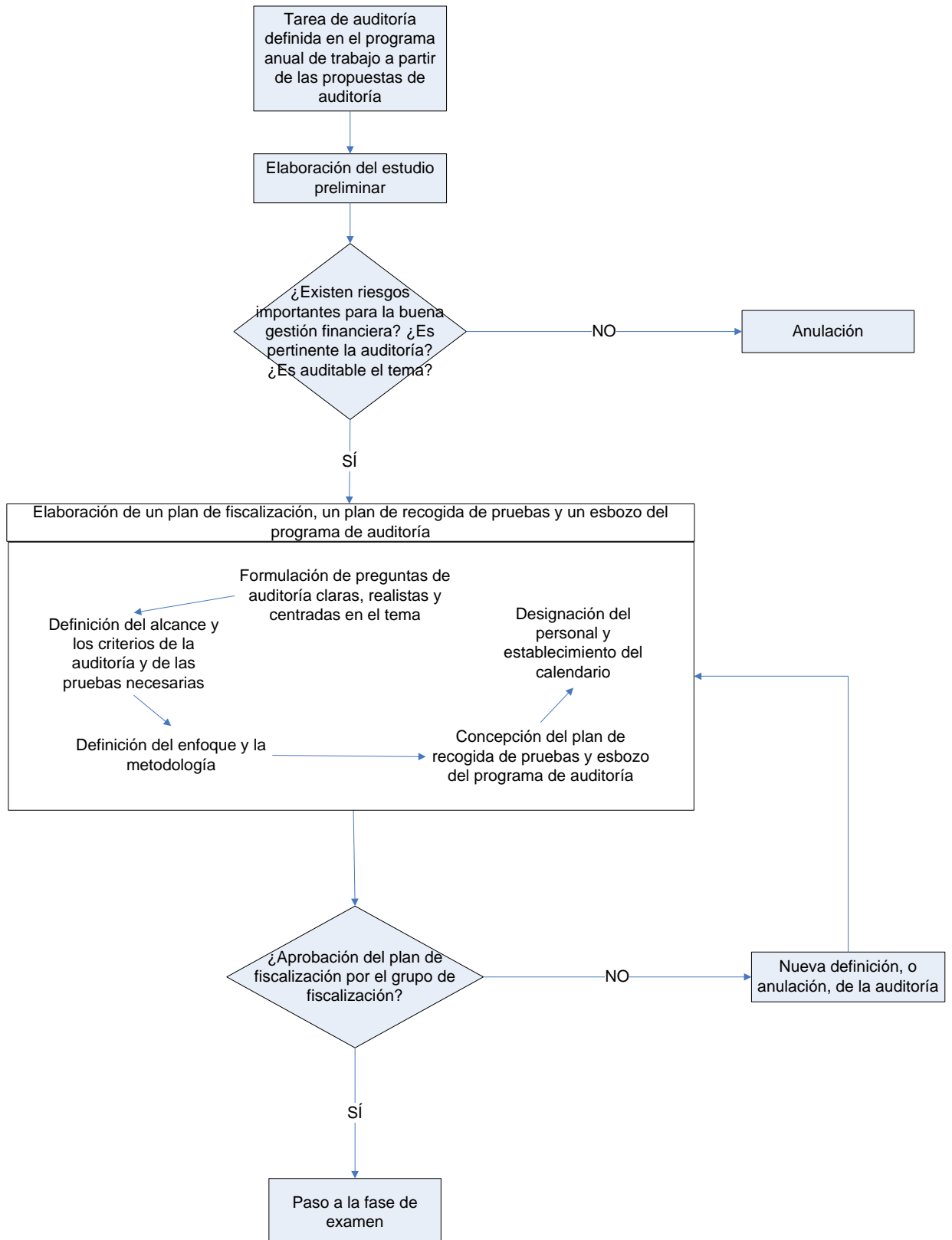
La planificación conlleva dos fases principales:

y concretarse en el plan de fiscalización.

- **Estudio preliminar**, que permite al auditor sopesar los riesgos significativos para la buena gestión financiera y, en su caso, los objetivos, los enfoques y las metodologías de auditoría, y que sirve para determinar si la auditoría es realista, realizable y puede tener utilidad.
- **Plan de fiscalización**, que define los trabajos de auditoría que deben realizarse, es decir, el alcance, el objetivo y la metodología de la fiscalización, los recursos necesarios y las etapas clave que deben lograrse. El plan de fiscalización es aprobado por el grupo de fiscalización.

El diagrama siguiente presenta la fase de planificación de la auditoría, desde el lanzamiento del estudio preliminar hasta la aprobación del plan de fiscalización. Tanto el estudio preliminar como el plan de fiscalización son objeto de una descripción más minuciosa en el presente capítulo.

FASE DE PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA



3.2 ESTUDIO PRELIMINAR

3.2.1 Objetivo del estudio preliminar

El estudio preliminar desarrolla la propuesta de auditoría

El Tribunal exige a los grupos de fiscalización que elaboren propuestas de auditoría para cada tema prioritario⁹. Estas propuestas contienen la información que permite decidir si la auditoría debe incluirse en el programa anual de trabajo. El estudio preliminar, que **deberá** realizarse previamente a cada auditoría de gestión, desarrolla y amplía esta información y puede dar lugar a una nueva valoración sobre la conveniencia de efectuar la auditoría conforme al plan anual de trabajo. En este sentido cabe insistir en que **no debe** partirse de la base de que un estudio preliminar implica la realización de una auditoría.

y es esencial

Una mayor flexibilidad en la selección de los temas de las auditorías de gestión, el carácter más amplio de éstas y el hecho de que permitan más posibilidades de valoración e interpretación otorgan un importancia particular al estudio preliminar.

para determinar si se justifica la auditoría

El objetivo del estudio preliminar consiste en:

- permitir al Miembro responsable del grupo de fiscalización evaluar si la auditoría es realista, realizable y puede tener utilidad; y en ese caso,
- proporcionar una base para una planificación detallada de la auditoría, que se determinará en el plan de fiscalización.

y para planificar la auditoría de forma detallada.

3.2.2 Alcance del estudio preliminar

El alcance del estudio preliminar varía de manera considerable.

El alcance del estudio preliminar requerido variará de manera considerable, en función de los conocimientos previos del equipo fiscalizador respecto del ámbito auditado, pero debe permitir al auditor esbozar la auditoría. Si el Tribunal no conoce bien ni el ámbito ni las posibles preguntas de auditoría se precisará un estudio preliminar más amplio; de hecho, en algunos casos, habrá que visitar varias veces los Estados miembros o terceras partes, a efectos de confirmar sobre el terreno la disponibilidad de las pruebas de auditoría necesarias o las viabilidad de los métodos elegidos para recabar y analizar estas pruebas. Por el contrario, si el ámbito y las posibles preguntas de auditoría se conocen bien, la extensión del estudio preliminar será mucho menor. Lo mejor es confiar la realización de este estudio a un número reducido de auditores experimentados. En esta fase **no deberán** efectuarse controles exhaustivos, sino que se tratará más bien de examinar la disponibilidad de la información y la viabilidad de los métodos.

⁹ *Programming of the Court's work* (Programación de los trabajos del Tribunal): DEC 165/05 y GA 226/05

Adquirir conocimientos y esbozar la auditoría.

Con el fin de determinar si la auditoría es realista, realizable y puede tener utilidad, los auditores necesitan adquirir un conocimiento actualizado del ámbito de la auditoría y esbozar ésta. En el cuadro siguiente figuran los pasos requeridos.

Realización del estudio preliminar

ADQUIRIR UN CONOCIMIENTO ACTUALIZADO DEL ÁMBITO DE AUDITORÍA

- ① Identificar los objetivos y la lógica de la intervención, así como los indicadores correspondientes
- ② Determinar los recursos puestos a disposición para la intervención
- ③ Determinar las responsabilidades respectivas de los diferentes actores
- ④ Identificar los procesos clave de gestión y control, incluidos los sistemas informáticos
- ⑤ Definir las necesidades de información para fines de gestión y control
- ⑥ Identificar los riesgos para la buena gestión financiera

ESBOZAR LA AUDITORÍA

- ① Tener en cuenta las auditorías y evaluaciones anteriores
- ② Sopesar cuáles pueden ser las preguntas, los criterios, las pruebas, la metodología, el alcance y el impacto de la auditoría
- ③ Calcular el tiempo y los recursos de la auditoría propuesta

EVALUAR SI LA AUDITORÍA ES REALISTA, REALIZABLE Y PUEDE TENER UTILIDAD

En los apartados siguientes se describe cada una de las etapas mencionadas:

3.2.3 Adquirir un conocimiento actualizado del ámbito de auditoría

El alcance y las fuentes de información son variados.

Se trata sobre todo de lograr una buena comprensión del tema examinado. El enfoque elegido a estos efectos variará según el carácter del asunto y del nivel de conocimientos de partida que posea el equipo fiscalizador, incluyendo la información disponible en los expedientes permanentes y la ya obtenida por los auditores financieros del Tribunal. Cuando el tema se conoce bien, esta etapa puede consistir en una mera revisión documental y una sola sesión de intercambio de ideas, o, por el contrario, si el tema es nuevo o complejo, en un ejercicio mayor de obtención de datos.

La información puede proceder de terceros (legislación; puntos de vista de los expertos en la materia; estudios científicos e investigación; estadísticas oficiales) o de la entidad controlada (declaraciones de misión; planes estratégicos y empresariales; informes anuales de actividad y declaraciones de actividad de las direcciones generales de la Comisión); organigramas, directrices internas y manuales operativos; debates con la dirección de la entidad controlada).

Los auditores deben sopesar el tiempo y los gastos necesarios para obtener la información, con respecto al valor añadido que ésta aporta a la auditoría.

① Identificar los objetivos y la lógica de la intervención, así como los indicadores correspondientes

Los objetivos y los indicadores relativos a la intervención constituyen el punto de partida de la auditoría.

La Comisión gestiona sus recursos administrativos y de funcionamiento mediante la gestión por actividades, es decir entorno a las "actividades" por las que se ejecutan los "ámbitos de las políticas". Las actividades objeto de dicha gestión constituyen las líneas principales de la rendición de cuentas de la Comisión sobre su gestión y su presupuesto. El recurso a la gestión por actividades como soporte del enfoque de la Comisión para una buena gestión financiera exige que el gasto se base en los objetivos SMART¹⁰. Además, la realización de estos objetivos debe ser supervisada por la dirección general pertinente a través de los indicadores RACER¹¹ sobre el resultado y el impacto de cada actividad y ámbito de política, y los responsables deben encargarse de tomar medidas para corregir las insuficiencias detectadas en relación con los objetivos.

¹⁰ Los objetivos deben ser específicos, medibles, realistas, pertinentes y delimitados en el tiempo.

¹¹ Los indicadores de rendimiento deben ser: pertinentes, reconocidos, creíbles, fáciles y rigurosos.

Una buena comprensión de los objetivos y de la lógica de la intervención constituye el punto de partida de la planificación de la auditoría de gestión. El estudio preliminar deberá identificar estos objetivos y los indicadores, por ejemplo, a partir de las declaraciones de los informes de actividad de las direcciones generales pertinentes. Además, podrán ser puestos a disposición por la entidad controlada o concebidos por el auditor diagramas donde figure la lógica de la intervención (recursos, procesos y realizaciones y objetivos).

② Determinar los recursos puestos a disposición para la intervención

Para confirmar la importancia relativa del ámbito de la auditoría **deberán** determinarse los recursos humanos, administrativos y financieros que se asignan a la auditoría, lo cual implica analizar los créditos presupuestarios concedidos, así como los importes comprometidos y abonados.

③ Determinar las atribuciones respectivas de los diferentes actores

Uno de los pilares fundamentales de la auditoría de gestión consiste en considerar a la dirección de la entidad controlada responsable sólo de los ámbitos de su competencia, por lo que resulta esencial definir tal entidad, en particular, cuando la gestión es descentralizada o conjunta entre la Comisión, por una parte, y los Estados miembros, los Estados beneficiarios o las organizaciones internacionales, por otra. En estos casos, la Comisión puede tener una escasa participación directa real en el transcurso de la gestión y la ejecución de las intervenciones cofinanciadas, aunque siempre sea globalmente responsable de la gestión del presupuesto¹². En este contexto, el Tribunal exige que sus auditorías de gestión tengan como punto de partida la gestión de la Comisión, incluyendo los métodos aplicados para garantizar que la gestión por parte de los Estados miembros es adecuada.

Identificar a los responsables de la gestión de la intervención,

pues ello influye en la manera y el lugar de la realización de la auditoría.

El estudio preliminar **deberá** identificar a los responsables de la gestión de la intervención en la Comisión, los Estados miembros, los Estados beneficiarios y las organizaciones internacionales mediante la realización de entrevistas y el examen de los organigramas y reglamentos.

④ Identificar los procesos clave de gestión y control, incluidos los sistemas informáticos

El estudio preliminar **deberá** determinar los procesos clave de gestión y control respecto de la actividad o las actividades que tengan que ver con el posible tema de la auditoría. Para ello podrán examinarse los reglamentos y los manuales de procedimientos internos, así como efectuarse entrevistas. En este sentido es importante tener en cuenta los sistemas informáticos utilizados por la entidad controlada y el nivel de control interno por medios informáticos.

¹² Véase el artículo 274 del Tratado.

⑤ Definir las necesidades de información para fines de gestión y control

Examinar el seguimiento y los criterios de selección del proyecto.

Tener en cuenta los datos informáticos y su impacto en el enfoque de auditoría.

El estudio preliminar **deberá** identificar, mediante la realización de entrevistas a los responsables y de exámenes, los tipos de datos y los informes empleados habitualmente por la entidad controlada para gestionar y controlar sus actividades, incluyendo los informes empleados para la supervisión global de la actividad y, en su caso, los criterios de selección de proyectos aprobados para determinar la base sobre la que se seleccionan los proyectos objeto de financiación. Es preciso prestar una atención especial a la identificación de los datos que contienen los sistemas informáticos y su impacto en el enfoque de la auditoría; es aconsejable ponerse ya en contacto con ADAR en una fase temprana a efectos de obtener su apoyo en este sentido.

⑥ Identificar los riesgos para la buena gestión financiera

¿Riesgos inherentes?

¿Riesgos de control?

El riesgo es la probabilidad de que un acontecimiento o una acción perjudiquen a la organización, como por ejemplo una pérdida financiera, una pérdida de reputación o la incapacidad de ejecutar la política o el programa de forma económica, eficiente o eficaz. La información obtenida, como se describe anteriormente, proporciona a los auditores la base del análisis de los riesgos más significativos para lograr una buena gestión financiera. Estos riesgos pueden ser *inherentes* (los hechos que dificultan una buena gestión financiera con independencia de lo bien que esté gestionada la entidad controlada) o los *riesgos de control* (la calidad de la gestión de la entidad).

Numerosas fuentes proporcionan información en materia de riesgos.

Por otra parte, el auditor necesita familiarizarse con el análisis y la gestión de los riesgos relacionados con las principales actividades desarrolladas por la dirección general pertinente, como lo exigen la normas de "Resultados y gestión del riesgo" del sistema de control interno de la Comisión. Los elementos del ciclo de gestión del presupuesto por actividades, en particular las declaraciones y los informes anuales de actividad, constituirán una fuente útil de información sobre los riesgos. Cada dirección general deberá analizar sistemáticamente los riesgos ligados a sus actividades principales al menos una vez al año, desarrollar planes de acción adecuados para paliarlos y nombrar agentes que se encarguen de poner en práctica dichos planes.

El auditor ha de preguntarse:

- ¿qué riesgos existen?
- ¿cuál es la probabilidad de que se materialicen?
- ¿cuáles serían las consecuencias en caso de materializarse?
- ¿de qué estrategia dispone la entidad controlada para minimizar o controlar el riesgo?

Entre los factores de riesgo se encuentran:

- el carácter y la complejidad de la política, el programa y las operaciones;
- la diversidad, coherencia y claridad de los objetivos y las metas de la entidad;
- la existencia y el uso de medidas de gestión adecuadas;
- la disponibilidad de los recursos;
- la complejidad de la estructura de la organización y la claridad de las responsabilidades;
- la existencia y calidad de los sistemas de control;
- la complejidad y calidad de la información de gestión.

Centrarse en los riesgos principales.

El estudio preliminar **deberá** analizar la importancia relativa de estos riesgos, representando gráficamente la probabilidad de que ocurran con respecto a su posible impacto, tanto desde el punto de vista cuantitativo como cualitativo. El auditor se centrará, por lo general, en los riesgos que tengan mayor probabilidad de materializarse y cuyo impacto, en el caso efectivo de materializarse, sea más fuerte. A la vez, tendrá en cuenta las medidas emprendidas por la autoridad auditada para mitigar tales riesgos ("respuesta ante el riesgo").

3.2.4 Esbozar la auditoría

① Tener en cuenta las auditorías y evaluaciones anteriores

Tener en cuenta los informes auditoría y de evaluación.

El estudio preliminar **debe** tener en cuenta las auditorías y evaluaciones realizadas con anterioridad en el ámbito en cuestión, tanto para evitar la duplicación del trabajo, como para efectuar el seguimiento de las constataciones y recomendaciones importantes relacionadas con la pregunta de auditoría potencial. Entre las auditorías anteriores pueden encontrarse las efectuadas por el Tribunal, por el Servicio de Auditoría Interna de la Comisión, o por las estructuras de auditoría interna de las direcciones generales. También habrá que considerar los informes de evaluación.

② Sopesar cuáles pueden ser las preguntas, los criterios, las pruebas, la metodología, el alcance y el impacto potenciales de la auditoría

Es esencial generar ideas para las posibles preguntas de auditoría.

En el caso de las auditorías de gestión conviene establecer los objetivos en forma de preguntas a las que la auditoría deberá dar respuesta; a partir de ahora únicamente se utilizará la expresión "preguntas de auditoría". El análisis de riesgos mencionado previamente contribuirá a definir tanto las posibles preguntas como el alcance de la auditoría. En la fase del estudio preliminar, podrán sopesarse diversas preguntas de auditoría. El auditor entrevistará a las personas con un conocimiento especial del tema en cuestión y examinará documentos de base y otras obras pertinentes. Es importante generar el máximo de ideas respecto de las preguntas de auditoría posibles. Probablemente ésta sea la parte más difícil del estudio preliminar, así como la más importante, ya que repercutirá en el trabajo de auditoría y en el informe.

El auditor **deberá** definir entonces cuáles de estas preguntas pueden tener respuesta y merece la pena, por tanto, plantear. Ello se realizará analizando si las preguntas definidas son auditables, es decir, si existen criterios de auditoría o pueden definirse, si existen pruebas o pueden crearse y si resultan accesibles para el auditor, y si las metodologías de auditoría pueden emplearse con éxito para recabar y analizar estas pruebas.

El estudio preliminar deberá tener en cuenta también, de manera general, el alcance probable de la auditoría, en lo que se refiere a las actividades, al período o a los períodos de tiempo, a la situación geográfica del objeto de la auditoría y al impacto potencial para los distintos interesados.

③ Calcular el tiempo y los recursos de la auditoría propuesta

No exceder el plazo máximo normalizado de 18 meses.

El estudio preliminar debe tener en cuenta la viabilidad de la fecha de comienzo de la auditoría y el calendario previstos en el programa anual de trabajo, en particular a la vista de las modificaciones que puedan producirse en el ámbito del control. En ocasiones puede ocurrir que, aunque sea probable que la auditoría se realice, resulte necesario retrasar la fecha de comienzo de la misma o modificar el calendario previsto debido a la evolución que se haya producido en el ámbito en cuestión. En este contexto, **debe** tenerse en cuenta que el plazo máximo normal de una auditoría desde el lanzamiento del plan de fiscalización hasta la publicación en el Diario Oficial es de 18 meses.

Al mismo tiempo es necesario considerar el posible impacto del informe sobre las modificaciones introducidas en la legislación. En la medida de lo posible, los informes deben presentarse a tiempo para contribuir a tales modificaciones.

El estudio preliminar **deberá** reflejar también la disponibilidad de auditores cualificados y experimentados para realizar la auditoría propuesta.

3.2.5 Evaluar si la auditoría es realista, realizable y puede tener utilidad

Informe breve, diapositivas,
presentaciones orales.

Se recomienda que los informes del estudio preliminar no sean innecesariamente extensos, de manera que el proceso de planificación se acelere y se evite una duplicación del plan de fiscalización. Además se tendrán en cuenta otros métodos de comunicación como las diapositivas o las presentaciones orales.

El Miembro o el grupo de
fiscalización deciden si la auditoría
está justificada.

La información **debe** presentarse al Miembro responsable, a efectos de que pueda decidir si la realización de la auditoría tiene justificación suficiente y si constituye un buen empleo de los recursos del Tribunal. Puede ser beneficioso efectuar esta presentación ante el grupo de fiscalización, pues ello permite obtener diferentes perspectivas desde una fase temprana y ahorrar tiempo más adelante.

Cada grupo de fiscalización podrá desarrollar procedimientos específicos en relación con la manera de presentar al (a los) Miembro (s) la información recabada durante el estudio preliminar.

Cuando el Miembro responsable, o en su caso el grupo de fiscalización, considere que la auditoría es realista, realizable y puede tener utilidad, determinará el tema de la misma, que servirá de base al equipo fiscalizador para efectuar la planificación detallada de la auditoría. Si el Miembro responsable considera que no hay justificación para proponer la realización de la auditoría y el grupo de fiscalización no ha estado implicado previamente, presentará los datos recabados a dicho grupo y le informará de las razones para no efectuar la auditoría. En este caso habrá que modificar el programa anual de trabajo si es preciso.

3.3 PLAN DE FISCALIZACIÓN

3.3.1 Objetivos y contenidos del plan de fiscalización

Formato normalizado del plan de fiscalización,

Una vez que el Miembro responsable o el grupo de fiscalización hayan determinado que la auditoría es realista, realizable y puede tener utilidad, se detallará el plan de la misma y se expondrá en el plan de fiscalización. Éste constituye el "contrato" celebrado entre el Miembro responsable y el grupo de fiscalización por el que el primero se compromete a entregar un producto (los resultados de auditoría) conforme a unas normas de calidad, dentro de los plazos previstos y a cambio de los recursos puestos a disposición por el grupo de fiscalización. El plan de fiscalización **deberá** definir de forma clara y concisa los trabajos de auditoría que se llevarán a cabo, los recursos y los plazos necesarios y el impacto esperado. Además, **deberá** ser sometido por el Miembro responsable a la decisión del grupo de fiscalización en el formato previsto en el **anexo II**.

para incluir un plan de obtención de pruebas y esbozar el programa de auditoría.

Deberá incluir, en anexo, un plan de obtención de pruebas (véase el **anexo III**), que muestre cómo se obtendrán las pruebas necesarias para responder a las preguntas de auditoría y un esbozo del programa de la auditoría (véase el **anexo IV**), que fije los procedimientos requeridos para la recogida y el análisis de la información que permita a los auditores llegar a conclusiones válidas¹³. No es preciso ahondar hasta el último detalle en esta cuestión, ya que algunos exámenes se determinarán de manera más concreta una vez se hayan iniciado los trabajos de auditoría; además los exámenes minuciosos pueden variar en el transcurso de la auditoría.

No se realizarán trabajos de auditoría antes de aprobarse el plan de fiscalización

El jefe de división o de unidad **deberá** velar por que los trabajos de auditoría no comiencen antes de que el grupo de fiscalización haya aprobado el plan de fiscalización. Los recursos previstos para los trabajos de auditoría no se comprometerán formalmente antes de que dicho plan haya sido aprobado. Es preciso concebir la auditoría de manera que se respete el calendario y conforme a los recursos concedidos.

En el cuadro siguiente figuran los temas que se abordarán durante el plan de auditoría detallado, cuyos resultados se mostrarán en el plan de fiscalización.

¹³ Véanse en el sitio Intranet de ADAR ejemplos prácticos de los planes de recogida de datos y programas de auditoría relativos a las auditorías de gestión.

Elaboración del plan de fiscalización:

PLANIFICACIÓN DETALLADA DE LA AUDITORÍA - TEMAS QUE DEBERÁN ABORDARSE

- ① Definir las preguntas de auditoría
- ② Establecer el alcance de la auditoría
- ③ Definir los criterios de auditoría que se utilizarán
- ④ Determinar las pruebas de auditoría necesarias y sus fuentes
- ⑤ Definir la metodología que se empleará
- ⑥ Considerar las observaciones, recomendaciones y el impacto posibles de la auditoría
- ⑧ Determinar el calendario, las fuentes y las disposiciones en materia de control de calidad
- ⑨ Estar en contacto con la entidad controlada

EVALUAR SI HA OBTENIDO UNA BASE SUFICIENTE PARA LA AUDITORÍA

PROYECTO DE PLAN DE FISCALIZACIÓN

A continuación figuran las consideraciones clave relacionadas con cada uno de estos aspectos:

① Definir las preguntas de auditoría

Asegurarse de que las preguntas de auditoría pueden tener respuesta,

El auditor necesita ahora definir las preguntas de auditoría¹⁴, a partir de los resultados del estudio preliminar. El enunciado de las preguntas de auditoría reviste mucha importancia para ésta y debe basarse en consideraciones racionales y objetivas. Si no se actúa con rigor en este campo puede resultar difícil recabar pruebas de auditoría suficientes, pertinentes y fiables para responder a las preguntas.

se centran en un tema,

Las preguntas de auditoría **deberán** limitarse en el número (es preferible una, pero es posible plantear dos o tres que estén relacionadas desde el punto de vista temático, sean complementarias y se excluyan mutuamente), centrarse en un solo tema y mostrar con claridad el objeto de la auditoría (por ejemplo, el programa, la política o la dirección general) y los aspectos ligados a la gestión que se auditarán. Lo ideal es que el objeto de la auditoría englobe, en la medida de lo posible, ámbitos diferenciados de la política o elementos de éstos, como una o más actividades o acciones definidas en el contexto del presupuesto y la gestión por actividades, u operaciones individuales, como una agencia comunitaria. Ello facilitaría la auditoría y contribuiría a asegurar que el informe resulta práctico y está bien enfocado.

En la definición de las preguntas de auditoría se tendrán en cuenta los aspectos siguientes:

son pertinentes y auditables,

Pertinencia de las preguntas	¿Es pertinente el tema? ¿Es importante para las partes interesadas (incluida la autoridad encargada de la aprobación de la gestión y el público general)? ¿Existen riesgos para la buena gestión financiera?
Carácter auditable	¿Puede responderse a las preguntas? ¿Se puede realizar una auditoría y llegar a una conclusión teniendo en cuenta la disponibilidad de la información necesaria, las metodologías de auditoría, los recursos y las competencias en materia de auditoría? ¿Son adecuadas las condiciones relativas al calendario?

insistiendo de manera especial en los sistemas de control o la gestión.

El centro de atención de las preguntas de auditoría puede ser el examen de los sistemas de control o directamente de la gestión o una combinación de ambos:

¹⁴ ADAR dispone de directrices para la elaboración de preguntas de auditoría ("*Guidelines for Developing Audit Questions*").

- la **auditoría de los sistemas de control**: la mayor parte de las auditorías de gestión incluirá un examen de:
 - la formulación de los objetivos de la intervención, con el fin de determinar si son realistas, pertinentes y significativos;
 - los indicadores utilizados, a efectos de determinar si permiten medir correctamente los progresos efectuados en la consecución de los objetivos;
 - los sistemas informáticos de apoyo a la gestión de los programas, etc., con el fin de determinar si proporcionan datos e información real, exacta y esencial, y para evaluar si tal información se utiliza de manera adecuada;
 - los datos subyacentes, para determinar la fiabilidad;
 - los criterios de selección del proyecto empleados a la hora de asignar los recursos.
- el **examen directo de la gestión** se centra en la consecución de los objetivos de la entidad controlada. Si estos objetivos están bien concebidos constituirán la base para juzgar la gestión de la entidad controlada. De la misma manera, si los indicadores están bien concebidos podrán utilizarse para evaluar los progresos.

De las preguntas de auditoría a las subpreguntas.

Las *preguntas de auditoría* pueden desglosarse en subpreguntas que, su vez se desglosen en otras subpreguntas. Por lo general, existen cuatro niveles, en este sentido, desde la pregunta de auditoría (nivel 1) hasta las preguntas detalladas que obtienen respuesta mediante la realización de *procedimientos específicos de auditoría* (nivel 4); este último nivel constituye la base de la *f fuente de las pruebas*. Las subpreguntas de cada nivel deben diferir entre sí (excluyéndose mutuamente), pero abarcando en conjunto los aspectos principales de la pregunta (es decir, resultar globalmente exhaustivas) en el nivel inmediatamente superior¹⁵.

El desglose de cada pregunta de auditoría formará una pirámide¹⁶, contribuyendo así a imponer un esquema lógico ordenado en la mente del auditor y asegurar que se tienen en cuenta todos los aspectos de una pregunta o subpregunta.

¹⁵ Para obtener mayor información sobre el desarrollo de las preguntas y subpreguntas de auditoría, pueden consultarse las directrices para la formulación de preguntas de auditoría ("*Guidelines on Developing Audit Questions*").

¹⁶ MINTO B., *The Minto Pyramid Principle*, Ed. Minto International, Inc., 2003 (El principio de la pirámide Minto).

Modo de desglosar las principales preguntas de auditoría:

NIVEL 1 Pregunta de auditoría	
--	--

NIVEL 2 Subpregunta	
--------------------------------------	--

NIVEL 3 Subpregunta	
--------------------------------------	--

NIVEL 4	
----------------	--

Procedimientos de auditoría

Fuentes de las pruebas

Ejemplo de una pirámide de preguntas, adaptada del plan de fiscalización sobre la desconcentración¹⁷

¹⁷ GA 246/03

Nivel 1: Pregunta de auditoría	¿Gestiona con éxito la Comisión el proceso de desconcentración?		
Nivel 2	Nivel 3	Nivel 4	
1. ¿Han estado bien preparadas las delegaciones para una gestión desconcentrada?	1.1 ¿Se evaluaron las necesidades de las delegaciones de forma adecuada para preparar la desconcentración?	1.1.1	¿Es clara la definición de las funciones que deben desempeñar las delegaciones desconcentradas?
		1.1.2	¿Es coherente la definición de las funciones con el principio subyacente?
		1.1.3	¿Se ha transmitido con claridad la definición al personal y éste la ha entendido?
		1.1.4	¿Se analizaron los recursos existentes en las delegaciones antes de proceder a la desconcentración?
		1.1.5	¿Se efectuó una evaluación clara de los recursos necesarios para desarrollar las futuras actividades y los objetivos de las delegaciones tras la desconcentración?
	1.2 ¿Se abordaron de manera adecuada las necesidades de las delegaciones durante la puesta en marcha de la desconcentración?	1.2.1	¿Se atendieron con éxito las necesidades de las delegaciones, a tiempo y ateniéndose el presupuesto?
		1.2.2	¿Respondió claramente la Comisión a la pregunta de si se habían atendido las necesidades (en materia de personal, formación, orientación, edificios, informática)?
		1.2.3	¿Surgieron dificultades a la hora de atenderse las necesidades y pudieron superarse los problemas?
2. ¿Estaban bien preparados los servicios centrales para la gestión desconcentrada?	2.1 ¿Se evaluaron de manera adecuada las necesidades de los servicios centrales para preparar la desconcentración?	2.1.1	¿Existía una definición clara de las funciones de seguimiento y apoyo de los servicios centrales?
		2.1.2	¿Era coherente la definición con el principio subyacente?
		2.1.3	¿Fue transmitida con claridad al personal de los servicios centrales y las delegaciones y entendida por aquél?
		2.1.4	¿Se efectuó un análisis claro de los recursos existentes en los servicios centrales?
		2.1.5	¿Se realizó una estimación clara de los recursos necesarios para las actividades futuras y los objetivos de los servicios centrales después de la desconcentración?
	2.2 ¿Se atendieron de forma correcta las necesidades durante la puesta en marcha de la desconcentración?	2.2.1	¿Se atendieron con éxito las necesidades de los servicios centrales, a tiempo y ateniéndose al presupuesto?
		2.2.2	¿Respondió claramente la Comisión a la pregunta de si se habían atendido las necesidades antes de la desconcentración?
		2.2.3	¿Surgieron dificultades a la hora de atenderse las necesidades y pudieron superarse los problemas?
3. ¿Cuenta la Comisión con procedimientos eficaces para efectuar el seguimiento de la del funcionamiento de la gestión desconcentrada?	3.1 ¿Tuvo lugar un seguimiento adecuado de la desconcentración tras la subdelegación en los delegaciones?	3.1.1	¿Garantiza la Comisión que seguirán atendiéndose las necesidades de las delegaciones tras la subdelegación y que las delegaciones funcionarán con eficacia en el régimen de desconcentración?
		3.1.2	¿Asegura la Comisión el respeto del principio subyacente?
	3.2 ¿Tuvo lugar un seguimiento adecuado de la desconcentración tras la subdelegación en los servicios centrales?	3.2.1	¿Garantiza la Comisión que seguirán atendiéndose las necesidades de los servicios centrales tras la subdelegación?
		3.2.2	¿Asegura la Comisión el respeto del principio subyacente?
	3.3. ¿Fue la gestión del proyecto eficiente?	3.3.1	¿Se emplearon herramientas de gestión para dirigir todo el proceso global de desconcentración y ello se hizo de forma adecuada y con eficacia?
		3.3.2	¿Se aplicaron las lecciones aprendidas de la primera y la segunda fases de desconcentración a la segunda y tercera fases?
		3.3.3	¿Se realizó una estimación clara y exacta de los costes de la desconcentración?
		3.3.4	¿Son comparables las estimaciones a los costes reales?
		3.3.5	¿Se efectuó un seguimiento y se informó de manera adecuada acerca de los costes?

② Establecer el alcance de la auditoría

El alcance determina los límites de la fiscalización y está directamente vinculado a las preguntas de auditoría. Los auditores tendrán que definir, en particular:

✓ QUÉ	el(los) programa(s), la actividad y la(s) acción(acciones) de la gestión por actividades y las partidas presupuestarias que se auditarán
✓ QUIÉN	los servicios de la Comisión u otras entidades que cubrirá la auditoría
✓ DÓNDE	el ámbito geográfico de la auditoría
✓ CUÁNDO	el período de tiempo que abarcará

Delimitar el alcance para asegurar la realización de la auditoría

El auditor tendrá que considerar el fundamento de las decisiones relativas al alcance. Dado que no es práctico ni eficiente cubrir todos los aspectos posibles en una sola auditoría, **es preciso** restringir el carácter, el alcance y el calendario de los procedimientos a un número limitado de cuestiones significativas. Estas cuestiones estarán relacionadas con las preguntas de auditoría, podrán tratarse con los recursos y la experiencia disponibles y serán esenciales para obtener los resultados pretendidos en relación con el tema de la auditoría.

③ Definir los criterios de auditoría que se aplicarán

Unos criterios de auditoría adecuados son esenciales para evaluar la gestión

Los criterios de auditoría son normas en las que basar la comparación o la evaluación de la actuación real (el carácter adecuado de los sistemas y las prácticas, así como la economía, eficiencia y eficacia de las actividades) y son necesarios para evaluar las condiciones existentes y elaborar los resultados de auditoría (comparar la *situación real* con *lo que debería ser*). Es importante que los criterios de auditoría se caractericen por la mayor objetividad posible, de manera que el margen de interpretación subjetiva sea mínimo.

Como los conceptos generales de economía, eficiencia y eficacia deben interpretarse en relación con el tema en cuestión, los criterios de auditoría variarán de una auditoría de gestión a otra, siendo el auditor quien formule su selección, la cual tendrá un carácter por lo general relativamente abierto. No obstante, los criterios de auditoría **deberán** definirse partiendo de fuentes reconocidas y ser objetivos, pertinentes, razonables, y alcanzables.

**Deben ser objetivos, pertinentes,
razonables y alcanzables,
de fuentes reconocidas**

Las fuentes de los criterios de auditoría determinan el esfuerzo que se necesita para garantizar su carácter adecuado:

- los criterios basados en la legislación, los reglamentos o las normas profesionales reconocidas se encuentran entre los menos controvertidos. Los criterios generalmente aceptados pueden obtenerse también de otras fuentes como asociaciones profesionales, entidades profesionales de expertos y publicaciones universitarias;
- las demás fuentes principales de criterios para las auditorías de gestión son las normas, las medidas y los compromisos contraídos por la entidad controlada en materia de resultados, incluidos los objetivos específicos o los requisitos establecidos por la Comisión en el contexto de la gestión y el presupuesto por actividades;
- Si no se cuenta con unos criterios basados en las fuentes mencionadas, el auditor puede centrarse en los logros alcanzados en organizaciones similares, en las mejoras prácticas determinadas mediante puntos de referencia o en las normas desarrolladas por el propio auditor a través de un análisis de las actividades.

En los casos en los que la entidad haya adoptado medidas útiles y específicas para evaluar su propia gestión, **deberán** examinarse las que resulten pertinentes para la auditoría, a efectos de asegurar que son razonables y completas.

**y convenirse, en la medida de los
posible, con la entidad adecuada.**

Si los criterios no resultan obvios y pueden dar lugar a discrepancias por parte de los responsables de la entidad controlada, **deberán** ser objeto de un acuerdo, en la medida de lo posible, por lo que respecta a su pertinencia y admisibilidad. Este enfoque demuestra que la auditoría no consiste simplemente en buscar deficiencias sobre las que informar. Si no se pueden determinar criterios adecuados, habrá que reconsiderar la pregunta de auditoría detallada. De persistir el desacuerdo, será preciso explicar en el informe de auditoría los criterios utilizados. En ningún caso podrá realizarse una auditoría recurriendo a criterios que puedan conducir a unos resultados sesgados o engañosos.

④ Determinar las pruebas de auditoría necesarias y sus fuentes

Deberán identificarse las pruebas de auditoría requeridas para responder a las preguntas de auditoría, así como las fuentes para obtener dichas pruebas. **Habrá** que determinar también si revisten una forma que permita recabarlas y analizarlas con facilidad.

Identificar pruebas suficientes, pertinentes y fiables.

Las pruebas deberán ser:

- ✓ **SUFICIENTES** para permitir responder por completo a la pregunta principal de auditoría.
- ✓ **PERTINENTES** para tratar la pregunta formulada
- ✓ **FIABLES** en lo que se refiere a su imparcialidad y carácter convincente

Fuentes de las pruebas.

En caso de duda será preciso sopesar el impacto potencial en la auditoría si no pueden obtenerse pruebas a un coste razonable y si es necesario plantearse recurrir a otras fuentes probatorias. Ante un riesgo elevado de que resulte imposible obtener las pruebas requeridas, habrá que revisar la pregunta de auditoría.

⑤ Definir la metodología que se empleará

Para recabar y analizar los elementos probatorios, las auditorías de gestión pueden recurrir a una gran variedad de métodos, comúnmente utilizados en las ciencias sociales, como encuestas, entrevistas, observaciones y documentación escrita. Al seleccionar estos métodos, los auditores habrán de guiarse por el objetivo de la auditoría y las preguntas específicas a las que se debe responder. **Deberán** identificarse metodologías claras y sólidas, con el fin de obtener pruebas de auditorías suficientes, pertinentes y fiables, que permitan extraer conclusiones con una seguridad razonable.

Técnicas cualitativas y cuantitativas

Se podrán emplear enfoques metodológicos diferentes en las distintas fases de auditoría y para fines diversos (véanse las directrices de ADAR). Las técnicas cualitativas son especialmente útiles en las fases iniciales de una auditoría, para identificar las cuestiones importantes, desarrollar las ideas preliminares y construir hipótesis. Estas técnicas también resultan particularmente adecuadas ante problemas complejos. El análisis cuantitativo, que implica un examen de los datos numéricos, constituye una de las herramientas más útiles para la elaboración de conclusiones basadas en elementos probatorios. Este análisis aporta un valor considerable a los trabajos de auditoría, pues permite cuantificar claramente los costes, los beneficios y la gestión.

La combinación de los métodos depende de las preguntas de auditoría

Una buena auditoría de gestión se servirá, por lo general, de diferentes metodologías para recabar un gran abanico de datos y corroborar las constataciones a partir de fuentes distintas, y combinará la información cuantitativa y cualitativa. Esta combinación de metodologías es necesaria para obtener una base sólida de apoyo a las conclusiones y recomendaciones, ya que la información cuantitativa permite al Tribunal demostrar la importancia de sus observaciones y recomendaciones. Convendría probar algunos métodos para asegurarse de que pueden aportar las pruebas necesarias para responder a las preguntas.

⑥ Considerar las observaciones, recomendaciones y el impacto posibles de la auditoría

Anticipar resultados.

Deberán sopesarse las observaciones y recomendaciones probables. Ello no sólo contribuye a elaborar la estructura de un informe, sino también a determinar si las preguntas de auditoría permitirán, tal y como están concebidas, llegar a conclusiones constructivas. El equipo fiscalizador necesita estar convencido, desde el primer momento, de que la auditoría puede dar lugar a recomendaciones prácticas. Hay que incitarle a mirar siempre hacia el futuro y a tener en cuenta la fase del ciclo de planificación del programa de la Comisión en la que se publicará el informe de auditoría. Ello contribuirá a determinar el impacto probable y la utilidad del informe final.

⑦ Determinar el calendario, las fuentes y las disposiciones en materia de control de calidad

Se necesita un plan realista

Los auditores necesitan efectuar una estimación realista de los recursos humanos y financieros que requerirá la auditoría, asegurar que el equipo fiscalizador dispone de los conocimientos y experiencia necesarios y, en su caso, prever si será preciso recurrir a expertos externos. **Deberá** elaborarse una plan realista, indicando los recursos y las responsabilidades en relación con cada una de las tareas principales a lo largo de toda la auditoría, así como el calendario detallado de cada fase del proceso de la misma (incluida la publicación del informe), con plazos establecidos en cada fase para la información y centrándose en fechas externas cuando sea pertinente (por ejemplo, la publicación de nuevos reglamentos en el ámbito auditado).

que prevea un plazo de 18 meses entre la aprobación del plan de fiscalización y la publicación en el D.O.,

El período de tiempo máximo normalizado de las auditorías del Tribunal es de 18 meses a contar desde la aprobación del plan de fiscalización hasta la publicación en el Diario Oficial. En caso necesario, y a modo de excepción, la ampliación del plazo **deberá** estar justificada y ser aprobada por el grupo de fiscalización.

que considere los riesgos para la realización de los trabajos,

Es preciso identificar los riesgos importantes para la realización efectiva de la auditoría y la mejor manera de gestionarlos. En la planificación del camino crítico de la auditoría, puede ser útil identificar los posibles puntos con mayor probabilidad de riesgo de que surjan dificultades que impliquen retrasos o comprometan la calidad del trabajo. Hay que sopesar siempre las limitaciones previsibles con respecto a la disponibilidad de los auditores (que pueden ser solicitados para otras tareas de auditoría) y las consecuencias de los retrasos en la presentación de los resultados y el informe de auditoría.

Puede resultar conveniente acelerar los trabajos sobre el terreno recurriendo a un equipo mayor para recabar la información con rapidez, mientras que un equipo mucho menor se encarga de la redacción y el esclarecimiento de los hechos (en especial del procedimiento contradictorio). Comprobando el carácter razonable del número de semanas previsto para cada auditor se obtendrá mayor seguridad de que dicho número es realista con respecto al calendario propuesto.

e integre el control de calidad,

Deberán establecerse disposiciones en materia de control de calidad para la asignación y comprensión de las responsabilidades en lo que se refiere a la dirección, supervisión y revisión de los trabajos de auditoría, a la formulación a tiempo de valoraciones y a un seguimiento regular.

incluyendo un informe sobre los progresos realizados.

Con el fin de permitir al equipo fiscalizador efectuar una reflexión adecuada y de obtener valor añadido mediante la consideración de sus diferentes perspectivas, **deberá** preverse un informe sobre los progresos realizados, presentado de forma oral o escrita por el Miembro responsable al grupo de fiscalización. El plazo de presentación de este informe puede variar de una auditoría a otra, pero lo ideal es que esté previsto para el final de una fase clave (por ejemplo una vez realizado el primer "bloque" de misiones). El informe incluirá, en la medida de lo posible, las principales observaciones y las conclusiones ya evidentes de la auditoría y un esquema del informe final.

Deberán establecerse instrucciones claras con respecto a la gestión de la documentación, tanto sobre papel como en formato ASSYST, encargándose el jefe de división o de unidad de garantizar el control de calidad.

® Estar en contacto con la entidad controlada

El diálogo permanente y la comprensión mutua entre los auditores y el personal de la entidad controlada, enfatizado en el "enfoque sin sorpresas" del Tribunal, son esenciales, a efectos de garantizar una buena acogida de las conclusiones y recomendaciones que se presenten en el informe de auditoría.

El contacto regular con la entidad controlada es esencial

Deberán planearse contactos con el personal de la entidad controlada durante toda la auditoría, con el fin de mantenerlo continuamente informado de la evolución de los trabajos. A continuación figuran los momentos en los que es habitual contactar con la entidad controlada y las cuestiones sobre las que se suele informar :

Momento del establecimiento del contacto	Objeto
Inicio	Los auditores explican a los responsables de la entidad controlada las razones para llegar a cabo la auditoría, las preguntas, el alcance, los criterios y la metodología propuestos, el calendario y los procedimientos de trabajo. También puede ser útil clarificar de forma explícita lo que no será controlado, a efectos de evitar, en la medida de lo posible, los malentendidos o las falsas expectativas de la entidad controlada.
Con anterioridad a las misiones	Los auditores explican al personal de la entidad controlada el objeto de la misión, la información que podrá ser requerida, las reuniones que se organizarán, y el calendario de la misión.
Desde el inicio hasta el final de la misión	Los auditores debaten sobre los procedimientos de auditoría con el personal de la entidad controlada, lo mantiene informado sobre la evolución de los trabajos y organizan una reunión de recapitulación para comunicarle las constataciones.
Notificación de constataciones preliminares	Las constataciones efectuadas durante la auditoría se documentan y envían a la entidad controlada, la cual responderá a las mismas por escrito (véase el capítulo 4).
Procedimiento precontradictorio y contradictorio	Para garantizar el acuerdo sobre los hechos (véase el capítulo 5).

3.3.2 Elaboración del plan de fiscalización

El Miembro responsable **deberá** asegurarse de que se ha desarrollado una base suficiente para proponer la realización de una auditoría realista, realizable y con valor añadido. A estos efectos podrá formular las preguntas definidas en el **anexo I**. Si las respuestas a las mismas son satisfactorias, contribuyen a garantizar que es posible efectuar la auditoría de forma adecuada.

Las preguntas y los criterios de auditoría **deberán** ser transmitidos y, en la medida de lo posible, acordadas entre el Miembro responsable y el director general competente de la Comisión con anterioridad a la presentación del plan de fiscalización al grupo de fiscalización.

A continuación, el plan de fiscalización será elaborado (véase el **anexo II** para su contenido) y presentado por el Miembro responsable al grupo de fiscalización para su examen y aprobación.

ANEXO I: PREGUNTAS QUE DEBEN FORMULARSE CON ANTERIORIDAD A LA APROBACIÓN DE UN PLAN DE FISCALIZACIÓN

1. ¿Es viable auditar este tema ahora?
¿Tienen interés en este tema las partes afectadas? ¿Existen riesgos evidentes para la buena gestión financiera? ¿Contribuyen el calendario y la oportunidad de la auditoría a un cambio?
2. ¿Tendrá impacto la auditoría?
¿Puede dar lugar la auditoría a recomendaciones prácticas y, por tanto, contribuir a mejorar la gestión financiera?
3. ¿Se dispone de un conjunto coherente y pertinente de preguntas?
¿Son pertinentes las preguntas de auditoría y se dividen de forma lógica en subpreguntas?
4. ¿Se cuenta con una metodología sólida y práctica?
¿Se ha establecido una metodología clara para abordar cada subpregunta, que sea adecuada para la pregunta formulada y que permita obtener pruebas suficientes, pertinentes y fiables, combinando, a la vez, de forma óptima las técnicas cuantitativas y cualitativas?
5. ¿Se dispone de las competencias necesarias?
¿Cuenta el equipo fiscalizador con experiencia y conocimientos técnicos suficientes y está previsto recurrir a consultores si es necesario?
6. ¿Está claro el calendario de realización de la auditoría?
¿Se han establecido etapas clave realistas como el inicio y la finalización de los trabajos de auditoría, incluidas las misiones, la transmisión de las notificaciones de constataciones preliminares, la elaboración de las observaciones preliminares, el período del procedimiento contradictorio, la aprobación del informe por el Tribunal y la publicación de dicho informe en el Diario Oficial?
7. ¿Se ha informado a la entidad controlada acerca de la auditoría?
¿Se han debatido con la entidad controlada las preguntas y los criterios de auditoría, así como la metodología propuesta?
8. ¿Se pueden gestionar los riesgos asociados a la transmisión del informe de auditoría?
¿Se ha llevado a cabo un análisis de riesgo y se ha establecido un enfoque de gestión de riesgos, en particular donde se han ensayado nuevos métodos, participan numerosas direcciones generales u otras entidades auditadas, el calendario es muy justo o el tema es en sí controvertido? ¿Se ha tenido en cuenta el nivel específico de riesgo que puede implicar el retraso de la publicación?
9. A la luz de las preguntas anteriores, ¿conviene que el equipo fiscalizador proponga realizar la auditoría?
Una vez examinadas las respuestas a las preguntas anteriores, el equipo fiscalizador y el Miembro responsable deberán emitir un juicio objetivo sobre el fundamento de la propuesta de realización de la auditoría.

ANEXO II: CONTENIDO DE UN PLAN DE FISCALIZACIÓN¹⁸

Resumen

El resumen de una página actualiza y amplía la propuesta de auditoría, elaborada para el plan de trabajo anual, con nueva información u observaciones recogidas durante el estudio preliminar. Sintetiza las razones para llevar a cabo la auditoría, incluyendo los antecedentes, la pregunta de auditoría, el enfoque y alcance, así como el impacto esperado, los recursos previstos y el calendario para la elaboración del informe.

¿Qué ámbito queremos examinar y por qué motivo?

Descripción del ámbito de auditoría

Los motivos para seleccionar el objeto de la auditoría estarán claramente expresados. Se presentará con brevedad información previa pertinente sobre el objeto de la auditoría (por ejemplo la política, el programa, la dirección general), y se podrán incluir las actividades principales, datos financieros, leyes y reglamentos, los fines perseguidos por el objeto de la auditoría (que podrán figurar en un modelo lógico de programa), así como las funciones y responsabilidades de los actores principales.

Importancia relativa y riesgos para la buena gestión financiera

Se describirán los importes monetarios en juego y los riesgos principales de la buena gestión financiera detectados durante el estudio preliminar.

Pertinencia

Hay que identificar el interés del Parlamento, el Consejo, la Comisión, los ciudadanos, los medios de comunicación u otras partes en el objeto de la auditoría, pues ésta dará lugar a un cambio positivo si los distintos interesados están afectados por el tema.

Impacto potencial

Entre los impactos potenciales que se identifiquen pueden encontrarse la influencia en las políticas y programas futuros, las posibilidades de ahorro y la preconización de las buenas prácticas.

¹⁸ El modelo para la elaboración del plan de fiscalización se encuentra en el sitio Intranet de ADAR

¿Cuáles son las preguntas y el alcance de la auditoría?

Preguntas de auditoría	<p>Las preguntas de auditoría se definirán con la mayor precisión posible, a efectos de delimitar el tema central de la misma, evitar trabajos innecesarios y costosos y permitir al equipo fiscalizador extraer conclusiones.</p> <p>Se determinarán las preguntas de auditoría y, en caso de una sola pregunta, ésta se dividirá en subpreguntas. Se resumirán las razones de su selección, así como de la exclusión de otras posibles preguntas.</p>
Alcance de la auditoría	<p>La determinación del alcance de la auditoría permite definir y explicar las partes de la organización, del programa o de la política objeto de la auditoría y delimita el período y los ámbitos geográficos que ésta debe abarcar.</p> <p>También se indicarán los ámbitos considerados susceptibles de formar parte del alcance de la auditoría, pero finalmente rechazados (por requerir, por ejemplo, demasiado tiempo o no resultar de interés esencial).</p>

¿Cómo obtendremos las respuestas?

Enfoque de la auditoría	<p>El enfoque de auditoría se definirá con claridad, es decir, se determinará la importancia que se conferirá a la auditoría directa de la gestión, siendo prioritarios, en el inicio, las realizaciones y los efectos, frente a la auditoría de los sistemas de control, centrada inicialmente en los controles y los sistemas.</p>
Criterios de auditoría	<p>Los criterios de auditoría, que constituyen la referencia para juzgar la situación real, se establecerán con claridad, indicando la legislación aplicable u otras fuentes en las que se basen dichos criterios.</p>
Metodología de auditoría	<p>Se redactará un breve párrafo describiendo cómo deben utilizarse cada recogida de datos y método de análisis en el contexto de la auditoría. Podrá añadirse información detallada sobre la metodología en el anexo al plan de fiscalización.</p>
Efecto probable de la auditoría	<p>La parte dedicada al efecto probable permitirá identificar los ámbitos en los que se pueden establecer constataciones, elaborar conclusiones y formular recomendaciones. En ella se tratarán las preguntas de auditoría y no resultará demasiado detallada ni creará falsas expectativas sobre el calado de las consecuencias de la auditoría.</p>

¿Cómo se efectuará la dotación de recursos, la supervisión y el seguimiento de la auditoría?

Recursos, costes y calendario

Se identificará al equipo fiscalizador por el nombre, el grado y el tiempo asignado de sus miembros y se especificará el presupuesto, incluidos los gastos de consultoría y de misiones. Se establecerá un calendario con las fechas de inicio y finalización de la auditoría, así como de las misiones, indicándose también el lugar de las mismas; figurarán las fechas de finalización de todas las etapas clave (señalando unos plazos realistas, teniendo en cuenta las vacaciones, los cursos de formación, etc.), la fecha del informe sobre los progresos realizados y la fecha de su publicación definitiva en el Diario Oficial.

Para mostrar el calendario y la secuencia de los trabajos de cada parte del proceso de auditoría puede recurrirse a las herramientas siguientes:

- gráficos Gantt: una representación gráfica de la duración de los trabajos en función del tiempo transcurrido que permite identificar las relaciones entre las distintas partes del proceso.
- análisis del camino crítico: la secuencia lógica de las actividades, a efectos de calcular el tiempo mínimo requerido para realizar la auditoría e identificar las actividades que tendrán preferencia para poder finalizar la auditoría en los plazos previstos.

Riesgos para la presentación del informe con arreglo a los plazos y al presupuesto

Se identificarán los riesgos principales para presentar el informe de auditoría dentro del plazo exigido y con los recursos y gastos previstos, además del grado de probabilidad de que los riesgos se materialicen y, en este caso, su impacto potencial; también se incluirán las propuestas para gestionar cada uno de los riesgos.

Disposiciones en materia de control de calidad

En el plan de fiscalización figurará la elaboración, por el Miembro responsable, de un informe dirigido al grupo de fiscalización sobre los progresos realizados. Además, se hará referencia a la información sobre la evolución de los trabajos de auditoría mediante el sistema de elaboración de informes del grupo de fiscalización, y a la documentación relativa a las constataciones y los documentos de trabajo localizados en ASSYST.

¿Se ha informado a la entidad controlada?

Referencia al debate

Se mencionará si se han debatido las preguntas y los criterios de auditoría con la dirección de la entidad controlada durante el estudio preliminar. Además, se especificarán los contactos previstos con esta entidad a lo largo de la auditoría.

Conclusión

Partiendo de los efectos del estudio preliminar, que figurará de forma resumida, se propondrá realizar la auditoría. Con ello se solicitará al grupo de fiscalización la autorización para proceder a la auditoría como se ha explicado anteriormente, con los recursos y dentro de los plazos

indicados.

ANEXO III: PLAN DE RECOGIDA DE PRUEBAS

Preguntas de auditoría	Preguntas del nivel 2	Preguntas del nivel 3	Preguntas del nivel 4	Criterios	Pruebas	Fuentes de las pruebas	Métodos para la recogida de datos	Métodos de análisis de datos
¿QUÉ QUEREMOS SABER?				¿EN QUÉ NORMA NOS BASAMOS?	¿QUÉ PRUEBAS DARÁN RESPUESTA A LA PREGUNTA?	¿DE DÓNDE OBTENDREMOS LAS PRUEBAS?	¿CÓMO OBTENDREMOS LAS PRUEBAS?	¿QUÉ HAREMOS CON ELLAS UNA VEZ OBTENIDAS?
<p>- Las respuestas pueden ser "sí", "no", "sí pero" o "no pero".</p> <p>- Admite respuesta</p> <p>- Lógico</p>				<p>- Legislación, reglamentos, normas profesionales.</p> <p>Normas, medidas o compromisos adquiridos por la entidad controlada en materia de resultados.</p> <p>- Gestión de organizaciones similares, mejores prácticas o normas desarrolladas por el auditor.</p>	<p>- Hechos (pruebas numéricas; pruebas descriptivas, información cualitativa)</p> <p>- Experiencias / Percepciones / Opiniones</p>	<p>- La entidad, otras entidades públicas, trabajos de investigación publicados, beneficiarios, proveedores, grupos de interés</p>	<p>- <i>Directamente</i> (observación, examen de documentos, entrevistas, grupos seleccionados)</p> <p>- <i>Por correo, teléfono, correo electrónico</i> (solicitud de documentos, cuestionarios)</p> <p>- <i>Encuestas por muestreo</i> (que podrían efectuarse directamente, por correo o por correo electrónico)</p> <p>- <i>Punto de referencia</i> en relación con entidades comparables</p>	<p>- Pruebas cuantitativas (por ejemplo, tendencias, comparaciones, coeficientes)</p> <p>- Pruebas cualitativas (codificación, matrices)</p> <p>- Análisis de sistemas (por ejemplo, organigramas)</p> <p>- Estudios de casos</p>

ANEXO IV: ESTRUCTURA DEL PROGRAMA DE AUDITORÍA

Tarea de auditoría:		
Preparada por:	Revisada por:	Aprobada por:
Fecha:	Fecha:	Fecha:
Preguntas de auditoría		
Procedimientos de auditoría	Comentarios	Referencia al programa de trabajo



MANUAL DE AUDITORÍA DE GESTIÓN

CAPÍTULO 4 FASE DE EXAMEN

Capítulos del Manual de auditoría de gestión

Introducción general

Capítulo 1: Marco de referencia de las auditorías de gestión del Tribunal de Cuentas

Capítulo 2: Economía, eficiencia y eficacia en la auditoría de gestión

Capítulo 3: Planificación de la auditoría

Capítulo 4: Fase de examen

Capítulo 5: Elaboración de informes

ÍNDICE

4.1 INTRODUCCIÓN

4.2 OBTENCIÓN DE PRUEBAS DE AUDITORÍA SUFICIENTES, PERTINENTES Y FIABLES

- 4.2.1 Objeto y enfoque de la fase de examen
- 4.2.2 Carácter de las pruebas en las auditorías de gestión
- 4.2.3 Pruebas suficientes, pertinentes y fiables
- 4.2.4 Origen de las pruebas
- 4.2.5 Tipos de pruebas

4.3 OBTENCIÓN Y ANÁLISIS DE DATOS

- 4.3.1 Objeto y enfoque de la obtención y el análisis de datos
- 4.3.2 Proceso de obtención de datos
- 4.3.3 Utilización de los trabajos de terceros
- 4.3.4 Obtención de datos y ética
- 4.3.5 Fraude e irregularidades potenciales
- 4.3.6 Análisis de datos

4.4 DEDUCIR CONSTATAciones DE AUDITORÍA VÁLIDAS

- 4.4.1 Necesidad de una base sólida
- 4.4.3 Redacción de las constataciones de auditoría

4.5 COMUNICACIÓN DE LAS CONSTATAciones DE AUDITORÍA MEDIANTE LA NOTIFICACIÓN DE CONSTATAciones PRELIMINARES

4.6 DOCUMENTACIÓN DE LA AUDITORÍA

- 4.6.1 Objetivo y enfoque
- 4.6.2 Sistema de referencias para la documentación de auditoría
- 4.7.1 Gestión de la auditoría, incluidas la supervisión y la revisión
- 4.7.2 Control de calidad

Personas de contacto

Para cualquier información complementaria, pueden dirigirse a:

Tribunal de Cuentas Europeo - Grupo CEAD

División de ADAR (*Audit Development And Reports*, Desarrollo de la auditoría e informes) -

Equipo de metodología

Correo electrónico: ADAR CONTACT/ECA o adar.contact@eca.europa.eu

4.1 INTRODUCCIÓN

De la aprobación del plan de fiscalización a la publicación de la emisión de las notificaciones de constataciones preliminares,

La fase de examen de la auditoría comienza al iniciarse los trabajos de auditoría, una vez aprobado el plan de fiscalización, y se prolonga hasta que comienza la elaboración del informe final. Así, durante esta fase se procede a la ejecución de los procedimientos de auditoría destinados a recabar y analizar información, contrastar los hechos con los criterios determinados de forma previa, redactar las constataciones de auditoría y preparar y publicar las notificaciones de constataciones preliminares. La representación gráfica de este proceso figura más adelante.

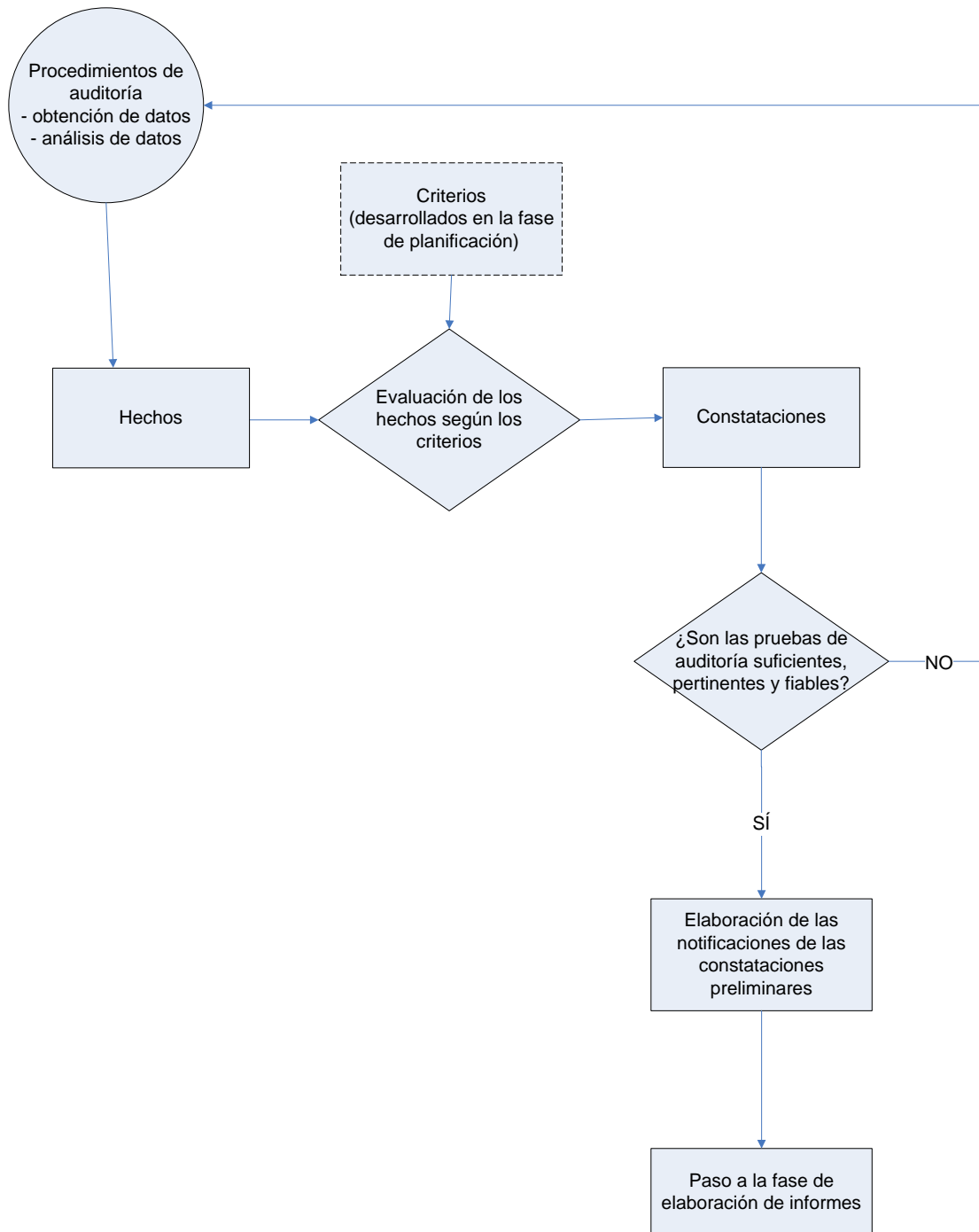
El examen de auditoría tiene lugar a partir de la planificación previa de la misma y los documentos de planificación desarrollados en ese momento (plan de fiscalización, plan de obtención de pruebas y esbozo del programa de auditoría). **Deberá** seguirse el plan, siempre que sea posible, en lo que se refiere a los trabajos que es preciso realizar, los recursos, los plazos y la calidad. No obstante, si el auditor tropieza con dificultades para obtener elementos probatorios, habrá que reconsiderar algunas de las partes de la auditoría durante la fase de examen.

con los elementos esenciales de la objetividad y el buen juicio.

Es indispensable que los auditores consideren la actividad controlada desde perspectivas diferentes y mantengan una actitud imparcial ante la información obtenida, manteniéndose, al mismo tiempo, abiertos a los distintos puntos de vista y argumentos.

En particular, es necesario aplicar un buen juicio profesional a la hora de valorar si la cantidad y la calidad de las pruebas permitirán elaborar conclusiones adecuadas respecto de las preguntas de auditoría, y determinar la importancia de las constataciones correspondientes.

FASE DE EXAMEN DE LA AUDITORÍA



4.2 OBTENCIÓN DE PRUEBAS DE AUDITORÍA SUFICIENTES, PERTINENTES Y FIABLES

4.2.1 Objeto y enfoque de la fase de examen

La búsqueda de pruebas

El objeto de la fase de examen es recabar pruebas de auditoría suficientes, pertinentes y fiables, que permitan al auditor extraer conclusiones sobre las preguntas de auditoría y dotar de una base al conjunto de declaraciones formuladas en el informe de auditoría.

que se comunican en la
notificación de constataciones
preliminares

Durante la fase de examen se llevarán a cabo los procedimientos de auditoría para obtener y analizar los datos, se contrastarán las pruebas así obtenidas ("*qué es*") con los criterios de auditoría determinados previamente ("*qué debería ser*"), para llegar a las constataciones de auditoría, y se determinarán las causas y los efectos de las constataciones. Éstas se formularán en la notificación de constataciones preliminares, que se enviará a la entidad controlada, la cual debe responder por escrito indicando su conformidad o las razones de su desacuerdo. Las notificaciones de constataciones preliminares y el análisis de las respuestas de la entidad controlada proporcionan el material de base para elaborar las observaciones preliminares del informe final.

La ejecución de los trabajos de auditoría abarca tanto un aspecto de análisis como de comunicación. El proceso analítico se refiere a la obtención de pruebas, al análisis y a la evaluación de datos, mientras que el proceso relativo a la comunicación, iniciado en el momento de presentar por primera vez la auditoría a la entidad controlada, prosigue su curso a medida que se van evaluando las diferentes constataciones, los argumentos y las perspectivas que surgen durante el transcurso de la auditoría.

4.2.2 Carácter de las pruebas en las auditorías de gestión

Los datos, la información y las pruebas de auditoría se interrelacionan como sigue :

GRÁFICO: De los datos a las pruebas de auditoría

El carácter de las pruebas varía y tiende a ser convincente

El carácter de las pruebas de auditoría necesarias obedece de forma exclusiva al objeto y a las preguntas de auditoría, que tienden a variar de manera significativa en la auditoría de gestión. Además, estas auditorías se basan en mayor medida en el sentido común, de manera que los elementos probatorios suelen ser más de tipo convincente ("apunta a la conclusión de que...") que concluyente ("verdadero/falso"). La combinación de estos factores obliga a los auditores a ser creativos y flexibles en la búsqueda de las pruebas adecuadas.

La evaluación detallada de las necesidades de información **deberá** llevarse a cabo tanto en la fase de planificación como de examen de la auditoría, a efectos de que los auditores no se vean desbordados por una cantidad excesiva de datos. Además de facilitar la eliminación de elementos superfluos y de enfoques no pertinentes, ello contribuirá también a clasificar y estructurar la información obtenida. Puede ser de utilidad llevar a cabo, de antemano, debates con expertos sobre el carácter de los datos que es preciso obtener y la manera en que deben ser analizados e interpretados por el auditor. Ello reducirá el riesgo de malos entendidos y permitirá acelerar el proceso.

4.2.3 Pruebas suficientes, pertinentes y fiables

Las pruebas deben apoyar los contenidos del informe de auditoría

Deberán obtenerse pruebas suficientes, pertinentes y fiables para responder a las preguntas de auditoría y apoyar las constataciones y conclusiones de la misma, asegurando que los contenidos del informe resistan un análisis crítico. Los conceptos de cantidad (carácter suficiente) y de calidad (pertinencia y fiabilidad) de las pruebas de auditoría deben considerarse juntos, dada la relación inversa que existe entre ellos. Efectivamente, una calidad elevada puede hacer que disminuya la necesidad de contar con un gran número de pruebas; a veces disponer de numerosas pruebas puede resultar más convincente, pero no siempre, pues no cada prueba es de calidad elevada. Es indispensable aplicar un buen juicio profesional en este sentido porque no existen orientaciones precisas para medir el nivel necesario de las pruebas.

y caracterizarse por su cantidad y calidad

Las pruebas de auditoría serán *suficientes* cuando su cantidad permita convencer a una persona razonable de que las constataciones y conclusiones de la fiscalización son válidas y las recomendaciones apropiadas; serán *pertinentes* si están relacionadas de forma clara y lógica con las preguntas, los criterios y las constataciones de la auditoría; serán *fiables* si se efectúan las mismas constataciones cuando se repiten los controles y cuando se obtiene información de diferentes fuentes.

Limitaciones prácticas de las pruebas

Aunque los conceptos siguientes se utilizan a menudo para valorar la calidad de las pruebas de auditoría, en su aplicación práctica pueden existir algunas limitaciones:

- las pruebas documentales originales tienen más valor que las fotocopias, faxes, etc.;
- las pruebas documentales son preferibles a las orales. No obstante, la correspondencia, las anotaciones y los informes pueden estar incompletos, resultar ambiguos o incluso ser incorrectos, mientras que las entrevistas pueden contribuir a una mejor comprensión no sólo de los hechos sino también de las limitaciones y el entorno. Ahora bien, las pruebas obtenidas mediante las mismas necesitan ser corroboradas por otras fuentes;
- Las pruebas procedentes de terceros son mejores que las obtenidas en el seno de la entidad controlada. Pese a ello, en las auditorías de gestión conviene hacer un uso limitado de las confirmaciones exteriores, pues los datos pueden estar únicamente disponibles en la entidad controlada. Por otra parte, con unos controles internos más intensos en ésta puede mejorarse la información obtenida;
- las pruebas derivadas de la observación, la inspección y el cálculo efectuado directamente por los auditores tienen más valor que las obtenidas de forma indirecta.

Al evaluar la cantidad y la calidad de las pruebas de auditoría, el auditor tendrá que tener en cuenta las necesidades siguientes:

Los criterios que permiten identificar si las pruebas son suficientes, pertinentes y fiables

<p>el objeto para el que se emplearán las pruebas</p>	<p>los elementos probatorios en los que se sustentan las constataciones de auditoría deben caracterizarse por un nivel más elevado de precisión que los destinados a la información de base contenida en el informe de auditoría</p>
<p>el nivel de materialidad en términos monetarios o la importancia de las constataciones de auditoría</p>	<p>por lo general, cuanto más elevado sea el nivel de materialidad o de importancia, más elevado habrá de ser el nivel de las pruebas.</p>
<p>el grado de independencia del origen de las pruebas</p>	<p>las pruebas procedentes de fuentes externas serán más fiables</p>
<p>el coste de la obtención de pruebas suplementarias deberá estar en relación con los beneficios probables al efecto de apoyar las constataciones y conclusiones</p>	<p>en un momento dado, el coste de obtener más pruebas debe ir en relación con la mejora del carácter convincente del conjunto de las pruebas</p>
<p>el riesgo que implica la elaboración de constataciones incorrectas o de llegar a conclusiones carentes de validez</p>	<p>cuanto mayor sea el riesgo de acción legal, controversia o sorpresa al formular una constatación de auditoría, más elevado habrá de ser el nivel de las pruebas</p>
<p>el rigor en la obtención y análisis de datos</p>	<p>incluyendo el alcance de las competencias del auditor en estos ámbitos</p>

Con frecuencia, en las auditorías de gestión los hechos importantes no son de carácter individual, sino que más bien abarcan varios componentes relacionados entre sí. Al evaluar la cantidad y calidad de las pruebas, el auditor debe tener en cuenta también que la fuerza probatoria de la combinación de tales componentes puede ser incluso más importante que la de los hechos aislados.

Además, el auditor debe obtener la seguridad de que la cantidad y calidad de las pruebas minimalizan el riesgo de efectuar constataciones, conclusiones o recomendaciones carentes de validez o inapropiadas. Si el proceso de obtención de pruebas no aporta datos probatorios suficientes, pertinentes y fiables, no deben formularse constataciones ni conclusiones de auditoría.

4.2.4 Origen de las pruebas

Diversas fuentes proporcionan mejores pruebas

Al recabarse las pruebas **deberá** recurrirse a diferentes fuentes, con el fin de corroborarlas, aumentando así la fiabilidad de las constataciones de auditoría correspondientes, y garantizar que se tienen en cuenta las distintas perspectivas. Existen tres fuentes de información en el contexto de las auditorías de gestión:

Fuentes	
generadas directamente por los auditores	mediante entrevistas, encuestas efectuadas con cuestionarios, grupos seleccionados, e inspección y observación directas. Los auditores pueden determinar los métodos que aporten la mejor calidad de pruebas en cada auditoría. Ahora bien, dicha calidad dependerá de sus facultades para concebir y aplicar los métodos seleccionados.
aportadas por la entidad controlada	se trata de la información procedente de las bases de datos, la documentación, las declaraciones de actividad y los expedientes (por ejemplo, los informes de las estructuras de auditoría interna, las valoraciones sobre el impacto y las evaluaciones posteriores). Los auditores determinarán la fiabilidad de los datos que revistan importancia para las preguntas de auditoría revisándolos y corroborándolos, examinando los controles internos de la entidad controlada, incluyendo los controles generales y los controles de aplicación sobre la información tratada por medios informáticos.
proporcionada por terceros	que puede haber sido verificada por terceros o cuya calidad es de sobra conocida, como por ejemplo la información estadística nacional. Hasta qué punto puede utilizarse esta información como prueba de auditoría dependerá de la medida en que se pueda establecer su calidad y su importancia con respecto a las constataciones de auditoría.

4.2.5 Tipos de pruebas

Las pruebas de auditoría derivadas de las fuentes mencionadas pueden clasificarse en cuatro tipos: físicas, documentales, orales o analíticas, y obtenerse y registrarse de la manera siguiente:

	TIPOS	PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA PARA OBTENER PRUEBAS	DOCUMENTACIÓN
FÍSICO	Si bien se trata del tipo de prueba más convincente, el auditor ha de recordar que con su presencia puede alterarse la evolución normal, reduciéndose así la calidad de la prueba	Examen directo u observación efectuada de personas, bienes o acontecimientos	Notas, fotografías, gráficos, mapas, dibujos, muestras o material audiovisual.
DOCUMENTAL	Este tipo de pruebas puede presentarse en formato electrónico o en papel. Ahora bien, no siempre se halla documentada la información útil, por lo que habrá que recurrir a otros enfoques.	Examen de documentos, informes, manuales, literatura, Internet, encuestas por correo postal o en línea.	Informes sobre la gestión de los responsables, políticas y procedimientos, descripción de los sistemas, correspondencia, contratos, resultados de encuestas.
ORAL	Las pruebas orales son, por lo general, importantes en las auditorías de gestión, ya que la información obtenida por estos medios es de actualidad y puede no encontrarse de otra forma. No obstante, habrá que corroborarla y confirmar las declaraciones si se van a utilizar como elemento probatorio.	Pedir información o entrevistar al personal de la entidad controlada o externo, a grupos de expertos.	Resumen de la información obtenida mediante estos métodos.
ANALÍTICO	Las pruebas analíticas se obtienen aplicando el buen juicio profesional en la evaluación de las pruebas físicas, documentales y orales.	Se trata de analizar mediante el razonamiento, la reclasificación, el cálculo y la comparación.	El resumen de los datos analíticos, el análisis de porcentajes, el análisis de regresión, los puntos de referencia y la codificación.

Combinar diferentes tipos de pruebas para obtener argumentos más convincentes

La obtención de pruebas mediante algunos de estos métodos aumentará su calidad de forma considerable. **Deberá** utilizarse un gran abanico de métodos, siempre que éstos sean coherentes con las preguntas y el objeto de la auditoría, sin perder de vista los costes y el tiempo requeridos.

4.3 OBTENCIÓN Y ANÁLISIS DE DATOS

4.3.1 Objeto y enfoque de la obtención y el análisis de datos¹⁹

Si bien en este proceso el análisis de datos tiene lugar, cronológicamente, tras su obtención, los auditores necesitan saber antes de obtenerlos las técnicas que utilizarán para analizarlos, por ejemplo cuando se recurre a encuestas. De lo contrario, puede ocurrir que el análisis no sea factible. Las técnicas analíticas que se empleen podrán ser cuantitativas (por ejemplo, análisis de tendencias, análisis de regresión) o cualitativas (por ejemplo, el análisis y la interpretación de entrevistas o documentos).

Comprender, evaluar, documentar.

Los datos, ya sean cuantitativos o cualitativos, pueden obtenerse con distintos fines, bien para adquirir una mejor comprensión del tema de la auditoría, para evaluar y medir la gestión, o para documentar errores o problemas ya conocidos (constatados por ejemplo, en la fase del estudio preliminar).

El carácter de la obtención de datos suele variar a medida que avanza la auditoría. Al principio, por ejemplo durante la fase del estudio preliminar, el auditor tiene más interés en la información general, pero a medida que se va ejecutando la auditoría, los datos necesitarán ser más concretos.

Evaluar el sistema de control interno.

Con anterioridad a la obtención de datos **deberá** procederse a una valoración general del sistema de control interno, incluido el control por medios informáticos, con el fin de identificar los riesgos que pudieran perjudicar la integridad de la información.

4.3.2 Proceso de obtención de datos

Proceso iterativo,

La obtención de pruebas sigue un proceso iterativo de toma de decisiones, por el que los auditores obtienen la información, examinan su carácter completo y adecuado, la analizan y deciden si es preciso obtener pruebas suplementarias.

con métodos determinados por el tema y las preguntas de la auditoría,

Los métodos de obtención de datos (véase el anexo II) se clasifican por orden desde los que proporcionan una imagen global de una situación o población (por ejemplo las encuestas) hasta aquellos que se adentran en una serie de cuestiones (como los estudios de casos), pasando por otros como las entrevistas, los exámenes documentales y los grupos seleccionados. Los métodos que se decida utilizar en una auditoría determinada de gestión dependerán del tema de la auditoría y de las preguntas tratadas, así como de los recursos y el tiempo disponibles.

utilizando, cuando sea posible, técnicas de auditoría asistida por ordenador.

Se anima a los auditores a utilizar técnicas de auditoría asistida por ordenador para obtener y analizar las pruebas de auditoría siempre que ello aumente la eficiencia de la misma.

¹⁹ Véanse en el sitio Intranet de ADAR las directrices relativas a los distintos métodos de obtención y análisis de datos.

4.3.3 Utilización de los trabajos de terceros

Empléense sólo cuando sea pertinente

Los auditores podrán utilizar los trabajos de otros siempre que sea posible y pertinente con respecto a las preguntas de auditoría. Los auditores del Tribunal podrán servirse de los datos y constataciones procedentes del servicio de auditoría interna y de las estructuras de auditoría interna de la Comisión, así como de los informes de evaluación de esta institución.

y se hayan evaluado y corroborado.

Cuando se utilicen trabajos de los auditores internos o de los evaluadores como apoyo a determinadas constataciones, **deberán** evaluarse y corroborarse los trabajos en los que los auditores tengan previsto apoyarse, a efectos de comprobar que reúnen las condiciones para constituir una prueba de auditoría suficiente, pertinente y fiable. Ello puede hacerse valorando la reputación, las cualificaciones y la independencia de las personas que hayan ejecutado tales trabajos, así como examinando sus informes y documentos de trabajo. La naturaleza y el alcance de este examen dependerán de la importancia de los trabajos para las preguntas de auditoría y la medida en que los auditores se vayan a apoyar en ellos²⁰. Si van a incluirse en el informe de auditoría, **deberá** indicarse la fuente de las constataciones.

Además, podrán contratarse expertos externos para que realicen los trabajos técnicos que vayan más allá del ámbito de conocimientos del auditor o cuando resulte más económico recurrir a ellos. Para su contratación **deberán** respetarse los procedimientos adecuados en este sentido, como la evaluación de su independencia, la objetividad y las competencias profesionales; asegurarse de que el contenido del mandato y el alcance de los trabajos son apropiados; y evaluar y corroborar los trabajos específicos en los que tienen intención de apoyarse los auditores como prueba de auditoría. Un diálogo permanente con los expertos durante el transcurso de sus trabajos permite que el auditor se mantenga informado de las cuestiones que surjan.

4.3.4 Obtención de datos y ética

A lo largo de los trabajos de auditoría, el auditor podrá obtener o toparse con información delicada. Esta información **deberá** tratarse de manera confidencial, respetando los reglamentos relativos a la protección de datos.

4.3.5 Fraude e irregularidades potenciales

Los auditores **deberán** mantenerse alerta ante las situaciones, las debilidades de control, los errores y las operaciones inusuales que puedan indicar actos ilegales o abusos, como el fraude, la falta de rectitud, la corrupción o las irregularidades. Tendrán que determinar en qué medida estos actos afectan al resultado de la auditoría. De darse uno de estos casos **deberán** seguirse los procedimientos habituales del Tribunal.

4.3.6 Análisis de datos

²⁰ Para más información véanse las directrices en materia de evaluación (Sitio Intranet de ADAR)

Conceder tiempo al análisis,

Los datos necesitan un análisis que explique lo que se ha observado y permita relacionar la causa con el efecto. Los auditores deben saber que recabar información no tiene sentido si no puede ser analizada de forma adecuada. Por tanto, es preciso sopesar el tiempo y los recursos necesarios para efectuar el análisis y evaluar los resultados. Las técnicas de auditoría asistida por ordenador son esenciales para estos análisis.

serviéndose de las diferentes técnicas disponibles

El término análisis de datos se utiliza, por lo general, para incluir tanto la compilación (codificación y tabulación) como el análisis de los datos. Este último, cualitativo o cuantitativo, exige que los resultados sean tenidos en cuenta desde perspectivas diferentes o junto con otros datos. Para el análisis cuantitativo puede recurrirse a técnicas sencillas (por ejemplo, el cálculo de frecuencia) o más sofisticadas (como por ejemplo el análisis de la tendencia, el análisis de la regresión o el análisis de la varianza) - véase el anexo II. El análisis cualitativo puede utilizarse para estudiar e interpretar entrevistas o documentos o para identificar material descriptivo que pueda emplearse en el informe de auditoría.

La etapa final del análisis de los datos implica combinar los resultados de las diferentes fuentes, por ejemplo combinar los resultados de las encuestas con los arrojados por los estudios de casos, etc. No existe un método global para ello, pero por lo general hay que cotejar los argumentos y consultar a expertos cuando sea necesario.

4.4 DEDUCIR CONSTATAIONES DE AUDITORÍA VÁLIDAS

4.4.1 Necesidad de una base sólida

Evaluar las pruebas a partir de los criterios,

El auditor utiliza la información obtenida para efectuar una valoración objetiva de la gestión real a partir de los criterios de auditoría. Cuando la gestión no reúne los criterios, es preciso seguir investigando para obtener garantías de que las constataciones y conclusiones de auditoría producidas tienen un carácter significativo y están bien fundadas.

y comprender las deficiencias.

Quizá sea preciso reunir pruebas suplementarias o debatir la cuestión con los responsables de la entidad controlada para determinar si la deficiencia consiste en un caso aislado o si representa un problema sistemático, identificar la causa de la deficiencia, determinar si el problema puede ser abordado por la entidad controlada o se sitúa fuera de su control y evaluar su posible efecto. En muchos casos, el efecto de una constatación puede cuantificarse, por ejemplo cuando se trata de recursos o procesos costosos, estructuras improductivas, retrasos, etc. No obstante, los efectos cualitativos, como pueden observarse por falta de control, las malas decisiones o una falta de cultura de servicio son también importantes y es preciso tenerlos en consideración.

Deberá mantenerse un diálogo activo con la entidad controlada y debatir las posibles constataciones de auditoría cuando surjan. El debate constructivo con la entidad controlada sobre las constataciones iniciales contribuye a establecer la cantidad y la calidad de las pruebas.

4.4.3 Redacción de las constataciones de auditoría

Marco lógico claro

Las constataciones de auditoría **deberán** ser formuladas con claridad en un marco lógico, con el fin de facilitar la comprensión de los criterios aplicados, la identificación de los hechos y el análisis por el auditor del carácter, la materialidad y las causas del problema o de una gestión realizada mejor de lo esperado. Es preciso tener en cuenta también el impacto en términos de economía, eficiencia y eficacia, ya que ello proporciona la base para demostrar la necesidad de una acción correctora.

Al formular la constatación de auditoría, el auditor debe apreciar el grado de fiabilidad de la constatación, basándose en el carácter convincente de las pruebas. La apreciación debe quedar netamente reflejada en la redacción de la constatación, con palabras que la sustenten (como por ejemplo, "por lo general", "con frecuencia").

Las auditorías de gestión **deben** ofrecer, en primer lugar, una visión equilibrada del tema, mostrando no sólo las deficiencias sino también, en su caso, las constataciones positivas y las señales de buenas prácticas. En conjunto habrá que intentar formular las constataciones de auditoría de forma constructiva y equilibrada.

con constataciones constructivas, equilibradas y positivas.

Además, el auditor tendrá que determinar si los responsables de la entidad controlada están al tanto del asunto en cuestión. Si ya conocen el problema y ya han tomado medidas correctoras, habrá que tenerlo en cuenta, con vistas a incluirlo en el informe.

4.5 COMUNICACIÓN DE LAS CONSTATAIONES DE AUDITORÍA MEDIANTE LA NOTIFICACIÓN DE CONSTATAIONES PRELIMINARES

Deberá emitirse una notificación de constataciones preliminares con respecto a cada misión de auditoría o series de misiones, en los plazos exigidos por los procedimientos del Tribunal.

El objeto de la transmisión de la notificación de constataciones preliminares a la entidad controlada es obtener la confirmación acerca de la exactitud de los hechos y las constataciones. La confirmación (por ejemplo, por las autoridades del Estado miembro) puede aportar otras pruebas de auditoría o información que no estaba disponible o no se había percibido durante los controles sobre el terreno. Las constataciones preliminares de auditoría deben ser analizadas a la vista de las respuestas de la entidad controlada.

En principio, tras el proceso de las constataciones preliminares **no deberá** subsistir desacuerdo alguno sobre el contenido de los hechos. Por otra parte, los temas que pueden ser objeto de contestación durante el procedimiento contradictorio posterior con la Comisión deben identificarse de la forma debida y analizarse con el rigor debido. Es preciso considerar con atención las diferencias de puntos de vista relativos a los criterios de auditoría aplicados o el análisis. Además, las constataciones finales deben incluir siempre las razones por los que no se han aceptado los argumentos de la entidad controlada. En el informe final, únicamente **deberán** figurar las constataciones transmitidas a la entidad controlada.

4.6 DOCUMENTACIÓN DE LA AUDITORÍA

4.6.1 Objetivo y enfoque

Permite la comprensión de las pruebas,

Un principio rector de la documentación de las pruebas de auditoría es que tal documentación **debe** permitir al auditor experimentado que no haya tenido una relación previa con esa auditoría, establecer y comprender, a partir de los documentos de la auditoría, las pruebas en las que se basan las valoraciones y conclusiones significativas. Todo el trabajo de auditoría **deberá** documentarse en ASSYST.

Es esencial contar con una documentación adecuada, que **deberá** estar completa antes de someter a examen el proyecto de notificación de constataciones preliminares, para contribuir, de esta forma, a garantizar que dichas constataciones se basan en pruebas. Es necesario que los expedientes de auditoría y los documentos de trabajo contengan información sobre el enfoque empleado y el trabajo llevado a cabo para responder a las preguntas de auditoría, y que estén estructurados con

lógica, a efectos de proporcionar un acceso directo a las pruebas de auditoría. En los expedientes **no deberán** figurar documentos no pertinentes o innecesarios.

Una buena documentación de las pruebas de auditoría contribuye a garantizar que:

constituye la base de las formulaciones del informe,

- la notificación de constataciones preliminares y el proyecto de informe final se asientan sobre una base defendible (lo que reviste una importancia particular durante el procedimientos contradictorio);
- pueden explicarse las constataciones, conclusiones y recomendaciones de la auditoría;
- existe una base adecuada para la realización de controles de calidad tanto durante la auditoría como en revisiones posteriores (garantía de calidad, revisiones *inter pares*).

y, en su caso, incluye las actas

El auditor debe redactar actas de todas las reuniones en las que participe personal de la entidad controlada y sobre las que tiene previsto apoyarse para obtener elementos probatorios. La cuestión de estimar necesario que la entidad controlada firme el acta de cada reunión para aumentar su calidad como prueba dependerá del juicio del auditor, al igual que el grado de exhaustividad de dicha acta. No obstante, se recomienda que, al inicio de la auditoría, el auditor informe a la entidad controlada de que las actas de algunas reuniones podrán utilizarse como prueba de auditoría y de que, en ese caso, será necesaria la aprobación del acta por dicha entidad.

4.6.2 Sistema de referencias para la documentación de auditoría

Enlazar los trabajos con las constataciones

Dado que la mayoría de las auditorías de gestión da lugar a enormes cantidades de pruebas en papel, es importante disponer de un sistema de referencias de la documentación, que permita enlazar los trabajos realizados con las constataciones resultantes. **Deberá** existir una pista simple que conduzca hasta las pruebas, siendo el elemento clave de la misma un proyecto de notificación de constataciones preliminares que contenga las referencias cruzadas a dichas pruebas, antes de presentarse al jefe de división o de unidad. Podría añadirse, si se desea, un breve resumen explicando cómo se ha utilizado la metodología de auditoría, el carácter de las pruebas obtenidas y el análisis al que fueron sometidas. El resumen podría realizarse en forma de matriz, articulada en torno a cada una de las constataciones principales.

Los documentos clave **deberán** archivar y contener referencias cruzadas, incluyendo las decisiones importantes con influencia en los trabajos de auditoría y en su gestión; la correspondencia clave y cualquier contacto con la entidad controlada; los elementos principales de las pruebas, su origen y

los análisis realizados; una prueba de los exámenes de supervisión.

4.7 - AUDITORÍA DE GESTIÓN Y DISPOSICIONES EN MATERIA DE CONTROL DE CALIDAD

4.7.1 Gestión de la auditoría, incluidas la supervisión y la revisión

Los responsables de la auditoría y el jefe del equipo **deberán** garantizar que:

- los trabajos de auditoría son objeto de una buena supervisión; los trabajos de auditoría responden al nivel de calidad necesaria y están debidamente documentados;
- los avances de los progresos se cotejan con los plazos y los recursos asignados
- se han tomado medias correctoras a tiempo en los casos necesarios.

También es esencial que los responsables estén informados de la evolución de las circunstancias (por ejemplo, nueva legislación, propuesta de reforma importante), con el fin de reconsiderar la pertinencia de la auditoría, la validez de su enfoque y, en determinadas circunstancias, el interés en proseguir con ella.

Supervisión adecuada del personal.

La *supervisión* implica tener en cuenta los esfuerzos del personal asignado a la auditoría, a efectos de asegurar que se responde a las preguntas de auditoría. Consiste en proporcionar orientación suficiente a los miembros del equipo, en mantenerse informado sobre los problemas significativos observados y en revisar el trabajo realizado. Con personal experimentado, los supervisores pueden delimitar el alcance de los trabajos y dejar los detalles para los agentes. Si el personal tiene menos experiencia, los supervisores especificarán los procedimientos de auditoría que es preciso ejecutar, así como las técnicas de obtención y análisis de datos.

Seguimiento en varios niveles.

Es preciso efectuar *un seguimiento* continuado de los progresos para asegurar, en la medida de lo posible, que los trabajos se realizan dentro de los plazos y con los recursos previstos. El jefe del equipo, y el jefe de división o de unidad y el Miembro responsable se encargan de efectuar el seguimiento en profundidad. El Miembro responsable y el director del grupo de fiscalización pueden recurrir a las herramientas de seguimiento existentes dentro del grupo para conocer la evolución de los trabajos de auditoría. Finalmente, el grupo de fiscalización desempeña la función de seguir la gestión durante el informe de los progresos.

Adopción de medidas correctoras.

Se decide adoptar *medidas correctoras* cuando el seguimiento revela que los trabajos de auditoría no responden a la calidad necesaria o los riesgos no se han cubierto dentro de los plazos y los recursos previstos.

4.7.2 Control de calidad

La calidad constituye un elemento importante para todos, desde los Miembros a los agentes de todos los niveles. Para que las auditorías de gestión se realicen con eficiencia y eficacia, **deberán** respetarse las medidas en materia de control de calidad del Tribunal.

Antes de elaborar las observaciones preliminares y, a efectos de asegurar que los resultados de auditoría son de la calidad adecuada, **deberán** tenerse en cuenta las preguntas que figuran en el anexo I.

ANEXO I - PREGUNTAS QUE ES PRECISO RESPONDER ANTES DE REDACTAR EL PROYECTO DE OBSERVACIONES PRELIMINARES

1. ¿Existen pruebas suficientes, pertinentes y fiables para obtener respuestas adecuadas a las preguntas de auditoría?

Como respuesta puede presentarse una lista de fuentes y tipos de pruebas, cotejada con las preguntas de auditoría, a efectos de asegurar la corroboración del conjunto de pruebas, y realizar una revisión formal de estas pruebas para determinar el carácter convincente de las mismas con respecto a cada pregunta.

2. ¿Se han analizado e interpretado plenamente las pruebas?

El equipo fiscalizador puede evaluar formalmente los resultados de los análisis de datos cuantitativos y cualitativos y debatir acerca de las pruebas; a menudo, el enfoque del conjunto del equipo puede ser más eficaz.

3. ¿Se han identificado los mensajes clave y están sustentados por las pruebas?

Es esencial que el jefe de equipo examine las cuestiones observadas. Entre las técnicas útiles se encuentran la elaboración de un modelo lógico que explique cada pregunta y subpregunta de auditoría, así como las constataciones correspondientes. De esta forma, el auditor podrá ver con rapidez donde reside la fuerza del argumento y si será preciso efectuar nuevos análisis.

4. ¿Corroboran las constataciones de la auditoría las que proceden de terceros?

El jefe de equipo podría revisar el grado de coherencia de las constataciones de auditoría con las de otros grupos pertinentes (por ejemplo, la auditoría interna o las evaluaciones) o, en su caso, si las constataciones del Tribunal son divergentes, asegurarse de que se sustentan sobre los trabajos de auditoría realizados y las pruebas de corroboración obtenidas.

5. ¿Se han acordado las constataciones con la entidad controlada?

El jefe de equipo necesitará asegurarse de que se ha llegado a un acuerdo formal en relación con los hechos contenidos en el informe, a través de la elaboración de notificaciones de constataciones preliminares y de las respuestas correspondientes de la entidad controlada. El debate con dicha entidad sobre las constataciones surgidas a lo largo de la auditoría facilitará los procedimientos formales posteriores.

6. ¿Se ha acordado una estructura para el proyecto de informe?

El proceso de elaboración será, con probabilidad, mucho más eficiente si se llega a un acuerdo sobre la estructura preferida del informe final, así como su contenido y tono. Ello puede lograrse abordando estas cuestiones durante la reunión de seguimiento del grupo de fiscalización, como está previsto en el plan de fiscalización. Como alternativa podría realizarse una presentación oral o escrita al jefe de división o de unidad responsable, al director y al Miembro, sugiriendo una estructura de informe a partir de las conclusiones extraídas de las preguntas de auditoría.

ANEXO II - MÉTODOS DE OBTENCIÓN Y ANÁLISIS DE DATOS

Métodos de obtención de datos	Métodos de análisis de datos
Entrevistas	Análisis de la ratio
Estudios de casos	Cálculo de la frecuencia
Encuestas	Análisis de regresión
Revisión documental	Análisis comparativo
Grupos seleccionados	Abstracción y codificación
Puntos de referencia	Análisis de la varianza
Inspección	Análisis de las tendencias
Observación	
Investigación	



MANUAL DE AUDITORÍA DE GESTIÓN

CAPÍTULO 5

ELABORACIÓN DE INFORMES

Capítulos del Manual de auditoría de gestión

Introducción general

Capítulo 1: Marco de referencia de las auditorías de gestión del Tribunal de Cuentas Europeo

Capítulo 2: Economía, eficiencia y eficacia en la auditoría de gestión

Capítulo 3: Planificación de la auditoría

Capítulo 4: Fase de examen

Capítulo 5: Elaboración de informes

ÍNDICE

5.1 INTRODUCCIÓN

5.2 CALIDAD DEL INFORME

5.3 PLANIFICACIÓN DEL INFORME

5.3.1 Tener en cuenta a los destinatarios

5.3.2 Enfoque relativo a la planificación del informe

5.3.3 Elaborar un plan de redacción

5.4 REDACCIÓN DEL INFORME

5.4.1 Enfoque relativo a la redacción del informe

5.4.2 Estructura y presentación

① Resumen

② Introducción

③ Alcance y enfoque de la fiscalización

④ Observaciones

⑤ Conclusiones y recomendaciones

5.4.3 Lógica y razonamiento

① Las preguntas de auditoría como elemento central

② Recurso a los ejemplos

③ Mención nominal de terceros en los informes del Tribunal

5.4.4 Tipos de información y datos que deben incluirse

5.4.5 Estilo

5.4.6 Utilización de información no textual

① Cuadros, organigramas y gráficos

② Mapas e ilustraciones

③ Cifras y porcentajes

5.5 REVISIÓN DEL INFORME

5.6 APROBACIÓN DEL INFORME

5.7 DISTRIBUCIÓN DEL INFORME

5.8 SEGUIMIENTO DEL INFORME

5.8.1 Seguimiento de las recomendaciones del informe

5.8.2 Seguimiento de las reacciones que ha suscitado el informe de auditoría

Personas de contacto

Para cualquier información complementaria, pueden dirigirse a:
Tribunal de Cuentas Europeo - Grupo CEAD
División de ADAR (*Audit Development And Reports*, Desarrollo de la auditoría e informes) -
Equipo de metodología
Correo electrónico: ADAR CONTACT/ECA o adar.contact@eca.europa.eu

5.1 INTRODUCCIÓN

La fase de elaboración de informes de una auditoría de gestión se inicia con la redacción de las observaciones preliminares y finaliza, en la mayor parte de los casos, con la publicación de un Informe Especial²¹ u, ocasionalmente, con la emisión de una carta del Presidente²². Así, comprende la redacción, la aprobación de las observaciones preliminares por el grupo de fiscalización y el Tribunal, el procedimiento contradictorio con la Comisión, la aprobación del informe final por el Tribunal, su traducción, la presentación a la autoridad de aprobación de la gestión²³ y la publicación en el Diario Oficial. Más adelante se muestra una representación gráfica de la fase de elaboración de informes.

Comunicación eficaz

Los informes especiales tienen por objeto comunicar los resultados de la fiscalización a la autoridad de aprobación de la gestión, a la entidad controlada y al gran público. La clave para obtener un buen informe reside en una comunicación eficaz, así como en la presentación clara y objetiva de las principales constataciones y conclusiones relativas a las preguntas de auditoría, que permitirá al lector comprender cuáles fueron las acciones realizadas, por qué y cómo se llevaron a cabo, y contendrá además recomendaciones prácticas.

que da lugar a cambios

La publicación contribuye a garantizar que los trabajos del Tribunal dan lugar a verdaderos cambios y proporciona transparencia en cuanto a la gestión de los fondos comunitarios. La reputación y credibilidad del Tribunal en el ámbito de la auditoría de gestión se basan en gran medida en la publicación de informes especiales claros, útiles y realizados a su debido tiempo, lo que contribuye a mejorar la economía, eficiencia y eficacia del gasto comunitario. Dado que los informes del Tribunal están destinados tanto a las instituciones europeas como al gran público, a través de los medios de comunicación, constituyen la base a partir de la cual las autoridades legislativas y presupuestarias, así como el gran público, pueden juzgar las realizaciones del Tribunal.

y se basa en una buena fiscalización

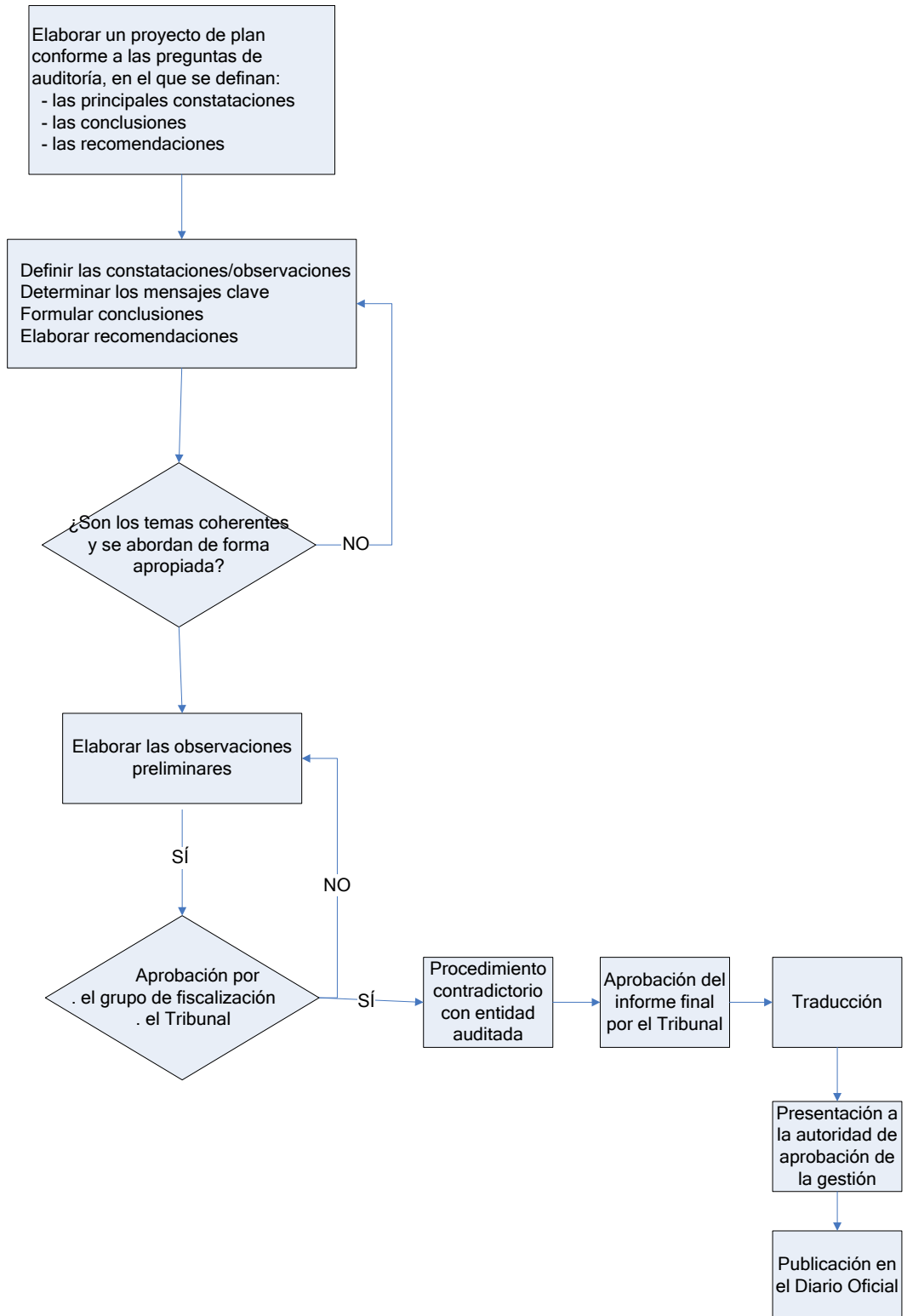
Cabe señalar que el informe de auditoría constituye el producto final de todo el proceso de fiscalización. Una fiscalización planificada y realizada de forma adecuada es la base de un buen informe; en cambio, resulta poco probable que una fiscalización mediocre dé lugar a un buen informe.

²¹ Un informe especial constituye el instrumento informativo generalmente utilizado para comunicar los resultados de las auditorías de gestión.

²² Una carta del Presidente comprende el informe, acompañado de una carta de cobertura del Presidente del Tribunal, que se envía a la entidad controlada. No se traduce o publica necesariamente. El Tribunal toma la decisión de publicar una carta del Presidente caso por caso.

²³ El Parlamento Europeo, a través de su Comisión de Control Presupuestario, la COCOBU. Los informes especiales también se presentan a la Comisión de Presupuestos, y pueden presentarse a otros comités especializados del Consejo y del Parlamento Europeo.

ELABORACIÓN DE INFORMES



5.2 CALIDAD DEL INFORME

Basándose en las normas de auditoría y en las directrices de aplicación de las normas de auditoría del rendimiento de la INTOSAI, así como en las políticas y normas de auditoría del Tribunal, los informes de éste **deberán** ser objetivos, completos, claros, convincentes, pertinentes, exactos, constructivos y concisos. Se precisa un sistema de control de calidad eficaz que contribuya a garantizar que los informes presentan estas cualidades, como se especifica a continuación:

① OBJETIVO

Equilibrado, neutro, imparcial

Los informes de auditoría han de elaborarse manteniendo un punto de vista independiente e imparcial, y debe juzgarse la gestión real a partir de criterios objetivos y preferentemente acordados. El informe **deberá** ser equilibrado en su contenido y de estilo neutro, imparcial e inequívoco; además, los resultados de la fiscalización deberán presentarse en su contexto.

Los informes objetivos reconocen adecuadamente los aspectos positivos de la gestión, y son representativos de los hechos realmente constatados, en lugar de subrayar o exagerar una gestión deficiente. Las interpretaciones deben basarse en la percepción y comprensión de los hechos y condiciones, lo cual puede contribuir a lograr una mejor aceptación del informe por la entidad controlada.

② COMPLETO

Toda la información pertinente

En el informe deberán figurar todos los datos y argumentos necesarios para contestar a las preguntas de auditoría planteadas y para favorecer una comprensión adecuada y correcta de las cuestiones y condiciones comunicadas. La relación entre las preguntas de auditoría, los criterios, las observaciones y las conclusiones **deberá** seguir una lógica que facilite la comprensión, siendo necesario un vínculo claro entre las constataciones, las conclusiones y las recomendaciones.

③ CLARO

Un mensaje claro,

Por claridad se entiende que el informe resulte fácil de leer y de comprender, que el lenguaje utilizado sea, en la medida de lo posible, directo y no técnico, que se expliquen las siglas y cualquier término técnico que se estime necesario, y se eviten las ambigüedades. Los principales mensajes **deberán** ser claros, pertinentes y fácilmente identificables ("claridad del mensaje"), y no deberán prestarse a confusión.

fácil de comprender

La organización lógica del material, y la exactitud en la exposición de los hechos y en la formulación de conclusiones, resultan esenciales para la claridad y la comprensión. El uso eficaz de los títulos y epígrafes facilita la lectura y la comprensión del informe. Pueden utilizarse ayudas visuales (como las ilustraciones, gráficos, esquemas y mapas) para ilustrar y sintetizar un material complejo. Unos ejemplos bien seleccionados también contribuyen a aportar mayor claridad al texto.

④ CONVINCENTE

Convencer al lector del contenido

Resulta esencial que los resultados de fiscalización puedan inferirse de las preguntas de auditoría, que las observaciones se presenten de forma convincente y que estén acompañadas de datos y explicaciones suficientes para que el lector pueda comprender la amplitud y significado de las mismas, y que las conclusiones y recomendaciones se deriven de forma lógica de los hechos y argumentos presentados. La información aportada **deberá** convencer al lector de la validez de las constataciones, del carácter razonable de las conclusiones y de los beneficios que representa la puesta en práctica de las recomendaciones.

Un enfoque para desarrollar un argumento lógico y convincente es utilizar la lógica inductiva, que relaciona las constataciones con las recomendaciones al plantearse el motivo para formular la recomendación, por ejemplo:

Recomendación		Constataciones relacionadas
Necesitamos ventanas de cristal reforzado y hermético	¿POR QUÉ?	<ul style="list-style-type: none">- El ruido penetra en la oficina con las ventanas cerradas- Las corrientes de aire penetran en la oficina con las ventanas cerradas- Los gases penetran en la oficina con las ventanas cerradas

⑤ PERTINENTE

Respeto del plazo y valor añadido

El contenido del informe deberá referirse a las preguntas de auditoría, resultar de importancia e interés para los lectores, y representar un valor añadido, por ejemplo al aportar nuevos elementos sobre el tema tratado. Un aspecto importante de la pertinencia del informe es su elaboración en tiempo oportuno; para ser lo más útil posible y contribuir a aportar cambios, el informe de auditoría **deberá** proporcionar información pertinente y actualizada, a su debido tiempo, para responder a las necesidades de los usuarios. Los auditores deberán planificar sus trabajos de forma que la publicación del informe tenga lugar dentro del plazo y llevar a cabo la fiscalización teniendo esto en cuenta.

⑦ EXACTO

Exactitud de los elementos probatorios

Los elementos probatorios presentados **deberán** ser verídicos y todas las constataciones deberán estar correctamente presentadas. Ello se basa en la necesidad de garantizar a los lectores que la información comunicada es verosímil y fiable, ya que una inexactitud en un informe puede suscitar dudas sobre la validez y credibilidad de éste en su conjunto y desviar la atención de los aspectos esenciales. Además, las inexactitudes pueden perjudicar a la credibilidad del Tribunal y reducir el impacto de sus informes.

⑧ CONSTRUCTIVO

Asistir y alentar

El informe **deberá** contribuir a que los responsables puedan superar o evitar problemas en el futuro, determinando claramente en quién recae la responsabilidad de las debilidades constatadas y formulando recomendaciones prácticas de mejora. No resulta apropiado criticar a los responsables por cuestiones que escapan a su control. Una presentación equilibrada, que reconoce debidamente los aspectos positivos de la gestión, puede contribuir a que la entidad controlada acepte mejor el informe.

© CONCISO

No más extensos de lo necesario

El informe **no deberá** extenderse más de lo necesario para transmitir y fundamentar el mensaje. Los detalles superfluos o las constataciones que no resulten significativas pueden restarle interés, distorsionar el mensaje real, así como confundir o distraer al lector. Los informes especiales que sean tan concisos como permita el tema tratado podrán lograr un mayor impacto.

5.3 PLANIFICACIÓN DEL INFORME

5.3.1 Tener en cuenta a los destinatarios

Autoridad de aprobación de la gestión

Los informes del Tribunal tienen una amplia gama de destinatarios, como la autoridad de aprobación de la gestión, la entidad controlada²⁴ y el gran público.

La autoridad de aprobación de la gestión - el Parlamento Europeo, por recomendación del Consejo - constituye un grupo destinatario decisivo, que utiliza los informes del Tribunal de forma directa y práctica para evaluar la gestión financiera, fundamentar sus decisiones de aprobación de la gestión y formular recomendaciones.

Entidades auditadas

Las entidades auditadas administran el presupuesto y son especialistas en este ámbito. En la medida en que las constataciones detalladas se hayan comunicado a la entidad controlada a través de las notificaciones de constataciones preliminares, el informe puede centrarse en comunicar las constataciones generales y los principales mensajes.

Ciudadanos europeos

Los ciudadanos de la Unión tienen acceso a los informes del Tribunal, principalmente a través de su distribución por los medios de comunicación. Este grupo objetivo es rara vez experto en el tema de la auditoría.

Con el fin de responder a las necesidades de los destinatarios, los informes **deberán** elaborarse teniendo en cuenta que se dirigen a un lector interesado por el tema, pero que no es un experto del mismo y que no está necesariamente familiarizado con los pormenores del contexto comunitario o de auditoría. Ello permite evitar cualquier sensacionalismo para captar la atención, así como explicaciones excesivamente detalladas de hechos básicos, pero exige que el texto se presente de forma interesante y que el contexto e impacto de las constataciones se describan con claridad.

²⁴ Por lo general una institución, agencia u órgano europeos, más que los beneficiarios individuales o los Estados miembros.

5.3.2 Enfoque relativo a la planificación del informe

La planificación del informe **deberá** comenzar al realizarse la planificación global de la fiscalización. Las preguntas de auditoría deberán plantearse de forma que faciliten la elaboración de un informe pertinente e interesante. Por lo general, en la fase de planificación el auditor ya tendrá una idea de la estructura y contenido del informe.

Elaborar, al inicio de la fiscalización, un esquema del informe

En auditoría de gestión, constituye una buena práctica la elaboración, en una fase temprana de la fiscalización, de un *esquema del informe* basado en las preguntas de auditoría, en el que se haga mención de las principales constataciones y de las conclusiones provisionales. Este esquema del informe, que suele ser elaborado por el jefe de equipo, deberá revisarse periódicamente durante la fiscalización.

que se presentará en el informe de situación

Como parte del seguimiento de los controles por el grupo de fiscalización, **deberá** prepararse un informe de situación, previsto en el plan de fiscalización, del que habitualmente se encargará el jefe de equipo y que se presentará al grupo de fiscalización. Este informe de situación **deberá** mencionar, siempre que sea posible, una indicación de las principales observaciones y conclusiones que ya pueden derivarse de la fiscalización, así como un esquema preliminar del informe final. Ello puede implicar un examen crítico de las preguntas de auditoría que han dado lugar a conclusiones, de los trabajos realizados, de las constataciones, de las conclusiones y de las modalidades de comunicación de los principales mensajes.

5.3.3 Elaborar un plan de redacción

Una vez finalizados los trabajos de fiscalización, el esquema del informe **deberá** desarrollarse dando lugar a un *plan de redacción* más detallado. Por lo general, el jefe de equipo elabora el plan de redacción, basándose en las principales constataciones y conclusiones de auditoría. El plan establece la estructura, el estilo y los mensajes clave del informe, centrándose en un número limitado de elementos significativos. Deberá ser breve y específico.

Una vez finalizada la fiscalización, elaborar un plan de redacción

que se centre en los mensajes clave

El plan de redacción se basa en los trabajos de control realizados con respecto a las respuestas a las preguntas de auditoría, en las pruebas obtenidas, en las conclusiones clave y en la necesidad de presentar al lector profano las observaciones significativas de la forma más útil y pertinente posible. El proceso de planificación del informe contribuye así a constatar y eliminar las conclusiones que no hayan sido corroboradas. Los mensajes clave deben ser explícitos, útiles y estar basados en pruebas. En esta fase debe también considerarse la formulación de recomendaciones prácticas y útiles.

y haya sido debidamente aprobado

El jefe de división o de unidad, el director y el Miembro **deberán** examinar el plan de redacción y aprobarlo, comprobando si las observaciones y conclusiones son significativas, y si las pruebas en las que se basan las observaciones, las conclusiones y las recomendaciones son suficientes, pertinentes y fiables. La redacción detallada no **deberá** iniciarse hasta una vez aprobado el plan de redacción.

5.4 REDACCIÓN DEL INFORME

5.4.1 Enfoque relativo a la redacción del informe

Centrado en las cuestiones significativas y pertinentes,

Un informe de auditoría no tiene por objeto registrar todas las constataciones de auditoría, contrariamente a los expedientes (tanto en forma electrónica como en papel). El informe debe exponer las observaciones y conclusiones significativas y pertinentes, y establecer claramente el vínculo entre ambas. Ello contribuirá a que el informe pueda redactarse de forma clara, centrándose en los principales mensajes y basándose en las preguntas de auditoría.

basado en el plan de redacción,

El informe completo **deberá** seguir la estructura del plan de redacción, aunque en el momento de la elaboración efectiva pueda resultar necesario modificarlo. Cabe señalar que la redacción constituye un proceso iterativo, lo que implica que el proyecto debe ser revisado y han de aportarse cambios y mejoras.

El jefe de equipo se encargará de velar por que se redacten las observaciones preliminares y se introduzcan las modificaciones preconizadas por el jefe de división o de unidad, el director, el Miembro ponente, los Miembros del grupo y el Tribunal.

y con referencias a la notificación de constataciones preliminares

El proyecto de observaciones preliminares **deberá** acompañarse de un documento que relacione o remita cada observación (por entidad controlada) a los apartados correspondientes de cada notificación de constataciones preliminares. Este documento permite al equipo fiscalizador garantizar que todas las constataciones se basan directamente en las notificaciones de constataciones preliminares; además, resulta necesario para preparar las reuniones previas al procedimiento contradictorio.

5.4.2 Estructura y presentación

Los informes **deberán** presentarse siguiendo una estructura normalizada, que contará con cinco secciones principales, como se muestra a continuación, y se organizarán de forma que el lector pueda seguir y entender los argumentos presentados. En general, ello significará que el informe tendrá que centrarse en las preguntas de auditoría (o subpreguntas, en caso de que exista una pregunta principal), con el fin de facilitar un hilo conductor lógico entre el propósito, las observaciones y las conclusiones de la fiscalización. El argumento deberá presentarse de forma lógica e indicarse claramente utilizando los epígrafes y subepígrafes apropiados.

Las cinco secciones principales de los informes de auditoría del Tribunal son las siguientes:

1. Resumen
2. Introducción
3. Alcance y enfoque de la fiscalización
4. Observaciones
5. Conclusiones y recomendaciones

① Resumen

Refleja el contenido del informe,

El resumen constituye uno de los elementos más importantes de un informe ya que es el más leído; además, a menudo sirve de base para redactar la nota informativa (comunicado de prensa). Así pues, resulta fundamental que tenga el impacto adecuado. El resumen **deberá** reflejar de forma exacta y completa el contenido del informe, y orientar al lector sobre el significado de las preguntas de auditoría y de las correspondientes respuestas.

haciendo hincapié en las principales conclusiones y recomendaciones,

Las partes descriptivas del informe **deberán** limitarse al mínimo necesario para la comprensión del texto. El alcance y enfoque de la fiscalización sólo precisan una breve descripción, así como las principales observaciones. Deberá hacerse hincapié en las principales conclusiones de la fiscalización y en la presentación sucinta de las recomendaciones. Es preferible que el texto no sea demasiado extenso (dos páginas aproximadamente). El lector se siente más atraído por un estilo fluido y ameno, por lo que deberán evitarse los párrafos de gran extensión y darse prioridad, cuando proceda, a los guiones para presentar las distintas cuestiones tratadas.

y debe ser equilibrado

Con el fin de evitar modificaciones superfluas y de reducir el riesgo de desviarse del tema, es preferible escribir el resumen una vez que el texto de los resultados y conclusiones haya sido redactado y revisado. Deberá prestarse una atención especial a que el resumen sea equilibrado y no haga excesivo hincapié en las constataciones negativas.

② Introducción

La introducción del informe expone el contexto de la fiscalización, por lo que ayuda al lector a entender tanto ésta como las observaciones. Además, abarca una descripción del ámbito de fiscalización, en la que se hace mención de los aspectos siguientes:

Describe el ámbito de fiscalización

- ✓ los objetivos de la intervención y sus principales características;
- ✓ los principales reglamentos;
- ✓ las disposiciones presupuestarias y su impacto;
- ✓ los principales sistemas y procesos;
- ✓ la descripción de los tipos de proyectos o de los programas financiados.

de forma sucinta

La introducción no **deberá** ser demasiado extensa ni detallada. En caso de que otras precisiones se consideren de utilidad para el lector, éstas podrán facilitarse en un anexo; por otro lado, también es posible indicar la forma de obtener información suplementaria (por ejemplo, referencias de Internet).

③ Alcance y enfoque de la fiscalización

Clave para entender

El alcance y enfoque de la fiscalización resultan claves para que el lector sepa de qué tipo de informe se trata, y, por tanto, cómo pueden explotarse los resultados y conclusiones, así como el grado de fiabilidad que se les puede conceder. Esta sección **deberá** exponer los elementos siguientes de forma concisa, evitando descripciones innecesarias: el tema de la fiscalización, sus motivos, las preguntas de auditoría a las que debe contestarse, el alcance de la fiscalización, sus criterios, así como la metodología y enfoque de la misma. Puede proporcionarse información más detallada a este respecto mediante un anexo.

las finalidades de la fiscalización

Al facilitar información detallada, el texto debe centrarse en las finalidades que perseguía la fiscalización y no simplemente en los hechos. Establecer el alcance y enfoque de la fiscalización resulta particularmente importante en el caso de las auditorías de gestión, ya que éstas son mucho más variadas que las auditorías financieras.

④ Observaciones

Estructura basada en los objetivos de la fiscalización,

La sección correspondiente a las observaciones constituye la parte principal del informe, y engloba las constataciones y las pruebas de auditoría. Las observaciones **deberán** organizarse - en la medida de lo posible - centrándose en las preguntas de auditoría, ya que éstas sirven de punto de referencia para la fiscalización y sus conclusiones. Este enfoque permite al lector tener presente el propósito de la fiscalización, y hacerse una idea realista del informe, así como

encuadrar las observaciones, conclusiones y recomendaciones en un contexto adecuado.

progresión de los argumentos,

No obstante, dentro de este marco, es más importante que los resultados se presenten de modo que ayuden al lector a seguir la sucesión de argumentos. Por ejemplo, las observaciones serían más comprensibles para el lector si se presentasen por etapas de gestión (por ejemplo, selección y aprobación de los proyectos), en lugar de por niveles administrativos (por ejemplo, Comisión, nivel central del Estado miembro, nivel local del Estado miembro).

Por regla general, este enfoque permite presentar conjuntamente las observaciones conexas (por ejemplo, aplicación de las disposiciones del reglamento) y evita la necesidad de repetir el marco reglamentario a cada nivel, contribuyendo a mejorar la claridad y progresión de los argumentos.

Con respecto a las observaciones de fiscalización, los siguientes elementos **deberán** presentarse claramente al lector:

y presentación de determinados elementos

✓ normas	la base en función de la cual se juzgó la situación real: disposiciones normativas, prácticas habituales, o normas establecidas por la dirección o por el auditor;
✓ trabajos realizados	el objeto de los exámenes y el porqué de su realización - la magnitud y el alcance de las verificaciones;
✓ hechos	la situación constatada - con mención de sus causas e importancia relativa - presentando claramente la fuente y magnitud de las pruebas;
✓ impacto y consecuencias	el significado que reviste la constatación incluidas las consecuencias para el presupuesto comunitario y la razón de su importancia;

⑤ Conclusiones y recomendaciones

Aportar respuestas claras a las preguntas de auditoría

El principal propósito de esta sección es proporcionar respuestas claras - las conclusiones - a las preguntas de auditoría, así como formular las correspondientes recomendaciones sobre el modo de mejorar la situación. Por consiguiente, las conclusiones, basadas en las observaciones significativas, deberán referirse a las preguntas de auditoría y **deberán** responder a las preguntas planteadas, en lugar de limitarse a resumir las observaciones.

Formular recomendaciones relativas a los principales problemas

El informe **deberá** abarcar recomendaciones relativas a los cambios que es posible efectuar para solventar graves deficiencias constatadas, siempre que las observaciones de fiscalización hayan mostrado que una mejora significativa de las actividades y la gestión era posible. En caso de que ya se hayan tomado medidas correctoras, constituye una buena práctica señalarlo.

que sean prácticas

Las recomendaciones sólo deben formularse cuando la fiscalización haya puesto de manifiesto soluciones prácticas para las debilidades constatadas. Estas recomendaciones deben derivarse de la conclusión correspondiente y especificar a qué instancias corresponde obrar en consecuencia. Aunque describan las medidas que deben tomarse, no incluirán planes de acción detallados, de cuya concepción se encarga la dirección. Para que sean constructivas, las recomendaciones han de indicar los principales componentes de los cambios necesarios.

y positivas

Las recomendaciones son susceptibles de conseguir un mayor impacto si su estilo y contenido son positivos, si tienen un enfoque orientado a los resultados (aportando algunas indicaciones sobre los efectos esperados), si tienen presente el factor coste y, por último, si han sido examinadas y acordadas con la entidad controlada.

5.4.3 Lógica y razonamiento

① Las preguntas de auditoría como elemento central

Informe sobre las preguntas que han obtenido una respuesta

Las preguntas de auditoría constituyen el elemento clave del informe, ya que definen el propósito de la fiscalización y proporcionan una orientación tanto para la estructura de la sección de observaciones como para las preguntas a las que las conclusiones deben responder. También ayudan al lector a comprender la fiscalización y sus constataciones. El informe **debe** exponer las preguntas que realmente han obtenido respuesta, es decir, aquellas que dieron lugar a conclusiones, y no las inicialmente aprobadas en el plan de fiscalización pero que no obtuvieron respuesta.

② Recurso a los ejemplos

Ejemplos: racionales y pertinentes

Los ejemplos constituyen una forma eficaz de ilustrar y de explicar de forma práctica las constataciones técnicas o teóricas (tanto positivas como negativas), lo que ayuda a un lector profano a comprender las ideas expuestas. Sin embargo, es esencial utilizarlos con moderación y precaución, ya que un lector parcial podría sacarlos fácilmente de su contexto. Dado que se analizarán con la mayor atención, los ejemplos **deberán** ser racionales y las constataciones tendrán que estar plenamente justificadas mediante pruebas. También deberán redactarse con claridad, limitarse al asunto de que se trate y no dar una profusión de detalles.

③ Mención nominal de terceros en los informes del Tribunal

Asumir un mayor nivel de vigilancia

En cuanto al hecho de mencionar nominalmente a terceros en los informes del Tribunal, la sentencia en el asunto Ismeri²⁵ precisaba que *"en ciertos casos, el Tribunal de Cuentas podía mencionar nominalmente a terceros directamente implicados en disfunciones graves de las instituciones comunitarias. Las observaciones formuladas, en las condiciones mencionadas, a propósito de las personas afectadas pueden generar la responsabilidad extracontractual de la Comunidad si los hechos en que se basan no se recogen de manera exacta o se interpretan incorrectamente".* Por consiguiente, es fundamental que se asuma un mayor nivel de vigilancia en la verificación de los hechos y en su interpretación, siempre que se mencione directamente a terceros en los informes del Tribunal o cuando puedan ser fácilmente identificados por el lector.

y permitir a terceros formular observaciones

Cabe señalar que los mencionados terceros también tienen el derecho de réplica. La sentencia expuso que *"la publicación de los informes del Tribunal de Cuentas (...), las consecuencias que pueden tener para estas personas son tales que los interesados deben tener la oportunidad de formular observaciones sobre los puntos de los mencionados informes en que se los mencione nominalmente, antes de su adopción definitiva"*. Los auditores **deberán** velar por que los terceros implicados tengan la oportunidad de formular tales observaciones antes de la aprobación del informe.

5.4.4 Tipos de información y datos que deben incluirse

Únicamente si resulta indispensable para la comprensión,

Un informe de auditoría sólo **debe** presentar los datos e información esenciales para que el lector pueda comprender el contexto de la fiscalización o sus resultados. Los datos no deben ser exhaustivos, sino ilustrar un tema específico puesto de relieve. En caso de que se proporcionen datos, éstos deben ser descritos y analizados en el propio texto de forma que el lector pueda conocer su objeto. La tecnología moderna, así como la mejora y mayor transparencia de los métodos contables de la Comisión, han facilitado en gran medida el acceso a los datos por parte de los lectores. Por consiguiente, a menudo bastará con proporcionar referencias detalladas a fuentes de datos (por ejemplo, enlaces Internet), en lugar de mencionar dichos datos en el informe.

también en el caso de los gastos presupuestarios

Conviene situar la fiscalización en su contexto proporcionando información sobre gastos presupuestarios (compromisos y pagos), así como precisando su alcance y cobertura. Sin ser extremadamente detallados, los datos deben presentarse de modo que sea posible establecer una correlación con su fuente (por ejemplo, la nomenclatura presupuestaria) y mantenerlos tan actualizados como sea posible.

²⁵ Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 15 de junio de 1999 - Asunto T-277/97 *Ismeri Europa contra Tribunal de Cuentas de las Comunidades Europeas* sobre las críticas a Ismeri formuladas por el Tribunal en el Informe Especial nº 1/96 relativo a los programas MED.

5.4.5 Estilo

Accesible,

Un informe bien redactado conferirá la debida relevancia a las constataciones, mientras que un informe mal presentado no retendrá la atención del lector y quizá le haga dudar de la calidad de las constataciones. Los informes del Tribunal **deben** ser interesantes, fáciles de leer y tienen que transmitir una imagen positiva de los trabajos de la institución. Pese a que su naturaleza técnica resulta inevitable, es más probable que el lector ocasional se sienta incitado a proseguir su lectura si el informe es accesible.

coherente,

La coherencia es importante: un informe redactado con distintos estilos tanto en su enfoque como en la expresión resulta difícil de leer. Se recomienda que se designe a una persona para velar por la coherencia del texto en su globalidad, incluso si varios agentes participan en la elaboración de las distintas partes del informe.

libre de ambigüedades

El estilo ha de ser claro y estar exento de ambigüedades. El significado del texto deberá resultar inmediatamente comprensible y no exigir ningún esfuerzo de interpretación por parte del lector. En particular:

- los párrafos extensos resultan difíciles de abordar y deben evitarse;
- las frases largas y complicadas, con muchas subordinadas, dificultan la lectura, comprensión y traducción. Se recomienda utilizar frases cortas siempre que sea posible;
- la utilización de verbos activos y de sujetos reales contribuye a evitar toda ambigüedad en cuanto a "quién" hace "qué";
- los guiones – en vez de un texto continuo - pueden ser utilizados (sin excesos) para presentar listas de elementos;
- el uso correcto de la puntuación puede ayudar al lector y evitar confusiones;
- el lenguaje empleado debe ser profesional, aunque se evitará el uso de jerga. No obstante, el texto debe ser lo suficientemente preciso para que se pueda comprender y utilizar a nivel operativo.

y concluyente

El lector espera de los informes del Tribunal que sean concluyentes. Los enunciados deben ser afirmativos, y no plantear preguntas, suposiciones o dudas. Además, es importante que se acompañen de pruebas, y que no se utilicen frases como "es posible que" o "parece que", a menos que se completen con una explicación que indique los motivos por los que el Tribunal no puede alcanzar una conclusión definitiva. Cuando una afirmación representa la opinión del Tribunal, ello deberá ser indicado, junto con la base de esta opinión. Si la afirmación procediese de otra fuente, como un informe de evaluación, deberá mencionarse explícitamente.

5.4.6 Utilización de información no textual

Mejorar la presentación del informe

Unos diagramas, gráficos, datos e ilustraciones cuidadosamente seleccionados pueden mejorar la presentación de un informe y ayudar al lector a comprender el contexto y las constataciones. ADAR puede facilitar asistencia técnica para la utilización de las representaciones gráficas, y los informes recientes, tanto del Tribunal como de las Entidades Fiscalizadoras Superiores nacionales, también pueden servir como fuente de inspiración.

① Cuadros, organigramas y gráficos

Presentar información compleja

Los cuadros y los organigramas se emplean para reforzar los mensajes importantes o para presentar de forma simple una información compleja, como las relaciones organizativas o financieras.

Cuando es preciso explicar en un informe la relación entre dos o más variables, generalmente resulta preferible utilizar gráficos, que permiten ilustrar visualmente dicha relación. Los gráficos deben comportar anotaciones claras y no sobrecargarse de datos y variables. Es importante que los gráficos del mismo informe se presenten de forma coherente y comparable.

② Mapas e ilustraciones

Más interesante y atrayente.

Los informes pueden resultar más accesibles, en caso necesario, si se completan con ilustraciones y mapas. Aunque algunos informes se prestan más que otros al uso de ilustraciones que capten la atención o de mapas informativos, todos serán más interesantes y atrayentes para el lector si utilizan estos recursos. En efecto, las fotografías pueden constituir un tema visual recurrente a lo largo de un informe, además de utilizarse para ilustrar puntos específicos.

③ Cifras y porcentajes

Las cifras y los porcentajes deben presentarse con un nivel de precisión adecuado y ser coherentes en una misma frase o apartado. Por regla general, la lectura de cifras redondeadas resulta más sencilla. ADAR emite directrices específicas sobre estas cuestiones.

5.5 REVISIÓN DEL INFORME

Revisión por el jefe de división o unidad, el director y el miembro,

Tanto el jefe de división o de unidad, como el director y el Miembro ponente **deben** revisar el proyecto de observaciones preliminares. Así, evalúan si el informe es claro, justo, equilibrado y si se acompaña de documentos justificativos; también verifican que el informe presente fielmente los resultados de la fiscalización y que el proyecto sitúe la gestión de la entidad controlada en su contexto particular.

el grupo de fiscalización y el Tribunal

Asimismo, determinan si el proyecto de documento tiene suficiente calidad para ser presentado al grupo de fiscalización. Los comentarios formulados deben ser objetivos y las sugerencias constructivas, con el fin de solventar las debilidades constatadas. El grupo de fiscalización **debe** revisar seguidamente el proyecto de observaciones preliminares. Previa aprobación por el grupo de fiscalización, el proyecto se presentará al Tribunal.

En el **Anexo I** figuran una serie de preguntas tipo que deberán plantearse a la hora de revisar el proyecto de observaciones preliminares. Con el fin de garantizar la calidad del informe final, el equipo fiscalizador tiene que haber respondido de forma afirmativa a estas cuestiones, antes de la distribución del proyecto de informe.

5.6 APROBACIÓN DEL INFORME

Desde la lectura por el grupo de fiscalización hasta la aprobación final por el Tribunal,

El proceso de "aprobación" abarca el período desde la primera presentación del proyecto de observaciones preliminares al grupo de fiscalización hasta la aprobación final por el Tribunal, pasando por las lecturas de éste último y el procedimiento contradictorio con la Comisión.

Una vez que el Tribunal ha aprobado el proyecto de observaciones preliminares, éste se transmite a la entidad controlada para su discusión. Con el fin de garantizar en la medida de lo posible la eficiencia y eficacia del proceso de aprobación del proyecto de informe conjuntamente con la entidad controlada, es esencial que:

- se mantenga una buena comunicación durante la fiscalización, basándose en el enfoque "sin sorpresas" del Tribunal;
- se publiquen a su debido tiempo las notificaciones de constataciones preliminares basadas en hechos y su revisión, cuando resulte apropiado, en función de las respuestas de las entidades auditadas.

El Reglamento Financiero (RF) establece en su artículo 144 que *"El Tribunal de Cuentas notificará a la institución afectada todas las observaciones que, en su opinión, deban figurar en un informe especial. Tales observaciones serán confidenciales. La institución dispondrá de un plazo de dos meses y medio para comunicar, a su vez, al Tribunal de Cuentas los comentarios que puedan suscitar estas observaciones"*.

**pasando por el procedimiento
contradictorio**

Aunque no se precise en el Reglamento Financiero, este período abarca lo que en general se conoce como el procedimiento contradictorio, durante el cual se organiza una reunión entre la institución de que se trate y el Tribunal. El principal objetivo de esta reunión consiste en resolver, en primer lugar, cualquier desacuerdo sobre los hechos que pueda subsistir tras el procedimiento de notificaciones de constataciones preliminares, y, en segundo lugar, las posibles diferencias de parecer entre el Tribunal y la Comisión (u otra institución) sobre la interpretación de las pruebas. La reunión también permite establecer la versión definitiva de las respuestas de las instituciones a las observaciones. ADAR desempeña un papel de intermediario al organizar y presidir tales reuniones.

y la reunión previa,

Con el fin de garantizar el buen desarrollo de la reunión de procedimiento contradictorio, es conveniente organizar una reunión previa a este procedimiento entre el equipo fiscalizador y la entidad controlada.

Los cambios aportados al texto del proyecto de informe especial a raíz del procedimiento contradictorio deberán figurar claramente en el proyecto de informe final presentado al Tribunal para su lectura, así como los motivos que justifican las principales modificaciones.

**en cumplimiento de los
procedimientos establecidos en el
Reglamento financiero**

El mencionado artículo del Reglamento Financiero también expone que *"El Tribunal de Cuentas adoptará la versión definitiva del informe especial durante el mes siguiente. Los informes especiales, junto con las respuestas de las instituciones afectadas, serán comunicados sin demora al Parlamento Europeo y al Consejo, los cuales determinarán, en su caso en colaboración con la Comisión, las actuaciones consecutivas a dichos informes. En el supuesto de que el Tribunal de Cuentas decidiera publicar en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas alguno de estos informes especiales, deberá adjuntar al mismo las respuestas de la institución afectada."*

Una vez adoptada por el Tribunal la versión definitiva del informe especial, ésta se transmitirá a la Dirección de Traducción de la institución para ser traducida a los idiomas oficiales.

5.7 DISTRIBUCIÓN DEL INFORME

Los informes especiales se publican en el Diario Oficial y se distribuyen conforme a los procedimientos del Tribunal. Éstos consisten en poner el informe a disposición del público en el sitio *web* del Tribunal, además de publicar una "nota informativa" destinada a los medios de comunicación. Por lo general, el Miembro ponente presenta el informe en una reunión subsiguiente de la COCOBU (Comisión de Control Presupuestario del Parlamento Europeo), y, en su caso, celebra una conferencia de prensa.

5.8 SEGUIMIENTO DEL INFORME

5.8.1 Seguimiento de las recomendaciones del informe

La evaluación y la medición del impacto de los informes de auditoría de gestión del Tribunal constituyen un elemento necesario del proceso de rendición de cuentas. **Deberá** llevarse a cabo un seguimiento de las recomendaciones de los informes especiales, así como de las formuladas por la autoridad de aprobación de la gestión, con el fin de determinar y evaluar las medidas tomadas. Efectivamente, la mera existencia del proceso de seguimiento puede contribuir a la aplicación efectiva de las recomendaciones del informe por las entidades auditadas.

El seguimiento de las recomendaciones de un informe tiene cuatro objetivos principales:

- ✓ incrementar la eficacia de los informes de auditoría - la principal razón del seguimiento de los informes consiste en reforzar la probabilidad de aplicación de las recomendaciones;
- ✓ asistir a las autoridades legislativas y presupuestarias (incluida la autoridad de aprobación de la gestión) - el seguimiento de las recomendaciones puede ser útil para orientar sus acciones;
- ✓ evaluar la gestión del Tribunal - el seguimiento proporciona una base para medir y evaluar la gestión de la institución;
- ✓ crear incentivos en materia de aprendizaje y desarrollo - las actividades de seguimiento pueden contribuir a mejorar los conocimientos y las prácticas.

Seguimiento de las recomendaciones
con distintos propósitos

Por lo general, el seguimiento se lleva a cabo transcurridos dos o tres años tras la publicación de un informe especial. Podría basarse en los informes de seguimiento regularmente elaborados por la Comisión y otras instituciones para el Parlamento, cuando éstos se encuentren disponibles. Los trabajos de seguimiento no constituyen una fiscalización completa, pero sirven para determinar cuáles han sido las medidas tomadas por la entidad controlada para mejorar su gestión, así como las recomendaciones que se han puesto en práctica. Asimismo, permiten evaluar si estas medidas son suficientes y apropiadas para solventar las debilidades detectadas.

Los resultados del seguimiento de las recomendaciones de auditoría deben registrarse mediante la herramienta electrónica disponible²⁶ utilizada como único archivo de las recomendaciones y su seguimiento. La información relativa a los ejercicios de seguimiento se recoge en el Informe Anual.

5.8.2 Seguimiento de las reacciones que ha suscitado el informe de auditoría

Cuando se ha finalizado una auditoría de gestión, existen varias posibilidades para obtener información sobre la forma en que ésta ha sido recibida, por ejemplo observando las reacciones de las entidades auditadas, del Parlamento y de los medios de comunicación. Además, podría solicitarse a expertos externos que analicen los informes de auditoría de gestión o que den su opinión sobre la calidad de los trabajos realizados.

Dado que la mayor parte de las auditorías de gestión ofrecen una ocasión real de aprendizaje, tanto para los equipos participantes como para el Tribunal en su conjunto, puede resultar útil que el equipo fiscalizador lleve a cabo un análisis tras la publicación del informe, con el fin de determinar:

- ✓ *qué aspectos* funcionaron bien y *por qué*;
- ✓ *qué aspectos* tuvieron *menos éxito* y *por qué motivos*;
- ✓ los *conocimientos* adquiridos para el futuro y la posible ampliación de sus aplicaciones a todas las auditorías de gestión.

Sirve de herramienta de aprendizaje

²⁶ Por ejemplo, Issue Track en ASSYST.

ANEXO I - PREGUNTAS PARA EL ANÁLISIS DE LAS OBSERVACIONES PRELIMINARES

1. ¿Es claro y conciso el proyecto de informe y son los principales mensajes explícitos y comprensibles?

El análisis del proyecto de observaciones preliminares tiene como fin determinar si éste presenta debilidades relativas a los argumentos, un lenguaje inadecuado (como la utilización de jerga) o falta de coherencia en el estilo.

Los argumentos han de sucederse de forma lógica, con interrelación de las preguntas de auditoría, las observaciones y las conclusiones, poniéndose de relieve claramente los principales mensajes.

2. ¿Refleja el resumen el estilo y las constataciones de la parte principal del proyecto de informe?

El resumen no debe consistir en una simple repetición de las diferentes secciones de la parte principal del informe. Sin ser demasiado detallado, debería sintetizar el contenido del informe de forma clara, resultar accesible y presentar las principales conclusiones y recomendaciones.

Para garantizar la coherencia, el revisor debe comparar el resumen y la parte principal del texto. Resulta especialmente importante que los cambios de última hora aportados al texto queden correctamente reflejados en el resumen.

3. ¿Facilita la introducción la comprensión de la fiscalización?

La introducción debe definir claramente el contexto de la fiscalización y, aunque no sea excesivamente larga ni detallada, debe aportar suficiente información para que el lector pueda apreciar plenamente el significado de los resultados y conclusiones, así como proporcionar, en su caso, referencias o enlaces a información complementaria.

4. ¿Se definen claramente el alcance y enfoque de la fiscalización?

El revisor debe verificar que la sección del informe relativa al alcance y enfoque de la fiscalización describe las preguntas de auditoría, la profundización y cobertura de los trabajos realizados, así como toda hipótesis importante formulada o limitación impuesta.

5. ¿Se presentan documentos que justifiquen las observaciones?

Mediante el análisis debe comprobarse la existencia de una pista de auditoría que permita relacionar los resultados del informe con las pruebas obtenidas y con las notificaciones de constataciones preliminares. Las observaciones tienen que ser equilibradas, y no centrarse simplemente en las constataciones negativas.

6. ¿Responden las conclusiones a las preguntas planteadas y se derivan lógicamente de las observaciones?

Las conclusiones deben aportar respuestas claras a las preguntas de la fiscalización, en lugar de limitarse a sintetizar las constataciones, y presentarse de forma clara y explícita.

En particular, el revisor debe garantizar que las conclusiones se encuentran justificadas por las observaciones.

7. ¿Son las recomendaciones claras y se basan en documentos justificativos? ¿Aportan un valor añadido?

Las recomendaciones deben derivarse de las conclusiones, abordar las deficiencias graves constatadas en el informe y poder aplicarse de modo rentable.

En el contexto del enfoque "sin sorpresas" y para contribuir a fomentar los cambios positivos, a menudo puede resultar útil determinar si la entidad controlada acogerá favorablemente las recomendaciones propuestas. Además, el revisor debe poder relacionar las recomendaciones con las conclusiones correspondientes.

8. ¿Resultará el informe comprensible para el lector profano?

ADAR o la Dirección de Traducción pueden aportar un punto de vista independiente sobre el proyecto de informe. Por otra parte, si se ha consultado a grupos de usuarios durante la fase de examen de la fiscalización (por ejemplo, grupos destinatarios), éstos podrán proporcionar una opinión sobre el informe. No obstante, es necesario garantizar la confidencialidad.

9. ¿Se utilizan de forma eficaz los gráficos y los anexos en el proyecto de informe?

El revisor debe plantearse si los gráficos y esquemas utilizados resultan apropiados. Del mismo modo, se cerciorará de que los anexos se emplean para proporcionar la información detallada necesaria, en lugar de sobrecargar la parte principal del informe con excesivos detalles.

10. ¿Se ha proporcionado material complementario?

El revisor debe velar por que todo el material complementario del texto principal esté completo y tenga una calidad apropiada. Este material puede consistir en un glosario, una bibliografía o estudios de casos.



MANUAL DE AUDITORÍA DE GESTIÓN

ÍNDICE

PRESENTACIÓN	1
INTRODUCCIÓN GENERAL	2
CAPÍTULO 1 MARCO DE REFERENCIA DE LAS AUDITORÍAS DE GESTIÓN DEL TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO	7
1.1 INTRODUCCIÓN	8
1.2 AUDITORÍA DE GESTIÓN Y BUENA GESTIÓN FINANCIERA EN LA UNIÓN EUROPEA	8
1.2.1 Auditoría de gestión	8
1.2.2 Buena gestión financiera: el Tratado y el Reglamento Financiero	8
1.2.3 Métodos de gestión de la ejecución del presupuesto	9
1.2.4 Sistema de control interno para lograr una buena gestión financiera	10
1.2.5 Relación entre auditoría de gestión y auditoría financiera	10
1.2.6 Relación entre auditoría de gestión y evaluación	11
1.3 MISIÓN Y OBJETIVOS DEL TRIBUNAL EN LAS AUDITORÍAS DE GESTIÓN	12
1.3.1 Obligaciones jurídicas del Tribunal	13
1.3.2 Objetivos del Tribunal	13
CAPÍTULO 2 ECONOMÍA, EFICIENCIA Y EFICACIA EN LA AUDITORÍA DE GESTIÓN	14
2.1 INTRODUCCIÓN	14
2.2 ENFOQUE DE AUDITORÍA CENTRADO EN EL RENDIMIENTO ALCANZADO	15
2.2.1 Fiscalización directa del rendimiento	15
2.2.2 Fiscalización de los sistemas de control	16
2.3 APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE ECONOMÍA, EFICIENCIA Y EFICACIA	16
2.3.1 Uso de modelos lógicos en las auditorías de gestión	16
2.3.2 Aplicación de los conceptos	18
① ECONOMÍA	19
② EFICIENCIA	22
③ EFICACIA	24
2.4 CUALIDADES ESENCIALES DE UNA CORRECTA AUDITORÍA DE GESTIÓN	26
2.4.1 Proceso de fiscalización basado en un criterio válido	26
2.4.2 Uso y combinación de las metodologías adecuadas para recabar un conjunto de datos	27
2.4.3 Planteamiento de preguntas de auditoría de las que se puedan extraer conclusiones	27
2.4.4 Análisis y gestión de los riesgos asociados a la elaboración del informe de fiscalización	28
2.4.5 Utilización de los instrumentos necesarios para facilitar la correcta realización de la fiscalización	29
2.4.6 Obtención de pruebas suficientes, pertinentes y fiables para apoyar los resultados de la fiscalización	30
2.4.7 Concepción de la estructura del informe definitivo desde la fase de planificación	30
2.4.8 Transparencia (enfoque "sin sorpresas") respecto de la entidad controlada	30
CAPÍTULO 3 PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA	32
3.1 INTRODUCCIÓN	33
3.2 ESTUDIO PRELIMINAR	35
3.2.1 Objetivo del estudio preliminar	35
3.2.2 Alcance del estudio preliminar	35

3.2.3 Adquirir un conocimiento actualizado del ámbito de auditoría	37
① Identificar los objetivos y la lógica de la intervención, así como los indicadores correspondientes	37
② Determinar los recursos puestos a disposición para la intervención	38
③ Determinar las atribuciones respectivas de los diferentes actores	38
④ Identificar los procesos clave de gestión y control, incluidos los sistemas informáticos	38
⑤ Definir las necesidades de información para fines de gestión y control	39
⑥ Identificar los riesgos para la buena gestión financiera	39
3.2.4 Esbozar la auditoría	40
① Tener en cuenta las auditorías y evaluaciones anteriores	40
② Sopesar cuáles pueden ser las preguntas, los criterios, las pruebas, la metodología, el alcance y el impacto potenciales de la auditoría	41
③ Calcular el tiempo y los recursos de la auditoría propuesta	41
3.2.5 Evaluar si la auditoría es realista, realizable y puede tener utilidad	42
3.3 PLAN DE FISCALIZACIÓN	43
3.3.1 Objetivos y contenidos del plan de fiscalización	43
① Definir las preguntas de auditoría	45
② Establecer el alcance de la auditoría	49
③ Definir los criterios de auditoría que se aplicarán	49
④ Determinar las pruebas de auditoría necesarias y sus fuentes	51
⑤ Definir la metodología que se empleará	51
⑥ Considerar las observaciones, recomendaciones y el impacto posibles de la auditoría	52
⑦ Determinar el calendario, las fuentes y las disposiciones en materia de control de calidad	52
⑧ Estar en contacto con la entidad controlada	53
3.3.2 Elaboración del plan de fiscalización	54
ANEXO I: PREGUNTAS QUE DEBEN FORMULARSE CON ANTERIORIDAD A LA APROBACIÓN DE UN PLAN DE FISCALIZACIÓN	55
ANEXO II: CONTENIDO DE UN PLAN DE FISCALIZACIÓN	56
ANEXO III: PLAN DE RECOGIDA DE PRUEBAS	60
ANEXO IV: ESTRUCTURA DEL PROGRAMA DE AUDITORÍA	61
CAPÍTULO 4 FASE DE EXAMEN	62
4.1 INTRODUCCIÓN	63
4.2 OBTENCIÓN DE PRUEBAS DE AUDITORÍA SUFICIENTES, PERTINENTES Y FIABLES	65
4.2.1 Objeto y enfoque de la fase de examen	65
4.2.2 Carácter de las pruebas en las auditorías de gestión	65
4.2.3 Pruebas suficientes, pertinentes y fiables	66
4.2.4 Origen de las pruebas	69
4.2.5 Tipos de pruebas	69
4.3 OBTENCIÓN Y ANÁLISIS DE DATOS	71
4.3.1 Objeto y enfoque de la obtención y el análisis de datos	71
4.3.2 Proceso de obtención de datos	71
4.3.3 Utilización de los trabajos de terceros	72
4.3.4 Obtención de datos y ética	72
4.3.5 Fraude e irregularidades potenciales	72
4.3.6 Análisis de datos	72
4.4 DEDUCIR CONSTATAIONES DE AUDITORÍA VÁLIDAS	73
4.4.1 Necesidad de una base sólida	73
4.4.3 Redacción de las constataciones de auditoría	74
4.5 COMUNICACIÓN DE LAS CONSTATAIONES DE AUDITORÍA MEDIANTE LA NOTIFICACIÓN DE CONSTATAIONES	
PRELIMINARES	75
4.6 DOCUMENTACIÓN DE LA AUDITORÍA	75

4.6.1	Objetivo y enfoque	75
4.6.2	Sistema de referencias para la documentación de auditoría	76
4.7.1	Gestión de la auditoría, incluidas la supervisión y la revisión	77
4.7.2	Control de calidad	78
	ANEXO I - PREGUNTAS QUE ES PRECISO RESPONDER ANTES DE REDACTAR EL PROYECTO DE OBSERVACIONES PRELIMINARES	79
	ANEXO II - MÉTODOS DE OBTENCIÓN Y ANÁLISIS DE DATOS	80
	CAPÍTULO 5 ELABORACIÓN DE INFORMES	81
	5.1 INTRODUCCIÓN	82
	5.2 CALIDAD DEL INFORME	84
	5.3 PLANIFICACIÓN DEL INFORME	86
5.3.1	Tener en cuenta a los destinatarios	86
5.3.2	Enfoque relativo a la planificación del informe	87
5.3.3	Elaborar un plan de redacción	87
	5.4 REDACCIÓN DEL INFORME	88
5.4.1	Enfoque relativo a la redacción del informe	88
5.4.2	Estructura y presentación	89
①	Resumen	89
②	Introducción	90
③	Alcance y enfoque de la fiscalización	90
④	Observaciones	90
⑤	Conclusiones y recomendaciones	91
5.4.3	Lógica y razonamiento	92
①	Las preguntas de auditoría como elemento central	92
②	Recurso a los ejemplos	92
③	Mención nominal de terceros en los informes del Tribunal	93
5.4.4	Tipos de información y datos que deben incluirse	93
5.4.5	Estilo	94
5.4.6	Utilización de información no textual	95
①	Cuadros, organigramas y gráficos	95
②	Mapas e ilustraciones	95
③	Cifras y porcentajes	95
	5.5 REVISIÓN DEL INFORME	96
	5.6 APROBACIÓN DEL INFORME	96
	5.7 DISTRIBUCIÓN DEL INFORME	98
	5.8 SEGUIMIENTO DEL INFORME	98
5.8.1	Seguimiento de las recomendaciones del informe	98
5.8.2	Seguimiento de las reacciones que ha suscitado el informe de auditoría	99
	ANEXO I - PREGUNTAS PARA EL ANÁLISIS DE LAS OBSERVACIONES PRELIMINARES	100
	ÍNDICE	102