



TRIBUNAL
DE CUENTAS
EUROPEO

Manual de auditoría de gestión

**Dirección de control de calidad de la auditoría
septiembre de 2017**



MANUAL DE AUDITORÍA DE GESTIÓN

PRESENTACIÓN

Páginas
Página 7
Página 6
Página 16
Página 32
Página 59
Página 75
Página 95

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 - Enfoque de la auditoría de gestión y los principios de economía, eficiencia y eficacia](#)

[Capítulo 3 - Planificación de la auditoría](#)

[Capítulo 4 - Fase de examen](#)

[Capítulo 5 - Fase de elaboración de informes](#)

[Índice detallado](#)

Personas de contacto

Para más información sobre directrices, buenas prácticas, ejemplos apoyo y orientaciones para aplicar este manual de auditoría de gestión, diríjase a la Dirección del comité de control de calidad de la auditoría (DQC) del Tribunal de Cuentas Europeo (TCE).
Consulte el sitio intranet de la DQC o envíe un correo electrónico:
ECA-DQC-CONTACT o eca-dqc-contact@eca.europa.eu

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



MANUAL DE AUDITORÍA DE GESTIÓN

INTRODUCCIÓN GENERAL

Capítulos del Manual de auditoría de gestión

ÍNDICE

Introducción general

OBJETIVO Y CONTENIDO DEL MANUAL DE AUDITORÍA DE GESTIÓN

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

ESTRUCTURA

Capítulo 2 - Enfoque de la auditoría de gestión y los principios de economía, eficiencia y eficacia

GLOSARIO DE TÉRMINOS TÉCNICOS

Capítulo 3 - Planificación de la auditoría

Capítulo 4 - Fase de examen

Capítulo 5 - Fase de elaboración de informes

Personas de contacto

Para más información diríjase a:
Tribunal de Cuentas Europeo - Dirección del comité de control de calidad de la auditoría (DQC)
Correo electrónico: ECA-DQC-CONTACT o eca-dqc-contact@eca.europa.eu

OBJETIVO Y CONTENIDO DEL MANUAL DE AUDITORÍA DE GESTIÓN

El Manual de auditoría de gestión forma parte de un conjunto de procedimientos y orientaciones establecidos por el TCE, y tiene por objeto:

Objetivo - Calidad

- contribuir a la realización de auditorías de gestión de alta calidad;
- fomentar la competencia profesional de los auditores en este ámbito.

Contenido

Atender a las necesidades de los auditores y de la auditoría de gestión. Explica en términos generales cómo **debe** llevarse a cabo la planificación y ejecución de las auditorías de gestión, así como la elaboración de los informes correspondientes.

Política de auditoría

En el ejercicio de sus funciones y responsabilidades de su mandato según lo dispuesto en el Tratado y en el Reglamento Financiero, el Tribunal de Cuentas Europeo lleva a cabo sus auditorías de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría y el Código de Ética de la INTOSAI en la medida en que sean aplicables al contexto de la Unión Europea. Los auditores deben respetar al Manual de auditoría de gestión del TEC, así como los procedimientos de auditoría adoptados por este.

Función esencial del juicio profesional

El manual propugna el ejercicio del juicio profesional en todas las fases de la auditoría, que resulta esencial por las numerosas opciones que se presentan al elegir los temas, los objetivos y los métodos de obtención y análisis de datos en la auditoría de gestión.

y carácter obligatorio de los enunciados que contienen verbos como «deber», «tener que» o «haber de»

Los procedimientos de la auditoría de gestión (que se enuncian empleando verbos como «deber», «tener que» o «haber de») son obligatorios.

ESTRUCTURA

El manual consta de cinco capítulos. Los dos primeros proporcionan el material de base necesario, mientras que los capítulos tercero, cuarto y quinto 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 de la UE, así como el mandato del TCE 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 de la UE, y las cualidades esenciales de unas buenas auditorías de gestión.

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

CAPÍTULO 4: Describe la fase de examen de la auditoría: 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, en el que se lleva a cabo la planificación, la redacción, la revisión, la aprobación, la distribución y el seguimiento del informe.

GLOSARIO DE TÉRMINOS TÉCNICOS

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 <i>que no tiene un contacto directo</i> con una intervención, pero que se ve <i>afectada por esta</i> 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).
EFFECTO	<i>Cambio</i> 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	<i>Factor independiente de una intervención pública</i> 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	<i>Consecuencias socioeconómicas a largo plazo</i> 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	<i>Declaración inicial de los efectos que se pretende obtener</i> a través de una intervención. Debe establecerse una distinción entre objetivos globales, intermedios, inmediatos y operativos:

- un *objetivo global* corresponde al *impacto global* de una intervención y por lo general está definido por la legislación de la UE en términos muy amplios (p.ej. alcanzar el nivel de desarrollo); suele ser traducido por la Comisión y los Estados miembros en *objetivos intermedios* que corresponden a los impactos intermedios que se espera que tengan los programas financiados (p.ej., refuerzo de la competitividad de las empresas);
- los *objetivos inmediatos* se refieren a los resultados 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 *objetivos operativos* especifican las realizaciones que han de producirse (p.ej., prestar 500 horas de servicios de asesoría a pequeñas y medianas empresas).

POLÍTICA	Conjunto de <i>distintas acciones y operaciones</i> (programas, procedimientos, legislación, normativa) orientado hacia un mismo fin u objetivo general (p.ej. la política europea de cohesión económica y social). Estas actividades con frecuencia se acumulan de manera gradual a lo largo de los años.
PROCESOS	Procedimientos y actividades empleados con el fin de <i>convertir los 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 ejecuta, 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 para los <i>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

ÍNDICE

Introducción general

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

Capítulo 2 - El enfoque de la auditoría de gestión y los principios de economía, eficiencia y eficacia

Capítulo 3 - Planificación de la auditoría

Capítulo 4 - Fase de examen

Capítulo 5 - Fase de elaboración de informes

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: Tratado y 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 y de cumplimiento

1.2.6 Relación entre auditoría de gestión y evaluación

1.3 MISIÓN Y OBJETIVOS DEL TCE EN LAS AUDITORÍAS DE GESTIÓN

1.3.1 Obligaciones jurídicas del TCE

1.3.2 Objetivos del TCE

Personas de contacto

Para más información diríjase a:
Tribunal de Cuentas Europeo - Dirección del comité de control de calidad de la auditoría
(DQC)
Correo electrónico: ECA-DQC-CONTACT o eca-dqc-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 TCE, exponiendo el contexto de estas auditorías en la Unión Europea y el mandato y los objetivos del TCE al respecto.

El texto del manual se refiere en su mayor parte al presupuesto general de la Unión Europea («el Presupuesto» y a la Comisión, puesto que constituyen el principal ámbito de la auditoría del TCE, aunque este marco es aplicable a todas las auditorías de gestión practicadas por el TCE, 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

Una auditoría de gestión consiste en un examen independiente, objetivo y fiable de si las iniciativas, sistemas, operaciones, programas, actividades u organizaciones funcionan con arreglo a los principios de economía, eficiencia y eficacia, y si existe margen de mejora¹.

1.2.2 Buena gestión financiera: Tratado y Reglamento Financiero

Tratado

El artículo 317 del texto consolidado del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) 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 30 del Reglamento Financiero² (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:

- ✓ El principio de **ECONOMÍA** prescribe que los medios utilizados por la entidad auditada para llevar a cabo sus actividades se pondrán a disposición en el momento oportuno, en la cantidad y calidad apropiada y al mejor precio.
- ✓ El principio de **EFICIENCIA** se refiere a la óptima relación entre los medios empleados y los resultados³ obtenidos.
- ✓ El principio de **EFICACIA** se refiere a la consecución de los objetivos específicos fijados y a la obtención de los resultados previstos.

¹ ISSAI 300.

² DO L 298 de 26 de octubre de 2012 (modificado en último lugar en el DO L 286 de 30 de octubre de 2015).

³ 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 4 a 5).

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 (artículo 58, 2012) prevé tres diferentes métodos de gestión:

Gestión directa

- Directamente por sus servicios; 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 Comisión⁴.

Gestión compartida (artículo 59 del Reglamento Financiero)

- mediante gestión compartida; la gestión compartida entraña la delegación de competencias de ejecución a Estados miembros y afecta principalmente al gasto en acciones agrícolas y estructurales.

Gestión indirecta (artículo 60 del Reglamento Financiero)

- mediante gestión indirecta con terceros países y con organismos designados, organismos internacionales, el Banco Europeo de Inversiones, el Fondo Europeo de Inversiones y otros organismos, con arreglo al artículo 58.1. *quater* (Reglamento Financiero, 2012); este método supone la delegación de las tareas de ejecución del presupuesto a organizaciones internacionales, en general del ámbito de las acciones exteriores, o a agencias de la UE y a organismos públicos o privados, sobre todo en el ámbito de las políticas internas.

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 **debe** tenerse muy en cuenta en la planificación, ejecución y elaboración del informe correspondiente de una auditoría de gestión.

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 adecuado⁵.

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 COBIT⁶ respecto de la gobernanza de la TI en la gestión de la información y los recursos informáticos.

COSO En 2017 la Comisión pasó a un sistema basado en principios con el fin de garantizar un control interno sólido a través de una evaluación realizada por la Comisión y que al mismo tiempo ofreciera la flexibilidad necesaria para permitir a los servicios adaptarlo a sus características y circunstancias específicas. El nuevo marco de control interno consiste en cinco componentes de control interno y diecisiete principios basados en el marco de control integrado de COSO, como figura a continuación:

⁴ La Comisión puede encomendar las tareas de preparación y ejecución de las actividades a las delegaciones de países terceros.

⁵ 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.

⁶ COBIT (*Control Objectives for Information and related Technology*: objetivos de control para la información y tecnologías afines).

Concepción del marco de control interno de la Comisión⁷

	Principios del control interno	
Entorno de control	1. Demuestra compromiso con la integridad y los valores éticos	
	2. Ejerce la responsabilidad por la supervisión	
	3. Define la estructura, la autoridad y la responsabilidad	
	4. Demuestra compromiso con la competencia	
	5. Aplica la rendición de cuentas	
Evaluación de riesgos	6. Especifica objetivos adecuados	
	7. Identifica y analiza riesgos	ssão
	8. Evalúa el riesgo de fraude	
	9. Identifica y analiza alteraciones significativas	
Actividades de control	10. Selecciona y desarrolla actividades de control	
	11. Selecciona y realiza el control general de la tecnología	
	12. Se ejerce a través de políticas y procedimientos	
Información y comunicación	13. Utilizar información pertinente	
	14. Se comunica a nivel interno	
	15. Se comunica al exterior	
Seguimiento	16. Efectúa evaluaciones continuas o separadas	
	17. Evalúa y comunica las deficiencias	

⁷ Comunicación a la Comisión del Comisario Oettinger C(2017) 2373 final de 19.4.2017 sobre la Revisión del Marco de Control Interno

1.2.5 Relación entre auditoría de gestión y auditoría financiera y de cumplimiento

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 y de cumplimiento
Objeto	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	Publicación de informes especiales <i>ad hoc</i> . Estructura y contenido variables en función de los objetivos. En un capítulo específico del informe anual se presenta una visión de conjunto del rendimiento del presupuesto de la UE.	Informe anual. Más o menos estandarizado.

Auditoría global

Algunos aspectos de la auditoría financiera y de cumplimiento⁸, y ciertas consideraciones medioambientales en el contexto del desarrollo sostenible también tienen cabida en una auditoría de gestión⁹. La auditoría que combina estos aspectos se denomina «auditoría global». 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** meditarla 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. Estos **deberán** quedar netamente diferenciados en el plan de fiscalización 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.

Cuando exista una superposición entre otros tipos de auditoría y la auditoría de desempeño, la clasificación de una auditoría en particular debería depender del propósito principal de dicha auditoría¹⁰.

1.2.6 Relación entre auditoría de gestión y evaluación

La evaluación es un importante elemento del sistema de control interno de la Comisión¹¹, según la cual, 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.

⁸ Normas de Auditoría ISSAI serie 1000 y serie 4000.

⁹ Norma de Auditoría ISSAI 3000/16.

¹⁰ *Idem*.

¹¹ Comunicación de la Comisión sobre evaluación (SEC(2000) 1051), *Focus on Results: Strengthening Evaluation of Commission Activities* y SEC(2007)213, *Responding to Strategic Needs: Reinforcing the use of evaluation*.

Diferencias	<p>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 de la UE 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).</p> <p>Por tanto, las auditorías de gestión del TCE 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.</p>
--------------------	---

1.3 MISIÓN Y OBJETIVOS DEL TCE EN LAS AUDITORÍAS DE GESTIÓN

1.3.1 Obligaciones jurídicas del TCE

Tratado	<p>El Tratado establece el marco jurídico de las auditorías de gestión del TCE respecto de las actividades de la UE. El apartado 2 del artículo 287 del texto consolidado del Tratado establece que «El Tribunal de Cuentas examinará (...) y garantizará una buena gestión financiera».</p>
----------------	--

1.3.2 Objetivos del TCE

Misión del TCE:

Misión

El auditor externo independiente de la UE

En su calidad de auditor externo independiente de la UE, el TCE contribuye a mejorar la gestión financiera de la UE, fomenta la transparencia y la rendición de cuentas, y asume el papel de guardián independiente de los intereses financieros de los ciudadanos de la Unión. El TCE comprueba si el presupuesto de la Unión Europea se ha ejecutado correctamente, y si los fondos de la UE se obtienen y se gastan de forma legal y conforme con los principios de la buena gestión financiera. En un momento en que Europa se enfrenta a desafíos cada vez mayores y a presiones crecientes sobre las finanzas públicas, el papel del TCE gana importancia.

Cometido

Auditor externo

Misión

En las sociedades democráticas es indispensable contar con información completa, precisa y que pueda obtenerse fácilmente sobre la ejecución presupuestaria y política para lograr eficacia en el control y la toma de decisiones. Esta información contribuye al desarrollo de la buena gestión financiera y sirve de base a la rendición de cuentas. Al igual que los Estados miembros, la UE necesita contar con un auditor externo que pueda ejercer de guardián independiente de los intereses financieros de los ciudadanos.

Guardián financiero de la UE

En un momento en que Europa se enfrenta a desafíos cada vez mayores y a presiones crecientes sobre las finanzas públicas, el papel del TCE gana importancia. El TCE advierte de los riesgos, proporciona garantías y ofrece orientación a los responsables políticos de la UE sobre cómo mejorar la gestión de las finanzas públicas y garantizar que los ciudadanos europeos sepan cómo se emplea su dinero. Esta es la esencia de la contribución del TCE al fortalecimiento de la legitimidad democrática y de la sostenibilidad de la Unión Europea.

acceso a los sistemas y
procedimientos de los Estados
miembros

El trabajo de auditoría de sistemas del TCE en los Estados miembros solo podrá consistir en la evaluación de los sistemas y procedimientos para la gestión de los ingresos y los gastos de la Unión. Es ajena al mandato del TCE la auditoría de los procedimientos meramente nacionales financiados de forma exclusiva por el presupuesto nacional y no relacionados con la gestión de los ingresos y los gastos de la Unión. Sin embargo, el TCE puede realizar visitas de investigación a los Estados miembros, aunque solo si dichas visitas son necesarias para comprobar cómo desempeña la Unión su función de gestor de los ingresos y los gastos de la UE.

acceso a los sistemas y
procedimientos de terceros países

No existen fundamentos jurídicos claros relativos al acceso del TCE a los sistemas de terceros países, aunque el Reglamento Financiero de la UE otorga a la Comisión de encomendar a expertos tareas de «actividades de control», como, por ejemplo, controles sobre el terreno. Los reglamentos relativos a las distintas políticas deben estudiarse individualmente, aunque el TCE puede pedir a la Comisión que esté presente durante los controles sobre el terreno. Esta participación **deberá** contar con el acuerdo de la Comisión.

consiste en proporcionar
información independiente

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

sobre los principios de economía,
eficiencia y 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 objetivo del TCE es contribuir a la mejora de la gestión financiera de los fondos comunitarios mediante la formulación de recomendaciones. Entre dichas mejoras cabe destacar:

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

La perspectiva que tienen los ciudadanos, relacionada con el desempeño de la entidad auditada, también **debiera** ser tomada en cuenta, cuando sea apropiado.



MANUAL DE AUDITORÍA DE GESTIÓN

CAPÍTULO 2 EL ENFOQUE DE LA AUDITORÍA DE GESTIÓN Y LOS PRINCIPIOS DE ECONOMÍA, EFICIENCIA Y EFICACIA

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 - Enfoque de la auditoría de gestión y los principios de economía, eficiencia y eficacia

Capítulo 3 - Planificación de la auditoría

Capítulo 4 - Fase de examen

Capítulo 5 - Fase de elaboración de informes

ÍNDICE

2.1 INTRODUCCIÓN

2.2 ENFOQUE DE AUDITORÍA CENTRADO EN EL RENDIMIENTO ALCANZADO

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 auditoría

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 Las posibles conclusiones y recomendaciones del informe definitivo se consideran desde la fase de planificación

2.4.8 Transparencia (enfoque «sin sorpresas») respecto de la entidad controlada y de otros destinatarios de nuestros trabajos

2.5 CONTROL DE CALIDAD

Personas de contacto

Para más información diríjase a:
Tribunal de Cuentas Europeo - Dirección del comité de control de calidad de la auditoría (DQC)
Correo electrónico: ECA-DQC-CONTACT o eca-dqc-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 EL RENDIMIENTO ALCANZADO

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 TCE **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 los resultados	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.

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.

Es imprescindible contar con criterios adecuados

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.

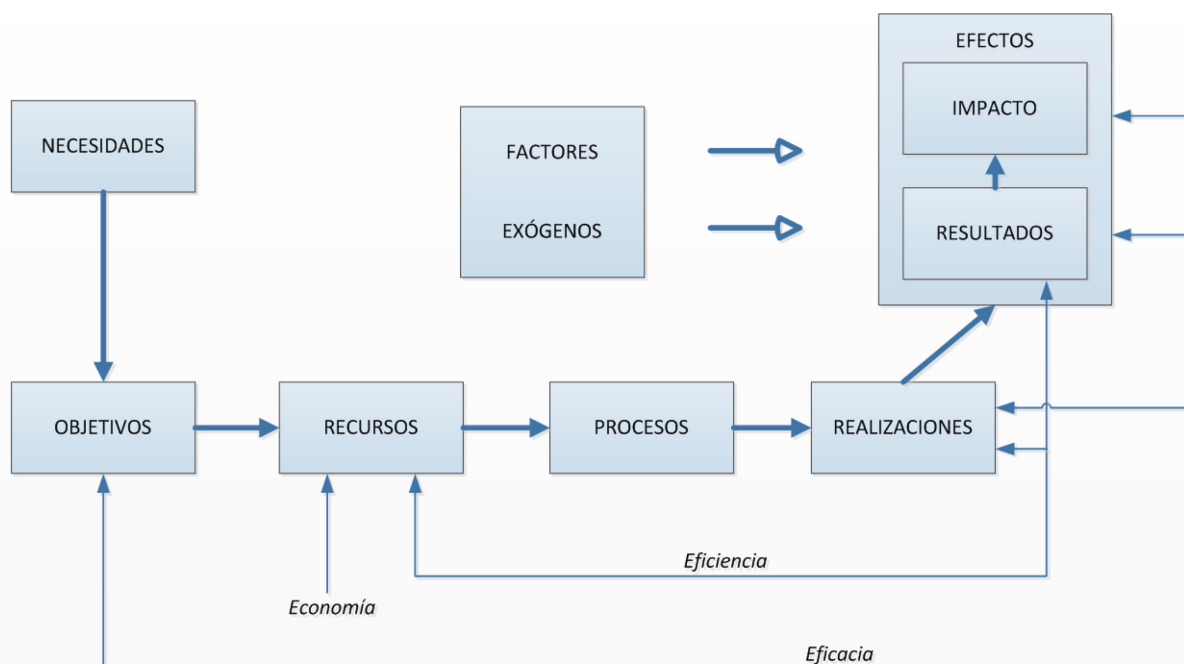
2.3 APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE ECONOMÍA, EFICIENCIA Y EFICACIA

2.3.1 Uso de modelos lógicos en las auditorías de gestión

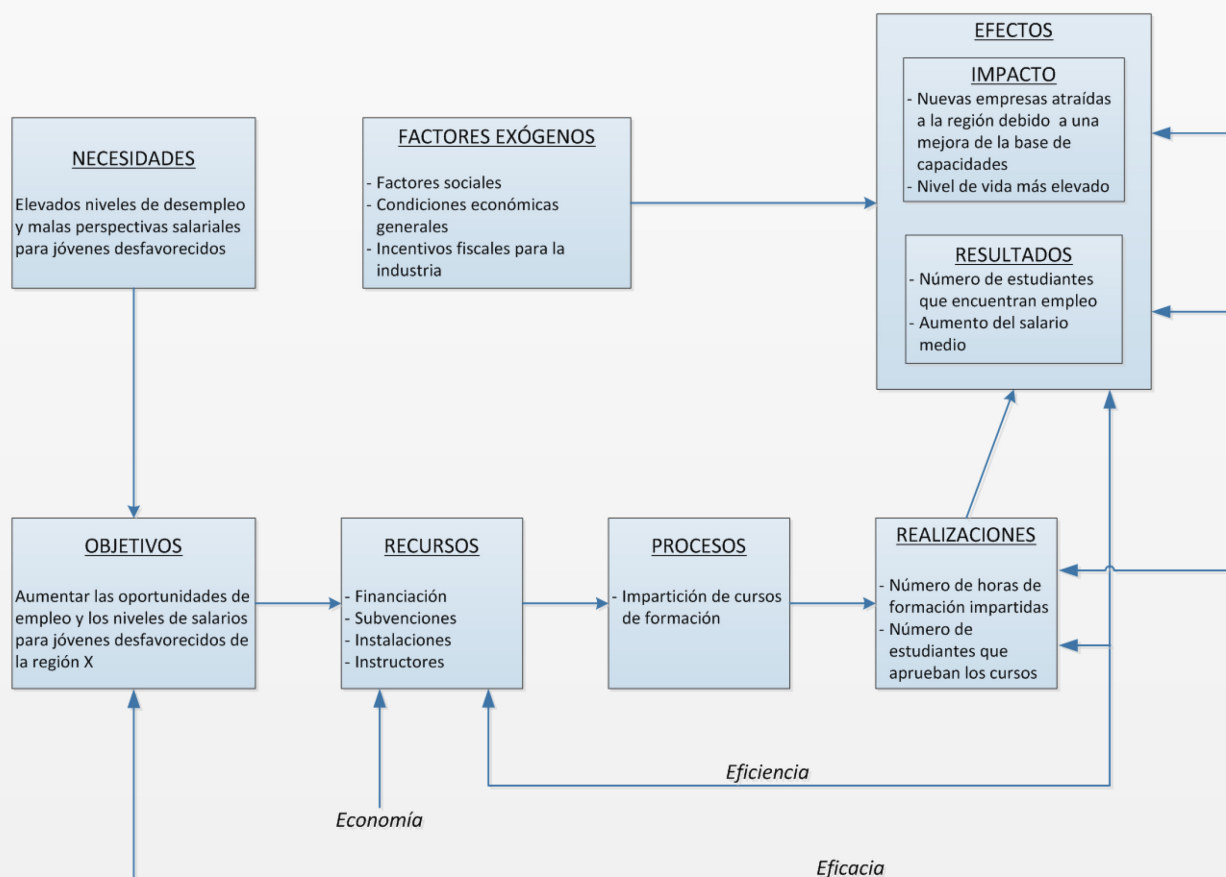
Establecer la lógica de la intervención

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.

MODELO 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.

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. Esto queda confirmado por las respuestas recibidas al cuestionario: el 20 % de los antiguos miembros del personal pensaban que habrían podido seguir trabajando si se les hubiera ofrecido una solución alternativa. A partir de 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 pymes?
- ¿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 a menudo relativas a 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 los siguientes:

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 UE 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 de la UE? ¿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 de la UE 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 el objetivo de auditoría de eficiencia se basa en las realizaciones, el auditor suele 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 objetivo de auditoría de eficiencia abarca 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 lo 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 en 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 trata de determinar en qué medida se han logrado los diferentes tipos de objetivos:

ya sean operativos (realizaciones),

- 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 la campaña 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:

Es difícil evaluar 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. Esta 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 exigiría 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.

resulta más sencillo evaluar las realizaciones o los resultados.

- 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 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, **SMARTTEST**:

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.

Conclusiones y recomendaciones significativas o sustantivas en el 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 TCE, 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** plantearse una única pregunta de auditoría general y un número limitado de preguntas secundarias de las que se extraigan conclusiones. 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 preguntas secundarias de la jerarquía **serán** mutuamente excluyentes y colectivamente exhaustivas (en conjunto responderán a la pregunta de nivel superior inmediatamente anterior).

Todas las preguntas de la jerarquía **deberán** poder responderse con un «sí» o con un «no», de modo que el trabajo de fiscalización pueda centrarse en un producto final específico, aunque esto no significa que la única opción posible sea «sí» o «no», pues obviamente la respuesta será mucho más explícita. Lejos de incluir las respuestas «sí» o «no» en el informe de auditoría, la finalidad de ese planteamiento es únicamente servir de instrumento para dotar de rigor a las preguntas de auditoría y delimitar el propósito del trabajo de fiscalización. En conclusión, la formulación de las preguntas de auditoría **no debe** ser imprecisa, como «Evaluar en qué medida...», ya que pueden dar lugar a un trabajo de auditoría sin alcance claramente definido y demasiado amplio y lento.

Para facilitar la creación de un buen sistema jerárquico de preguntas de auditoría, los equipos auditores **deberán** llevar a cabo un análisis del tema antes de elaborar el plan de fiscalización (APM)¹².

¹² CH 324/11 de 30 de septiembre de 2011 sobre *Audit Quality management*. Pueden obtenerse orientaciones detalladas en la directriz de auditoría sobre *Issue Analysis and Drawing Conclusions* (documentos internos).

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

El TCE ha de garantizar que el período transcurrido entre la adopción del plan de fiscalización y la adopción del informe especial no exceda en términos generales de los trece meses¹³. La fecha inicial de dicho período es la de la adopción del plan de fiscalización (o una fecha posterior en la que se prevea el inicio de la auditoría con arreglo al plan de fiscalización), y la fecha final es la de la adopción del informe especial APC¹⁴.

Entre los riesgos inherentes a la puntual elaboración de informes de auditoría de calidad se cuentan las dificultades para obtener datos, la ausencia de personal y la falta de cooperación de la entidad controlada. El equipo auditor 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 instrumento básico de planificación (plan de fiscalización) es un «contrato» celebrado entre el Miembro competente y la Sala de fiscalización. El plan de fiscalización define la auditoría que se realizará, el producto resultante, los recursos que se han de emplear y la fecha de presentación, y se compone de una evaluación de los riesgos para la buena gestión financiera, las preguntas de auditoría, los criterios de auditoría, las pruebas que han de recabarse o generarse, y la metodología que se ha de emplear.

¹³ En el Reglamento Financiero, artículo 163, apartado 1, aplicable a partir del 1 de enero de 2016, se establece que los informes especiales del Tribunal se elaborarán y aprobarán en un plazo de tiempo adecuado, que en términos generales no excederá de los trece meses.

¹⁴ APC: «*Après procédure contradictoire*» (después del procedimiento contradictorio).

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

- Análisis del tema y formulación de conclusiones para producir informes de calidad que sean claros, breves y rigurosos y que tenga repercusiones;
- definición y atribución claras de los cometidos;
- un programa de trabajo que designe a los miembros del equipo auditor 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 y argumentos contundentes para justificar los hechos o los 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 Las posibles conclusiones y recomendaciones del informe definitivo se consideran desde la fase de planificación

El equipo auditor 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.

2.4.8 Transparencia (enfoque «sin sorpresas») respecto de la entidad controlada y de otros destinatarios de nuestros trabajos¹⁵

Mantener relaciones correctas y adecuadas con las entidades fiscalizadas es clave para lograr resultados de las auditorías de gestión eficaces y eficientes. Dado que normalmente las auditorías de gestión no se llevan a cabo regularmente (por ejemplo, anualmente) en las mismas entidades fiscalizadas, es posible que todavía no existan canales de comunicación. Por tanto, los auditores deberán tratar de establecer buenas relaciones profesionales con todas las partes interesadas en la fiscalización, fomentar un flujo de información libre y franco dentro de los límites de la confidencialidad, y celebrar conversaciones en un ambiente de respeto mutuo y de comprensión de las funciones y los cometidos respectivos de cada una de las partes.

El proceso de comunicación entre el auditor y la entidad auditada se inicia en la fase de planificación de la fiscalización y se prolonga durante todo el proceso a través de la interacción constructiva, a medida que se evalúan las distintas conclusiones, argumentaciones y perspectivas.

El intercambio de impresiones con la entidad auditada lo antes posible durante la fase de planificación disminuye el riesgo de discrepancias en fases posteriores: 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. Como no siempre se cuenta con criterios de auditoría predeterminados para la cuestión fiscalizada, es precioso realizar un cambio de impresiones pormenorizado con la entidad fiscalizada. Este intercambio de impresiones también ayudará a determinar desde el principio si la cuestión es verdaderamente importante y auditable. Este primer contacto permitirá asimismo crear un vínculo de diálogo constructivo que **deberá** mantenerse durante todas las fases del proceso de fiscalización.

Este planteamiento se ajusta a las buenas prácticas de auditoría y al enfoque «sin sorpresas» del TCE. **Han de** comunicarse, en particular y preferentemente por escrito, el objetivo, las preguntas, los criterios y el alcance de la auditoría y, en la medida de lo posible, el Miembro responsable 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 a la Sala correspondiente.

Cuando se realicen importantes constataciones de auditoría, estas **deberán** comunicarse puntualmente a los responsables del gobierno de la entidad. Sin perjuicio de lo anterior, los auditores **no comunicarán** a terceros, verbalmente o por escrito, ninguna información obtenida en su trabajo de auditoría salvo cuando así lo exija el correcto desempeño de las responsabilidades legales y reglamentarias que el TCE tenga asignadas. Cualquier comunicación de esta índole **se registrará** por el Reglamento del TCE, si bien los auditores podrán compartir información relativa a deficiencias de gestión con auditores internos siempre que no sea de índole confidencial ni afecte a la seguridad de los datos y con la finalidad de garantizar que las deficiencias sean subsanadas.

¹⁵

ISSAI 300 – Principios fundamentales de auditoría de desempeño, apartado 29.

2.5 CONTROL DE CALIDAD

La norma de Auditoría ISSAI 40 establece los seis elementos de un sistema de control de calidad:

- Liderazgo
- Requerimientos de ética aplicables
- Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes, y de encargos específicos
- Recursos humanos
- Realización de auditorías y otros trabajos (véase a continuación)
- Supervisión: En la terminología del TCE, control de calidad anual *ex post* efectuado por la DQC.

El elemento 5, Realización de auditorías y otros trabajos, consta de dos funciones principales: supervisión y revisión, por un lado, y revisiones de control de calidad en los compromisos. La supervisión y la revisión corresponden al seguimiento jerárquico normal del trabajo llevado a cabo dentro del equipo auditor. Por tanto, en su nivel más básico, el jefe de tarea realiza un seguimiento del trabajo de los miembros del equipo, y a su vez su trabajo es controlado por el Miembro ponente. No obstante, el equipo auditor puede acordar con el equipo de la dirección de la Sala que se otorgue un apoyo adicional a la actividad de supervisión y revisión, como asesoramiento y orientación de un gerente principal o asesoramiento sobre la cuestión tratada por un experto en la política.

La segunda función de este elemento del control de calidad es la revisión de control de calidad en los compromisos (EQCR), que consiste en una evaluación objetiva de los juicios significativos formulados por el equipo auditor y de las conclusiones alcanzadas a efectos de la emisión del informe de auditoría. En las auditorías de gestión, las revisiones de control de calidad en los compromisos se llevan a cabo en las fases del plan general de auditoría y de las constataciones preliminares. Las realizan agentes ajenos al equipo auditor y están concebidas para proporcionar garantías adicionales a la Sala de que las fiscalizaciones se han llevado a cabo de conformidad con las normas profesionales y con los requerimientos legales y reglamentarios, y de que los informes emitidos son adecuados a las circunstancias.

Para más información sobre las revisiones de control de calidad en los compromisos, véase *Vademecum of General Audit Procedures – Audit Quality Management Framework* (documento interno).



MANUAL DE AUDITORÍA DE GESTIÓN

CAPÍTULO 3 PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA

Capítulos del Manual de auditoría de gestión

ÍNDICE

Introducción general

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

Capítulo 2 - Enfoque de la auditoría de gestión y los principios de economía, eficiencia y eficacia

Capítulo 3 - Planificación de la auditoría

Capítulo 4 - Fase de examen

Capítulo 5 - Fase de elaboración de informes

3.1 INTRODUCCIÓN

3.2 FASE DE PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA

3.2.1 Objetivo de la planificación de la auditoría

3.2.2 Trabajo preliminar

3.2.3 Adquirir un conocimiento actualizado del ámbito de la fiscalización

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 necesidades de información para fines de gestión y control

⑥ Identificar los riesgos para la buena gestión financiera

3.2.4 Proyectar 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

3.2.5 Evaluar si la auditoría es realista, realizable y puede ser útil

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 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

⑦ Determinar el calendario, los recursos y los mecanismos de supervisión y revisión

⑧ Comunicación con la entidad controlada

3.3.2 Elaboración del plan de fiscalización

3.4 INFORMES ESPECIALES RÁPIDOS

ANEXO I: CONTENIDO DE UN PLAN DE FISCALIZACIÓN

ANEXO II: PLAN DE RECOGIDA DE PRUEBAS

ANEXO III: ESBOZO DEL PROGRAMA DE AUDITORÍA

Personas de contacto

Para más información diríjase a:

Tribunal de Cuentas Europeo - Dirección del comité de control de calidad de la auditoría (DQC)

Correo electrónico: ECA-DQC-CONTACT o eca-dqc-contact@eca.europa.eu

3.1 INTRODUCCIÓN

Una buena planificación es esencial,

Por su variedad, las auditorías de gestión requieren ante todo una buena planificación que permita determinar si la auditoría es útil y realizable, establecer objetivos razonables, definir un enfoque realista y riguroso y determinar cuáles son los recursos necesarios. Si la auditoría no está bien planificada, existe el riesgo de que su realización no sea eficiente o eficaz.

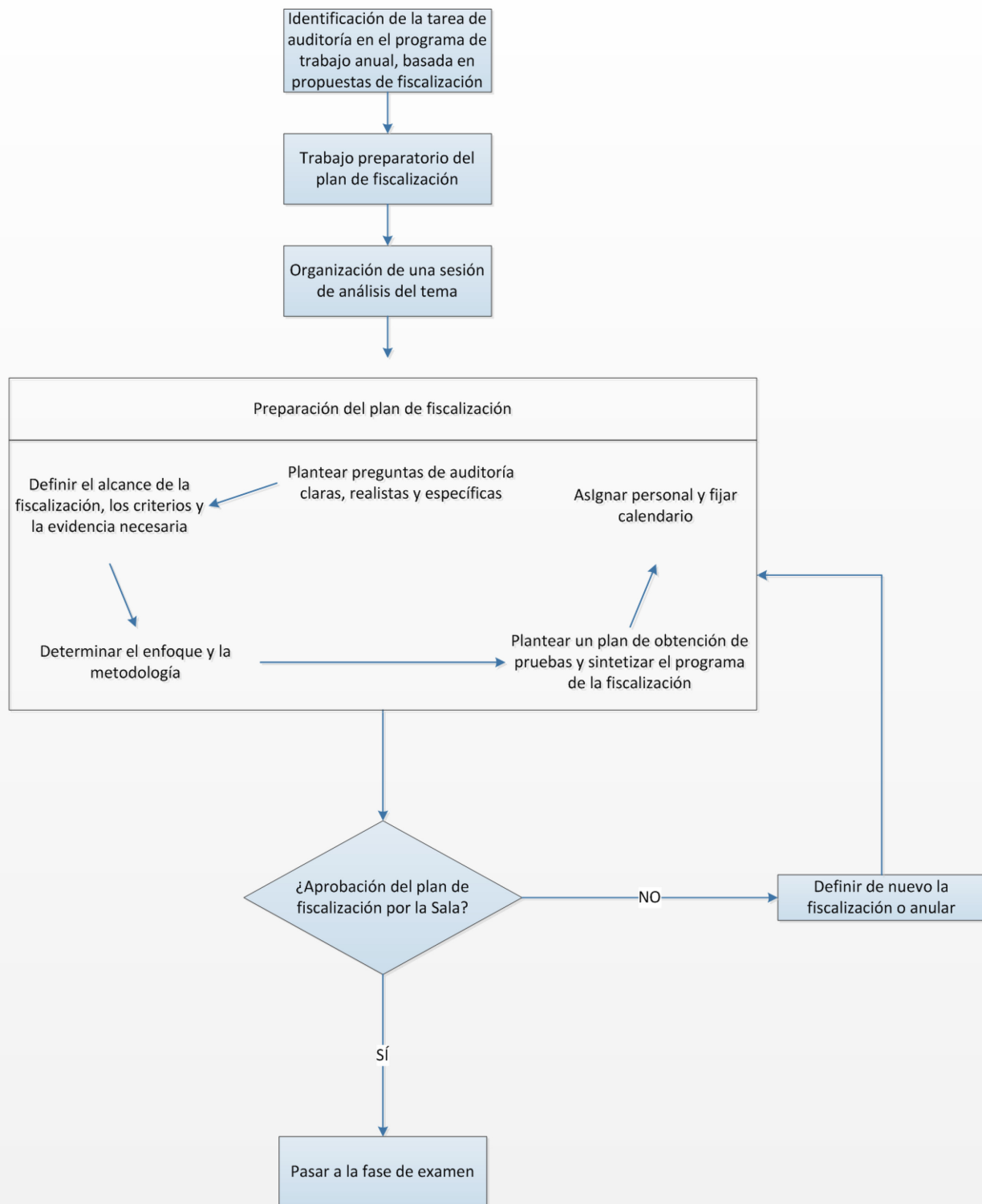
y es la base del plan de fiscalización

La planificación de auditoría consiste en:

- Consideración de 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 ser útil.
- **El Plan de fiscalización**, que es aprobado por la Sala, define el alcance, el objetivo y la metodología de la fiscalización, los recursos necesarios y las etapas clave que deben lograrse en la auditoría propuesta.

En el siguiente gráfico se describe la fase de planificación de la auditoría; la planificación de la auditoría y el plan de fiscalización se describen de forma pormenorizada en este capítulo.

FASE DE PLANIFICACIÓN DE LA FISCALIZACIÓN



3.2 FASE DE PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA

3.2.1 Objetivo de la planificación de la auditoría

Trabajo preliminar preparación del plan de fiscalización

El TCE exige a las Salas que elaboren propuestas de auditoría para todos los temas prioritarios¹⁶. Estas propuestas contienen la información que permite decidir si la auditoría debe incluirse en el programa anual de trabajo. El estudio preliminar desarrolla y amplía esta información, que puede dar lugar a una nueva valoración sobre la conveniencia de efectuar la auditoría conforme al plan anual de trabajo.

3.2.2 Trabajo preliminar

Uso de la información existente

El alcance del estudio preliminar necesario depende de los conocimientos previos que el equipo auditor posea del ámbito de la fiscalización, pero debe permitir la preparación del plan de fiscalización. Con el fin de determinar si la auditoría es realista, realizable y puede ser útil, los auditores necesitan adquirir un conocimiento actualizado del ámbito de la fiscalización. Si el ámbito de la fiscalización y las posibles preguntas de auditoría son bien conocidos, o el objeto de la auditoría se deriva de fiscalizaciones financieras o de cumplimiento ya realizadas, es posible que el trabajo preliminar no sea necesario. En esta fase no se efectuarán controles exhaustivos, sino que se examinará la disponibilidad de la información y la viabilidad de los métodos.

¹⁶ ECA Programming system – Detailed instructions and guidelines CA 073/13

Realización del estudio preliminar

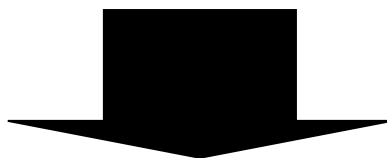
ADQUIRIR UN CONOCIMIENTO ACTUALIZADO DEL ÁMBITO DE AUDITORÍA

- ⇒ 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



PROYECTAR 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 SER ÚTIL

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

3.2.3 Adquirir un conocimiento actualizado del ámbito de la fiscalización

El alcance y las fuentes de información son variados.

Se concede especial importancia a lograr una comprensión suficiente del tema examinado, para lo cual, se aplicará un enfoque diferente según el tema y el grado de conocimiento inicial que posea el equipo auditor, de la información disponible en los expedientes permanentes y de la ya obtenida por los auditores financieros del TCE. Esta etapa puede consistir en una mera revisión documental y en una única sesión de intercambio de ideas cuando el tema se conoce bien o en una recogida de datos mucho más amplia si el tema es nuevo o complejo.

La información puede obtenerse de terceros (legislación, puntos de vista de los expertos en la materia, estudios científicos e investigación, y 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), de organigramas, de directrices internas y manuales operativos y de debates con la dirección de la entidad auditada.

Se aconseja a los auditores que ponderen el tiempo y los gastos necesarios para obtener la información frente 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 así gestionadas 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 SMART¹⁷. Además, la realización de estos objetivos debe ser supervisada por la dirección general pertinente a través de los indicadores RACER¹⁸ 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.

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. 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.

¹⁷ Los objetivos deben ser específicos, medibles, realistas, pertinentes y delimitados en el tiempo.

¹⁸ Los indicadores de rendimiento deben ser: pertinentes, reconocidos, creíbles, fáciles y rigurosos.

③ Determinar las responsabilidades respectivas de los diferentes actores

Definir quién es responsable de gestionar el proyecto,

Uno de los pilares fundamentales de la auditoría de gestión consiste en considerar a la dirección de la entidad auditada responsable solo de los ámbitos de su competencia, por lo que resulta esencial definir tal entidad, en particular, cuando la gestión es compartida o indirecta 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 presupuesto¹⁹. En este contexto, el TCE 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.

pues ello influye en cómo y dónde se realiza la auditoría.

El equipo auditor **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 equipo auditor **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.

⑤ Definir necesidades de información para fines de gestión y control

Examinar el seguimiento y los criterios de selección del proyecto.

El equipo auditor **deberá** identificar los tipos de datos y los informes empleados habitualmente por la entidad auditada para gestionar y controlar sus actividades, tales como 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 en contacto con la DQC al principio para recabar su apoyo en este sentido.

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

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 factores 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).

¹⁹ Véase el artículo 287 del TFUE.

La información sobre los riesgos puede obtenerse de numerosas fuentes.

Por otra parte, el equipo 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 ICS 6 «Proceso de 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 las 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.

En la planificación de la fiscalización, el equipo auditor **deberá** analizar la importancia relativa de estos riesgos y estudiar la probabilidad de que se produzcan y de su posible impacto cuantitativo y cualitativo. 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 Proyectar la auditoría

① Tener en cuenta las auditorías y evaluaciones anteriores

Tener en cuenta los informes auditoría y de evaluación.

El equipo auditor **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 TCE, por el Servicio de Auditoría Interna de la Comisión. 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 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, las cuales se denominarán en lo sucesivo «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 plan de fiscalización, 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.

El equipo auditor **deberá** definir entonces cuáles de estas preguntas pueden tener respuesta. 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. Para facilitar este proceso y determinar preguntas de auditoría que puedan plantearse de manera más eficiente en una fiscalización independiente, los equipos auditores **deberán** llevar a cabo un análisis del tema antes de elaborar el plan de fiscalización²⁰.

③ Calcular el tiempo y los recursos de la auditoría propuesta

No exceder el plazo exigido de trece meses.

El equipo auditor deberá tener en cuenta el calendario de la auditoría, el trabajo preliminar y los recursos disponibles. En este contexto, **debe** tenerse en cuenta que el plazo para llevar a cabo una auditoría es de trece meses, desde la adopción del plan de fiscalización (o desde una fecha posterior en la que se prevea el inicio de la auditoría con arreglo al plan de fiscalización) hasta la adopción del informe APC. La experiencia muestra que el tiempo necesario para llevar a cabo cada fase de la fiscalización debe planificarse con el máximo realismo sobre la base de los resultados obtenidos en el pasado.

Al mismo tiempo es necesario considerar el posible impacto del informe sobre las modificaciones previstas en la legislación. Siempre que sea posible, los informes deben programarse para que contribuyan a los cambios y han de tener en cuenta los programas del Parlamento Europeo y del Consejo.

El equipo auditor también **deberá** tener en cuenta la disponibilidad de auditores cualificados y experimentados para realizar la auditoría propuesta.

3.2.5 Evaluar si la auditoría es realista, realizable y puede ser útil

Consultas informales sobre el trabajo preliminar y, en caso necesario, presentaciones orales.

Para garantizar la eficiencia del proceso de planificación, la labor preparatoria **no debe** comportar la presentación de otro informe a la Sala, antes bien, **primarán** las consultas informales sobre el trabajo preliminar. Si se considera necesario, el Miembro responsable podría realizar una presentación oral ante la Sala para mejorar la transparencia y enriquecer los subsiguientes debates sobre el plan de fiscalización.

El trabajo preparatorio debería limitarse a lo estrictamente necesario para realizar las investigaciones y la planificación de una auditoría realista, realizable y útil y para preparar y presentar el plan de fiscalización.

²⁰ CH 324/11 de 30 de septiembre de 2011 sobre Audit Quality management.

3.3 PLAN DE FISCALIZACIÓN

3.3.1 Objetivos y contenidos del plan de fiscalización

Formato normalizado del plan de fiscalización,

En el plan de fiscalización se presenta la planificación detallada. El plan de fiscalización es el «contrato» celebrado entre el Miembro responsable y la Sala 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 la Sala 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 de la Sala de fiscalización en el formato previsto en el **anexo II**.

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

El plan de fiscalización **deberá** mostrar (por ejemplo, mediante un plan de obtención de pruebas, véase el anexo III) cómo se obtendrán y se analizarán las pruebas necesarias para responder a las preguntas de auditoría y un esbozo de los procedimientos de auditoría requeridos para la recogida y el análisis de la información que permita a los auditores llegar a conclusiones válidas²¹ (véase el **anexo IV** Esbozo del programa de fiscalización). 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.

Para fomentar la eficiencia en la planificación y la creatividad y la flexibilidad en el desarrollo de la auditoría de gestión, por norma general, el equipo auditor **deberá** evitar planes de fiscalización excesivamente detallados o complicados.

No se iniciará el trabajo de
fiscalización hasta que se haya
aprobado el plan

Las verificaciones de auditoría no comenzarán hasta que el plan de fiscalización haya sido aprobado por la Sala 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.

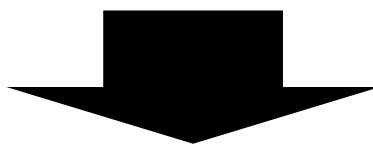
En el cuadro siguiente figuran los temas que se abordarán durante el plan de auditoría detallado, cuyos resultados se mostrarán en el plan de fiscalización.

²¹ Véanse en el sitio Intranet de la Sala CEAD ejemplos prácticos de los planes de recogida de datos y programas de auditoría relativos a las auditorías de gestión.

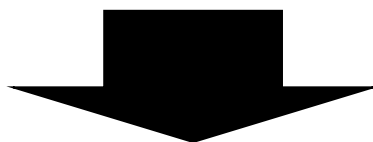
Elaboración del plan de fiscalización:

PLANIFICACIÓN DETALLADA DE LA AUDITORÍA - TEMAS QUE DEBERÁN ABORDARSE

- ⇒ ① Definir las preguntas de auditoría principales y secundarias
- ⇒ 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
- ⇒ ⑦ Determinar el calendario, las fuentes y las disposiciones en materia de control de calidad
- ⇒ ⑧ Estar en contacto con la entidad controlada



EVALUAR SI SE 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,

En el plan de fiscalización **deben** establecerse las preguntas de auditoría²² a partir de los resultados del análisis del tema. 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,

Para garantizar que los objetivos de auditoría estén relacionados desde el punto de vista temático y sean complementarios y mutuamente excluyentes, las preguntas de auditoría pueden presentarse como una pirámide de preguntas con una pregunta de auditoría general y un número limitado de preguntas secundarias centradas en un solo tema y muestren 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. En teoría, el objeto de la auditoría ha de abarcar en la medida de lo posible ámbitos políticos diferenciados o elementos de estos, como una o varias actividades o acciones definidas en virtud de la presupuestación o de la gestión basadas en actividades, u operaciones individuales, como en el caso de las agencias de la UE. 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? ¿Será pertinente el impacto potencial de la fiscalización? ¿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?
Auditabilidad	¿Puede responderse a todas 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?

²²

La Sala CEAD dispone de directrices para la elaboración de preguntas de auditoría («Guidelines for Developing Audit Questions»).

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:

- **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, para 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 de proyectos 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 la pregunta de auditoría a las preguntas secundarias.

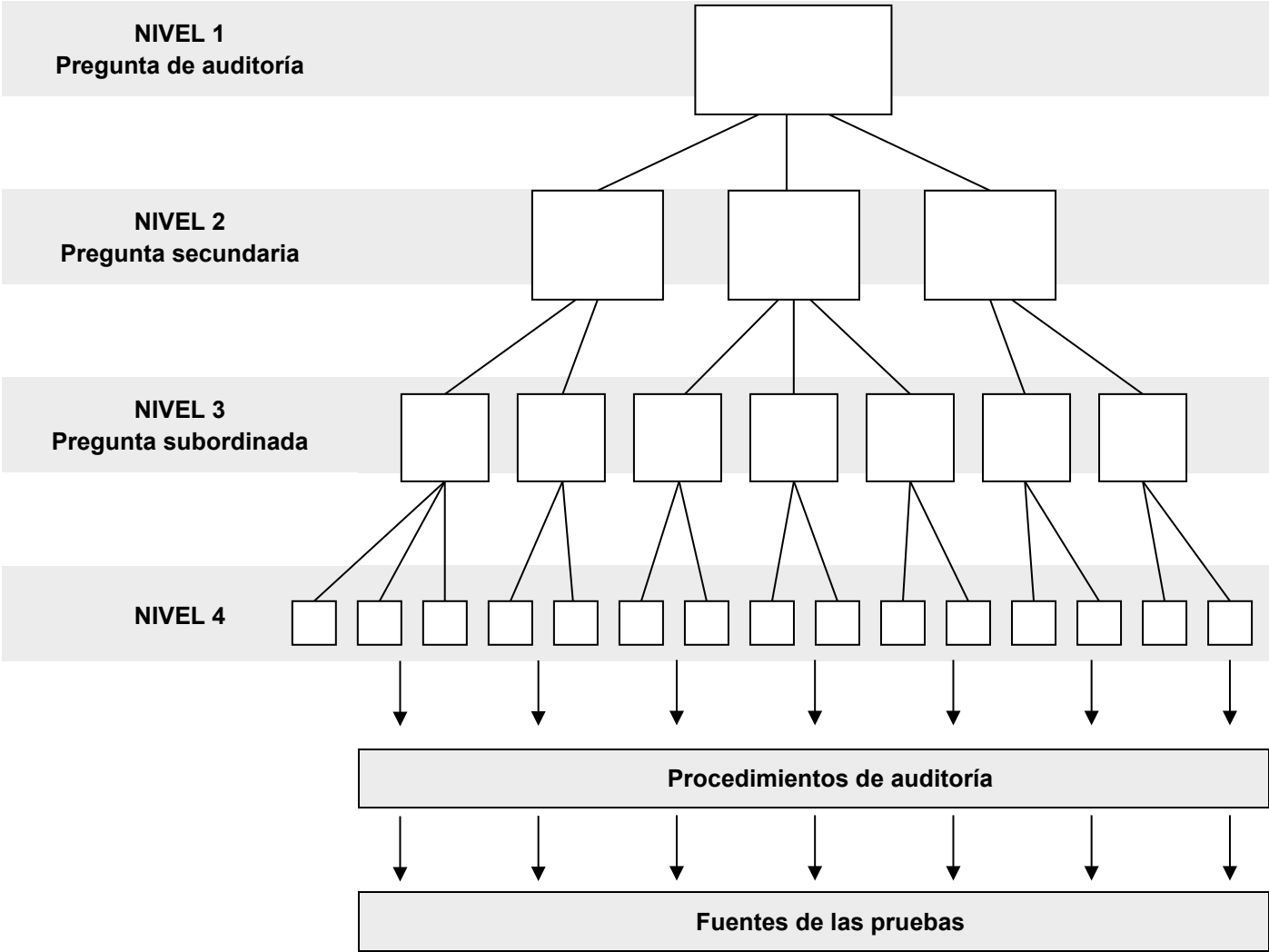
La pregunta de auditoría pueden desglosarse en preguntas secundarias que, su vez, se dividan en otras preguntas subordinadas. Por lo general, existen cuatro niveles, en este sentido, desde la pregunta de auditoría (nivel 1) hasta las preguntas detalladas que obtienen respuesta mediante la realización de *procedimientos específicos de auditoría* (nivel 4); este último nivel constituye la base de la *fuentes de las pruebas*. Las preguntas secundarias 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 superior²³.

El desglose de cada pregunta de auditoría formará una pirámide²⁴ que contribuirá 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 pregunta secundaria.

²³ Para obtener mayor información sobre el desarrollo de las preguntas y preguntas secundarias de auditoría, pueden consultarse las directrices para la formulación de preguntas de auditoría («*Guidelines on Developing Audit Questions*»).

²⁴ Minto, B.: *The Minto Pyramid Principle*, Ed. Minto International, Inc., 2003.

Cómo desglosar las principales preguntas de auditoría:



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

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 descentralizada?	1.1 ¿Se evaluaron las necesidades de las delegaciones de forma adecuada para preparar la descentralización?	1.1.1	¿Es clara la definición de las funciones que deben desempeñar las delegaciones descentralizadas?
		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 descentralización?
		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 descentralización?
	¿Se abordaron de manera adecuada las necesidades de las delegaciones durante la puesta en marcha de la descentralización?	1.2.1	¿Se atendieron con éxito las necesidades de las delegaciones, a tiempo y ateniéndose el presupuesto?
2. ¿Estaban bien preparados los servicios centrales para la gestión descentralizada?	2.1 ¿Se evaluaron de manera adecuada las necesidades de los servicios centrales para preparar la descentralización?	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 descentralización?
	2.2 ¿Se atendieron de forma correcta las necesidades de los servicios centrales durante la puesta en marcha de la descentralización?	2.2.1	¿Se atendieron con éxito las necesidades de los servicios centrales, a tiempo y ateniéndose al presupuesto?
3. ¿Cuenta la Comisión con procedimientos eficaces para efectuar el seguimiento de la del funcionamiento de la gestión descentralizada?	3.1 ¿Tuvo lugar un seguimiento adecuado de la descentralización tras la subdelegación en las 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 descentralización?
		3.1.2	¿Asegura la Comisión el respeto del principio subyacente?
	3.2 ¿Tuvo lugar un seguimiento adecuado de la descentralización 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 descentralización 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 descentralización a la segunda y tercera fases?
		3.3.3	¿Se realizó una estimación clara y exacta de los costes de la descentralización?
		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	programas, actividad y acciones de la gestión por actividades y partidas presupuestarias que se auditarán
✓ QUIÉN	servicios de la Comisión u otras entidades abarcadas por la auditoría
✓ DÓNDE	ámbito geográfico de la auditoría
✓ CUÁNDO	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, **hay que** 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. «Cuando las leyes, regulaciones y otros requerimientos de cumplimiento correspondientes al ente fiscalizador tengan el potencial de impactar de manera significativa las cuestiones de auditoría, entonces la auditoría **debe** diseñarse para atender dichos asuntos con el objeto de emitir conclusiones para las cuestiones de auditoría»

③ Definir los criterios de auditoría que se utilizarán

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 sean lo más objetivos 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 examinado, los criterios de auditoría variarán de una auditoría de gestión a otra y serán elegidos de manera relativamente libre por el auditor. 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, y obtenidos 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 auditada 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 lo posible, con la entidad adecuada.

Si los criterios no son obvios y pueden ser cuestionados por los responsables de la entidad controlada, en la medida de lo posible **deberán** pactarse atendiendo a su pertinencia y aceptabilidad. 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

Deberá determinarse qué pruebas son necesarias para responder a las preguntas de auditoría, y de qué fuentes se obtendrán. También se establecerá si su naturaleza permite recabarlas y analizarlas con facilidad.

Identificar pruebas suficientes, pertinentes y fiables...

Las pruebas deberán ser:

- ✓ **SUFICIENTES** para permitir responder íntegramente a la pregunta principal de auditoría.
- ✓ **PERTINENTES** para responder a la pregunta formulada.
- ✓ **FIABLES** por su naturaleza imparcial y convincente.

... y recordar las observaciones sobre la protección de datos al recabar datos personales

En las tareas de auditoría, **deberá** prestarse especial atención cuando se utilicen datos personales como evidencia de auditoría. Según el artículo 25 del Reglamento nº 45/2001, el responsable del tratamiento de los datos personales notificará previamente al responsable de la protección de datos toda operación de tratamiento. En el plan de fiscalización deberá mencionarse el tratamiento de los datos personales²⁵.

Fuentes de 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 el recurso a otras fuentes probatorias. Ante un riesgo elevado de que resulte imposible obtener las pruebas requeridas, habrá que revisar la pregunta de auditoría.

²⁵ Por ejemplo: «Se confirma que no se tratarán datos personales durante la fiscalización» o «Se confirma que los datos personales de X (como, por ejemplo, la población de datos receptora de una subvención cofinanciada por la UE), se utilizará durante la fiscalización. Se ha realizado una notificación al responsable de la protección de datos el día (fecha), que fue registrada con el nº de tratamiento de datos XXX. El responsable de la protección de datos aceptó la notificación sin formular comentarios/con los siguientes comentarios XXX»

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 auditoría 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 distintas directrices de auditoría). Las técnicas cualitativas son especialmente útiles en las fases iniciales de una auditoría para identificar las cuestiones importantes, desarrollar las ideas preliminares y formular 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 los resultados.

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 TCE demostrar la importancia de sus observaciones y recomendaciones. Puede ser conveniente probar varios 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 considerarse las posibles observaciones y recomendaciones, no solo para perfilar la estructura del informe, sino también para determinar si las preguntas de auditoría concebidas permitirán obtener conclusiones constructivas. Ante todo, el equipo fiscalizador ha de ser consciente de que la auditoría puede generar recomendaciones prácticas. Hay que incitarle a mirar siempre hacia el futuro teniendo en cuenta la fase del ciclo de planificación del programa de la Comisión en la que se publicará el informe de auditoría, pues así se podrá calibrar el impacto y la utilidad del informe final.

⑦ Determinar el calendario, los recursos y los mecanismos de supervisión y revisión

Los auditores necesitan efectuar una estimación realista de los recursos humanos y financieros que requerirá la auditoría, asegurarse de que el equipo fiscalizador posea los conocimientos y la experiencia necesarios, y prever la necesidad de recurrir a expertos externos cuando proceda. En el plan de fiscalización debe preverse un equipo auditor central estable mientras dure la fiscalización, con jefe de equipo permanente y un subjefe y un Miembro responsable. **Hay que** considerar la posibilidad de obtener un mayor grado de eficiencia y de reducir la duración de las fiscalizaciones incrementando el número de integrantes del equipo.

Equipo auditor central	<p>La fiscalización deberá ser planificada y gestionada como un proyecto único desde la fase del plan de fiscalización hasta la del Comité de Seguimiento de las Auditorías empleando para ello los instrumentos de gestión y documentación de auditoría del TCE: el sistema de gestión de auditorías (AMS) y ASSYST II. Deberá elaborarse un plan realista, indicando los recursos y los cometidos en relación con cada una de las tareas principales a lo largo del ciclo de auditoría. En el plan deberá detallarse la cantidad de recursos necesarios, las competencias y conocimientos especializados del equipo auditor en la materia y el posible asesoramiento externo cuando sea necesario. Proporcionará asimismo 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).</p>
Necesidad de un plan realista	<p>Como norma general, durante una auditoría no se visitarán más de cinco Estados miembros (o países beneficiarios). La selección de los Estados miembros debe incluir automáticamente uno menor (desde el punto de vista de la población, el tamaño geográfico o el apoyo financiero recibido). Cuando se considere necesario desviarse de estas normas generales, deberán explicarse los motivos en el plan de fiscalización.</p> <p>En el plan de fiscalización se fijará el calendario completo de la auditoría, desde los trabajos preliminares que se consideren necesarios hasta la fecha prevista de publicación del informe. En este contexto, el plazo para llevar a cabo una auditoría desde la aprobación del plan de fiscalización hasta la adopción del informe especial (después del procedimiento contradictorio) es de trece meses. La experiencia muestra que el tiempo necesario para llevar a cabo cada fase de la fiscalización debe planificarse con el máximo realismo sobre la base de los resultados obtenidos en el pasado. En casos excepcionales, cuando se solicite una prórroga, la ampliación del plazo deberá justificarse ser aprobada por la Sala de fiscalización.</p>
que prevea un plazo de trece meses entre la aprobación del plan de fiscalización y la adopción del informe.	<p>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.</p>
que considere los riesgos para la realización de los trabajos,	<p>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). Si se comprueba que el número de semanas previsto para cada auditor es el adecuado, se obtendrá mayor seguridad de que dicho número es realista con respecto al calendario propuesto.</p>
e integre el control de calidad,	<p>Deberán establecerse disposiciones en materia de control de calidad (véase el <i>Vademecum of General Audit Procedures – Audit Quality Management Framework</i> – documento interno) 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.</p>

además de un informe sobre los progresos realizados.

Con el fin de permitir a la Sala de fiscalización 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 a la Sala. El plazo de presentación de este informe puede variar de una auditoría a otra, pero preferiblemente se prevé para el final de una fase clave (por ejemplo una vez realizado el primer «bloque» de misiones). En el informe figurarán, en la medida de lo posible, las principales observaciones y las conclusiones que ya se hayan obtenido de la auditoría, y un esquema del informe final.

El plan de fiscalización **hará referencia** a los sistemas de documentación y gestión de los procesos de auditoría y a los procedimientos de control de calidad.

⑧ Comunicación con la entidad controlada

El diálogo permanente y la comprensión mutua entre los auditores y el personal de la entidad controlada, (aspectos destacados en el «enfoque sin sorpresas» del TCE) son esenciales para garantizar una buena acogida de las conclusiones y recomendaciones del informe de auditoría.

Es esencial mantener un contacto continuo con la entidad controlada

Habrà que mantener programar contactos con el personal de la entidad controlada durante la auditoría para mantenerlos al tanto 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 llevar 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.
Antes de las visitas de control	Los auditores explican al personal de la entidad controlada el objeto de la visita, la información que se les podrá exigir, las reuniones que se organizarán, y el calendario.
A lo largo de la visita de control	Los auditores debaten sobre los procedimientos de auditoría con el personal de la entidad controlada, los mantienen informados sobre la evolución de los trabajos y les comunican las constataciones en una reunión de recapitulación.
Notificación de constataciones preliminares	Las constataciones derivadas de la auditoría se documentan y se comunican a la entidad auditada (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.

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

El plan de fiscalización presentado a la Sala se somete a una revisión de control de calidad en el marco de control de calidad del TCE (véase el apartado 2.5). Los procedimientos detallados de las revisiones de control de calidad figuran en el *Vademecum of General Audit Procedures – Audit Quality Management Framework* - revisiones de control de calidad y en las modalidades prácticas publicadas por las Salas²⁶.

3.4 INFORMES ESPECIALES RÁPIDOS

Abordar temas de auditoría muy específicos

En ocasiones puede ser necesario realizar auditorías que no están incluidas en el programa anual de trabajo en un plazo breve y con rapidez. Estas fiscalizaciones que requieren un examen y un informe inmediatos pueden surgir porque las circunstancias lo exijan, como, por ejemplo, una solicitud del Parlamento Europeo o del Consejo. Su finalidad es abordar temas de auditoría muy específicos en poco tiempo para comunicar inmediatamente los resultados a las entidades auditadas y a las partes interesadas. Los objetivos y el alcance de la tarea de auditoría **serán** por tanto de naturaleza limitada (por ejemplo, a una única cuestión).

Productos excepcionales

Por sus orígenes específicos, los «informes especiales rápidos» han de considerarse como un producto excepcional dentro de los informes especiales del Tribunal y, por tanto, ajenos al proceso normal de auditoría del TCE. Por el carácter puntual de estos informes, la decisión de elaborar uno de ellos suele implicar la reorganización de otras tareas y **deberá** ser tomada por una Sala o por el TCE.

no precisan un plan de fiscalización ni trabajo preliminar

Por su carácter expeditivo, no precisan de presentación, informes sobre los resultados del trabajo preliminar, ni de un plan de fiscalización, pero el Miembro ponente **presentará** a la Sala una carta de encargo explicando de manera clara y concisa la necesidad del tratamiento expeditivo, el trabajo de auditoría que se llevará a cabo, los recursos y plazos necesarios y el impacto previsto de la auditoría. En la carta de encargo **se indicará** asimismo si para la auditoría se aplica alguna disposición administrativa diferente y si estas han sido debatidas previamente con los servicios de la Comisión afectados.

pero se notifican a la entidad auditada

Se comunicará a la entidad auditada un resumen del alcance y el plazo previstos de la auditoría y se garantizará una comunicación recíproca eficaz durante la auditoría²⁷.

Sin misiones de auditoría

Aunque las misiones a los Estados miembros son poco factibles en un proceso de auditoría rápido, todo dependerá en última instancia de las circunstancias específicas de cada caso.

²⁶ Documentos internos.

²⁷ ISSAI 100/43 - Comunicación de asuntos de auditoría a los encargados de la gobernanza.

	<p>Puesto que las auditorías rápidas requiere un estrecho seguimiento, también deben utilizar obligatoriamente los instrumentos ASSYST y AMS. También se aplicará, como en las otras auditorías, la revisión del control de calidad, pero podrá iniciarse cuando el trabajo de auditoría esté en curso.</p>
Comunicación rápida de los resultados	<p>Aunque la entidad auditada no recibe una notificación oficial de las constataciones de auditoría, antes de la adopción del informe, debe ofrecérsele a esta la oportunidad de formular comentarios sobre las constataciones, las conclusiones y las recomendaciones. Las constataciones son formalmente autorizadas mediante procedimientos contradictorios u otras vías, y las observaciones preliminares y el informe especial han de ser aprobadas por la Sala (o por el Tribunal, en caso necesario).</p>
Elaboración del informe	<p>Para evitar retrasos innecesarios, la fase de información debe programarse previamente con la DQC. A fin de determinar los mensajes clave que se transmitirán en el informe, se celebrará una reunión en la que el equipo auditor, el director, los miembros del gabinete del Miembro ponente (o el propio Miembro ponente), y posiblemente la DQC extraerán las conclusiones.</p>
Adopción	<p>Los informes especiales rápidos podrán ser adoptados por escrito sin necesidad de que la Sala celebre una reunión formal. El plazo establecido para que la decisión de la Sala adquiriera carácter definitivo (procedimiento de «freno de emergencia»²⁸) también se reduce a dos días.</p>
Publicación	<p>Los informes especiales rápidos pueden publicarse en Internet en la lengua original una vez aprobados y cuando se hayan recibido las respuestas de la entidad auditada. Normalmente no se publican en papel.</p> <p>Se calcula que el tiempo total necesario para elaborar un informe rápido, desde la aprobación de la carta de encargo hasta la publicación, oscila entre los seis y los ocho meses.</p>

²⁸ El término «procedimiento de freno de emergencia» se refiere al artículo 26, apartado 4, del reglamento interno del Tribunal.

ANEXO I: CONTENIDO DE UN PLAN DE FISCALIZACIÓN²⁹

Resumen

El resumen, de una página de extensión, actualiza y amplía la propuesta de auditoría, elaborada para el plan de trabajo anual, con nueva información u observaciones recogidas durante la fase de preparación del plan de fiscalización. 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

Se exponen con claridad los motivos por los que se haya seleccionado el objeto de la auditoría. Breve presentación de información pertinente sobre el objeto de la auditoría (por ejemplo la política, el programa, la dirección general), en la que pueden figurar 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 la fase de planificación de la auditoría.

Relevancia

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.

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

Preguntas de auditoría

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.

Se determinarán las preguntas de auditoría y, cuando haya solo una, se dividirá en preguntas secundarias. Se resumirán las razones de su selección, así como de la exclusión de otras posibles preguntas.

²⁹

El modelo para la elaboración del plan de fiscalización se encuentra en el sitio Intranet de la CEAD.

Alcance de la auditoría

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.

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).

¿Cómo obtendremos las respuestas?

Enfoque de auditoría

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.

Criterios de auditoría

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.

Metodología de auditoría

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.

Efecto probable de la auditoría

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.

¿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 consultoría³⁰ 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.

Es **obligatorio** el uso del sistema electrónico de gestión de las auditorías (AMS) en la planificación de la secuencia de tareas y la elaboración de los correspondientes informes en cada parte del proceso de auditoría. Este instrumento constituye 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. Proporciona asimismo un análisis del camino crítico, con el fin 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.

³⁰ Las solicitudes de provisiones presupuestarias para expertos externos deberán presentarse a la CEAD-A e cuanto se planifiquen.

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 de las Salas 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 la elaboración del plan de fiscalización y si se han tenido debidamente en cuenta sus reacciones. Además, **se especificarán** en el plan de fiscalización (mediante un breve plan de comunicación que indique quiénes son los responsables de cada comunicación, en qué consistirá, y cuando se producirá) los contactos previstos con la entidad auditada y con los expertos externos a lo largo de la auditoría (así como las presentaciones previstas de informes ante el Parlamento, el Consejo y los medios de comunicación).

Conclusión

Proponemos realizar la auditoría. Con ello se solicitará a la Sala de fiscalización la autorización para proceder a la auditoría como se ha explicado anteriormente, con los recursos y dentro de los plazos indicados.

ANEXO II: PLAN DE RECOGIDA DE PRUEBAS

Preguntas de auditoría	Preguntas de nivel 2	Preguntas de nivel 3	Preguntas de nivel 4	Criterios	Pruebas	Fuentes de las pruebas	Métodos de obtención 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?
<ul style="list-style-type: none"> - Las respuestas pueden ser «sí», «no», «sí pero» o «no pero». - Admite respuesta - Lógico 				<ul style="list-style-type: none"> - Legislación, reglamentos, normas profesionales. - Normas, medidas o compromisos adquiridos por la entidad controlada en materia de resultados. - Gestión de organizaciones similares, buenas prácticas o normas desarrolladas por el auditor. 	<ul style="list-style-type: none"> - Hechos (pruebas numéricas; pruebas descriptivas, información cualitativa) - Experiencias / Percepciones / Opiniones 	<ul style="list-style-type: none"> - La entidad, otras entidades públicas, trabajos de investigación publicados, beneficiarios, proveedores, grupos de interés 	<ul style="list-style-type: none"> - <i>Directamente</i> (observación, examen de documentos, entrevistas, grupos focales) - <i>Por correo, teléfono o correo electrónico</i> (solicitud de documentos, cuestionarios) - <i>Encuestas por muestreo</i> (que podrían efectuarse directamente, por correo o por correo electrónico) - Evaluaciones comparativas entre entidades comparables 	<ul style="list-style-type: none"> - Pruebas cuantitativas (por ejemplo, tendencias, comparaciones, coeficientes) - Pruebas cualitativas (codificación, matrices) - Análisis de sistemas (por ejemplo, organigramas) - Estudios de casos

ANEXO III: ESBOZO DEL PROGRAMA DE AUDITORÍA

Tarea de auditoría:		
Preparada por: Fecha:	Revisada por: Fecha:	Aprobada por: 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 Europeo

Capítulo 2 - Enfoque de la auditoría de gestión y los principios de economía, eficiencia y eficacia

Capítulo 3 - Planificación de la auditoría

Capítulo 4 - Fase de examen

Capítulo 5 - Fase de 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 Análisis de datos

4.4 DEDUCIR CONSTATAIONES DE AUDITORÍA VÁLIDAS

4.4.1 Necesidad de una base sólida

4.4.2 Redacción de las constataciones de auditoría

4.5 COMUNICACIÓN DE LAS CONSTATAIONES DE AUDITORÍA

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 AUDITORÍA DE GESTIÓN Y DISPOSICIONES EN MATERIA DE CONTROL DE CALIDAD

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

ANEXO I: MÉTODOS DE OBTENCIÓN Y ANALISIS DE DATOS

Personas de contacto

Para más información diríjase a:

Tribunal de Cuentas Europeo - Dirección del comité de control de calidad de la auditoría (DQC)

Correo electrónico: ECA-DQC-CONTACT o eca-dqc-contact@eca.europa.eu

4.1 INTRODUCCIÓN

De la aprobación del plan de fiscalización a la aclaración de las constataciones,

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 y redactar y explicar las constataciones de auditoría. La representación gráfica de este proceso figura más adelante.

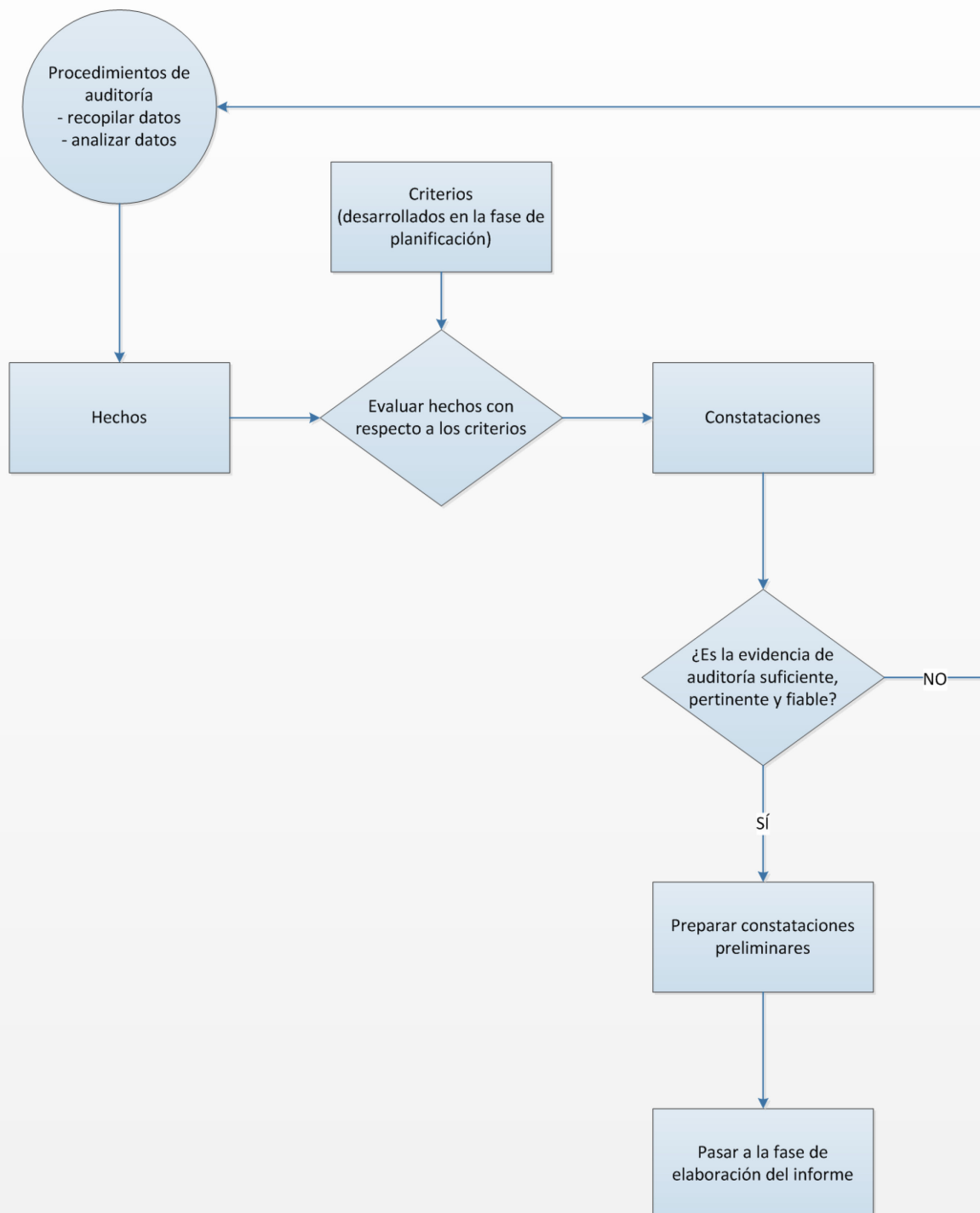
El examen de auditoría tiene lugar a partir de la planificación previa de la misma y los documentos de planificación desarrollados en ese momento (plan de fiscalización, plan de obtención de pruebas y esbozo del programa de auditoría). **Deberá** seguirse el plan, siempre que sea posible, en lo que se 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. En general, la organización de la auditoría también **tiene que** cumplir los requisitos de la buena gestión de proyectos³¹.

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.

³¹ Norma de Auditoría ISSAI 3100, apartado 10. 24.



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.

para llegar a una constatación de auditoría

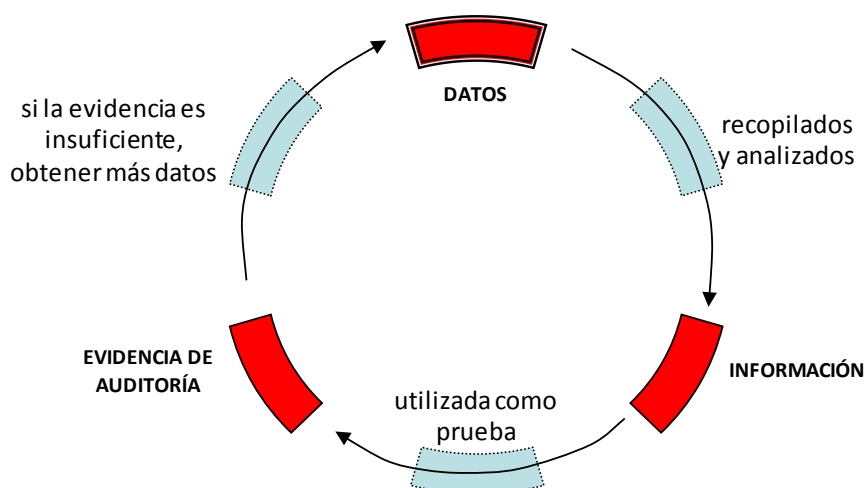
Durante la fase de examen se aplican los procedimientos de auditoría para obtener y analizar los datos, se contrastarán las pruebas o hechos así obtenidos («lo que es») con los criterios de auditoría determinados previamente («lo que debería ser»), para llegar a las constataciones de auditoría, y se determinarán las causas y los efectos de las constataciones. Por tanto, las constataciones de auditoría se obtienen comparando las pruebas con la norma (expresada como pregunta o criterio de auditoría) y realizando un análisis de esta comparación. Las constataciones preliminares se comunican a la entidad controlada, la cual debe responder por escrito indicando su conformidad o las razones de su desacuerdo. .

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 en 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:

DIAGRAMA: 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 para evitar 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 mantener, 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. 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.

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:

Limitaciones prácticas de las pruebas

- 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 solo 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

propósito de las pruebas	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
nivel de materialidad en términos monetarios o importancia de las constataciones de auditoría	por lo general, cuanto más elevado sea el nivel de materialidad o de importancia, más elevado habrá de ser el nivel de las pruebas.
grado de independencia del origen de las pruebas	las pruebas procedentes de fuentes externas serán más fiables
el coste de la obtención de pruebas suplementarias deberá estar en relación con los beneficios probables al efecto de apoyar las constataciones y conclusiones	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
el riesgo que implica la elaboración de constataciones incorrectas o de llegar a conclusiones inválidas	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

el rigor en la obtención y análisis de datos	incluyendo el alcance de las competencias del auditor en estos ámbitos
---	--

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 minimizan 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
FÍSICA	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	Inspección u observación directa de personas, propiedades 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 también 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.
ANALÍTICA	Las pruebas analíticas se obtienen aplicando el buen juicio profesional en la evaluación de las pruebas físicas, documentales y orales.	Análisis mediante razonamiento, reclasificación, cálculo y comparación.	El resumen de los datos analíticos, análisis de ratios, 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 datos³²

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 de planificación).

El carácter de la obtención de datos suele variar a medida que avanza la auditoría. Al principio, por ejemplo durante la fase de planificación, 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 I) 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.

³² Véanse en el sitio Intranet del CEADE-A 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 TCE podrán servirse de los datos y constataciones procedentes del servicio de auditoría interna y de los informes de evaluación de la Comisión.

Cuando el TCE subcontrata trabajo a terceros (auditores o expertos), **deberá** comunicarles su política ética y sus procedimientos de control de calidad y confirmar que cuenten con un sistema de control de calidad eficaz. **Deberá** comprobar asimismo que poseen las competencias necesarias para desempeñar el trabajo y que están sujetos a acuerdos de confidencialidad adecuados.

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 ellos³³. 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. **Deberán** seguirse los procedimientos apropiados para contratar a estos expertos, tales como: evaluar su independencia, objetividad y competencia profesional antes de contratarlos; garantizar la idoneidad de su mandato y del alcance de su trabajo, y evaluar y corroborar el trabajo específico que los auditores tomarán como pruebas 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.

³³

Para más información véanse las directrices en materia de evaluación (Sitio Intranet de la CED-A).

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, observando la normativa relativa a la protección de datos.

Los auditores **deberán** intercambiar impresiones y 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. Al llevar a cabo procedimientos y actividades relacionadas con la evaluación de riesgos, **deberán** determinar cómo y dónde puede producirse fraude y la medida en que este tipo de actos afectan al resultado de la fiscalización³⁴. De darse uno de estos casos, **deberán** seguirse los procedimientos habituales del Tribunal respecto de las irregularidades y el fraude.

El auditor **tendrá** una actitud inquisitiva y de escepticismo profesional. Independientemente de su experiencia anterior sobre la honradez e integridad de los gestores de la entidad, el auditor **deberá** ser consciente de que puede existir una situación de irregularidad o fraude. Al planificar la auditoría, **deberán** preverse tiempo y recursos para imprevistos.

4.3.5 Análisis de datos

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.

³⁴ Norma de auditoría ISSAI (NIA 240, apartados 15 a 24).

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.

4.4.2 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, los hechos constatados por las pruebas 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 y equilibradas.

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 han tomado medidas correctoras, habrá que tenerlo en cuenta, con vistas a incluirlo en el informe.

4.5 COMUNICACIÓN DE LAS CONSTATAciones DE AUDITORÍA

Como se expone en el apartado 2.4.8, el proceso de comunicación entre el auditor y la entidad auditada se inicia en la fase de planificación de la fiscalización y se prolonga durante todo el proceso de fiscalización a través de la interacción constructiva, a medida que se evalúan las distintas conclusiones, argumentaciones y perspectivas. Asimismo, como se indica en la sección anterior, es necesario que el auditor ponga en conocimiento de la entidad auditada las constataciones de auditoría para determinar y verificar si ya se han aplicado medidas correctoras y, en caso afirmativo, tenerlo en cuenta en los futuros informes. La comunicación de las constataciones preliminares (normas, hechos y análisis) también sirve para confirmar que los hechos y las constataciones son exactos. 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 la visita de auditoría. Las constataciones preliminares de auditoría deben ser analizadas a la luz de las respuestas de la entidad controlada. Los resultados de esta comunicación y confirmación deberán documentarse como parte del proceso de auditoría.

En principio, tras este proceso 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 que se clarifiquen las constataciones de auditoría, 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,

- las constataciones y el proyecto de informe final se asientan sobre una base defendible (lo que reviste una importancia particular durante el procedimiento 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. En muchos casos, basta con una única nota que resuma los puntos clave de varias reuniones. 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 unas referencias cruzadas a dichas pruebas, antes de presentarse al revisor o a la persona que deba dar su aprobación. 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.

Serán registrados y contrastados documentos clave como: decisiones importantes que repercutan en el trabajo de auditoría y en su gestión, correspondencia y otras comunicaciones con la entidad auditada que revistan importancia, los principales elementos de prueba, sus fuentes y los análisis efectuados, y las pruebas recogidas en el proceso 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 de tarea 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 medidas 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 el trabajo 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 de tarea y el Miembro responsable efectúan dicho seguimiento de manera detallada utilizando el sistema de gestión de auditorías (AMS). La Sala también desempeña su función en el seguimiento del rendimiento.

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.

ANEXO I: MÉTODOS DE OBTENCIÓN Y ANALISIS DE DATOS

Métodos de obtención de datos	Métodos de análisis de datos
Entrevistas	Análisis de ratios
Estudios de casos	Cálculo de la frecuencia
Encuestas	Análisis de regresión
Revisión documental	Análisis comparativo
Grupos focales	Abstracción y codificación
Evaluación comparativa	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

ÍNDICE

Introducción general

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

Capítulo 2 - Enfoque de la auditoría de gestión y los principios de economía, eficiencia y eficacia

Capítulo 3 - Planificación de la auditoría

Capítulo 4 - Fase de examen

Capítulo 5 - Fase de elaboración de informes

5.1 INTRODUCCIÓN

5.2 CALIDAD DEL INFORME

- ① Objetivo
- ② Completo
- ③ Claro
- ④ Convincente
- ⑤ Pertinente
- ⑥ Exacto
- ⑦ Constructivo
- ⑧ Conciso

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, enfoque y metodología de la fiscalización
 - ④ Observaciones
 - ⑤ Conclusiones y recomendaciones
- 5.4.3 Lógica y razonamiento
 - ① Especial hincapié en las preguntas de auditoría
 - ② Recurso a los ejemplos
 - ③ Menciones nominales de terceros en los informes del TCE
- 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 DIFUSIÓN 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 más información diríjase a:
Tribunal de Cuentas Europeo - Dirección del comité de control de calidad de la auditoría (DQC)
Correo electrónico: ECA-DQC-CONTACT o eca-dqc-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 Especial»³⁵ u, ocasionalmente, con la emisión de una carta del Presidente³⁶. 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 la Sala, traducción, presentación a la autoridad de aprobación de la gestión³⁷ y publicación. 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. Es importante señalar que las preguntas de auditoría formuladas en el informe especial **deben** ser las preguntas que den lugar a las conclusiones del informe, pero no tienen que ser idénticas a las preguntas de auditoría originales recogidas en el plan de fiscalización³⁸.

que da lugar a cambios

La publicación contribuye a garantizar que los trabajos del TCE dan lugar a verdaderos cambios y proporciona transparencia en cuanto a la gestión de los fondos de la UE. La reputación y credibilidad del TCE 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 de la UE. Dado que los informes del TCE 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 TCE.

y se basa en una buena fiscalización

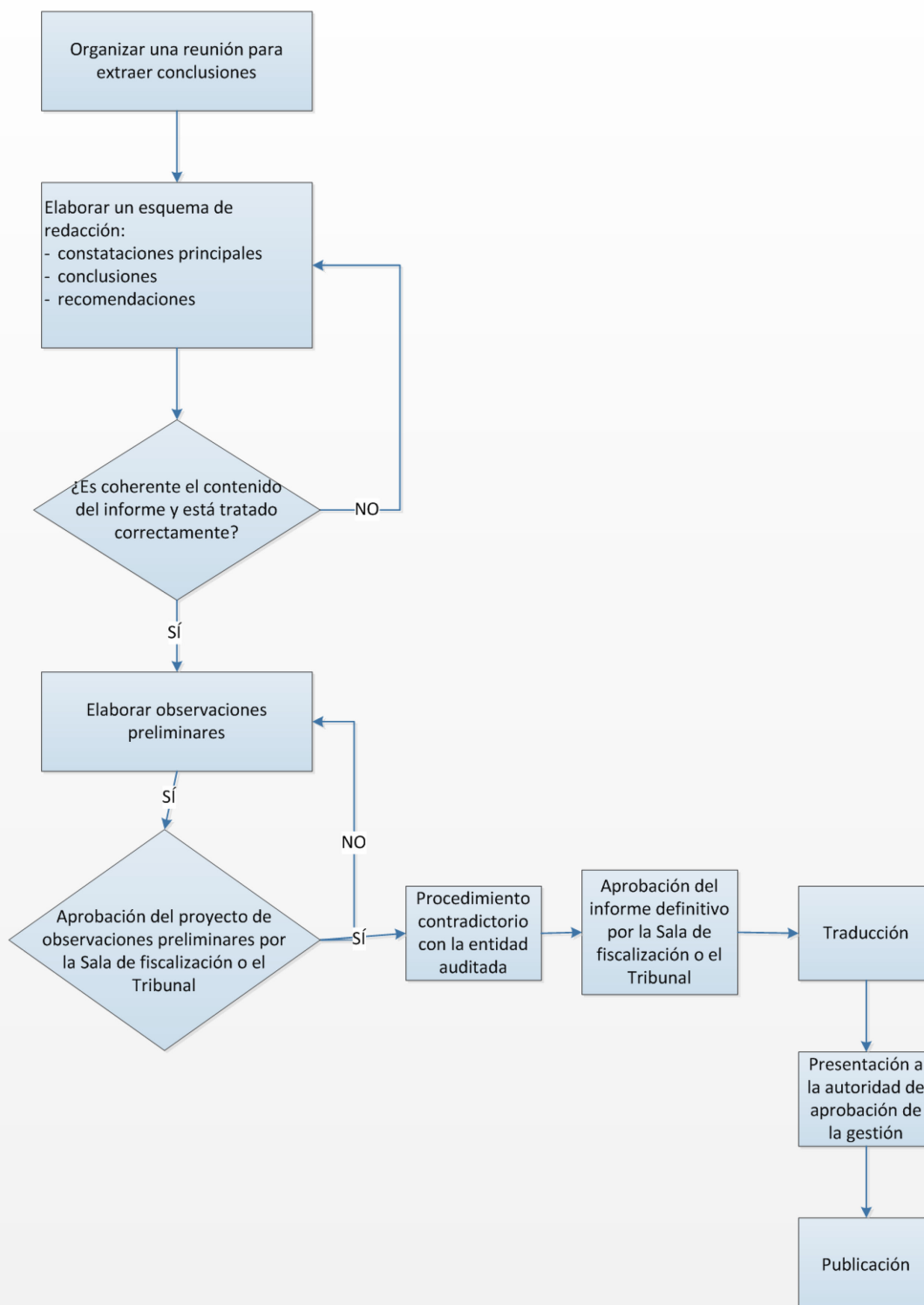
El informe de auditoría constituye el producto final de todo el proceso de fiscalización. Una fiscalización planificada y realizada de forma adecuada es la base de un buen informe; en cambio, resulta poco probable que una fiscalización mediocre dé lugar a un buen informe.

³⁵ Un informe especial constituye el instrumento informativo generalmente utilizado para comunicar los resultados de las auditorías de gestión.

³⁶ 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.

³⁷ El Parlamento Europeo, a través de su Comisión de Control Presupuestario (CONT). Los informes especiales también se presentan a la Comisión de Presupuestos, y pueden presentarse a otros comités especializados del Consejo y del Parlamento Europeo.

³⁸ Si bien el trabajo de auditoría tiene por objeto responder a las preguntas de auditoría del plan de fiscalización, sucede a menudo que dichas preguntas no constituyen la base más adecuada para presentar las conclusiones del Tribunal en un informe especial, por lo que, en dichos informes, no se exige a los equipos auditores que se ciñan estrictamente a las preguntas del plan de fiscalización.



5.2 CALIDAD DEL INFORME

Basándose en las normas de auditoría y en las directrices para las auditorías del rendimiento de la INTOSAI (así como las directrices sobre la elaboración de informes), los informes del TCE **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 tienen que basarse en el conocimiento y la comprensión de los hechos y las condiciones; de este modo, se logrará que la entidad auditada acepte mejor el informe.

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

En aras de la claridad, el informe tendrá que resultar fácil de leer y de comprender, y el lenguaje utilizado, en la medida de lo posible, será directo y no técnico; se deberán explicar las siglas y cualquier término técnico que se estime necesario, y se evitarán 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. Para aumentar la probabilidad de que los informes del TCE sean fácilmente identificados por los motores de búsqueda de Internet y así incrementar su visibilidad e impacto, siempre que sea posible, los títulos de todos los informes deberán contener la palabra «Europa» o sus derivados «europeo, europea, europeos y europeas». 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 método para desarrollar argumentos lógicos y convincentes es el razonamiento inductivo, que establece relaciones entre las constataciones y las recomendaciones preguntando por qué se formulan las recomendaciones del modos siguiente:

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

Oportunidad 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 oportunidad; 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.

⑥ 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 TCE y reducir el impacto de sus informes.

⑦ 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.

⑧ 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 TCE tienen una amplia gama de destinatarios, como la autoridad de aprobación de la gestión, la entidad controlada³⁹ y el gran público.

La autoridad de aprobación de la gestión (Parlamento Europeo, por recomendación del Consejo) constituye un grupo destinatario decisivo, que utiliza los informes del TCE 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. Puesto que las constataciones detalladas se comunican a la entidad controlada durante el proceso de fiscalización, 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 TCE, principalmente a través de su distribución por los medios de comunicación. Este grupo objetivo es rara vez experto en el tema de la auditoría.

Para responder a las necesidades de los destinatarios, los informes **deberán** dirigirse a un lector interesado en el tema, pero no experto, y tampoco necesariamente familiarizado con el entorno de la UE o de la auditoría; por tanto, no es necesario recurrir al sensacionalismo para atraer su atención, ni a explicaciones prolijas de hechos básicos, pero hay que presentar el texto de forma interesante y describir el contexto y el impacto de las constataciones con claridad.

³⁹ 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.

Esbozar un esquema del informe al inicio de la fiscalización

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, que suele ser elaborado por el jefe de tarea, deberá revisarse periódicamente durante la fiscalización.

que se presentará en el informe de situación.

En el marco del seguimiento de los controles por la Sala, **deberá** prepararse un informe de situación, previsto en el plan de fiscalización, del que habitualmente se encargará el jefe de tarea y que se presentará a la Sala. Este informe de situación **deberá** indicar, siempre que sea posible, las principales observaciones y conclusiones que ya puedan extraerse de la fiscalización y facilitar un esquema preliminar del informe final. Para ello, puede ser necesario 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

Antes de terminar el trabajo de auditoría y de redactar el informe, los equipos auditores deben centrarse en la «extracción de conclusiones»⁴⁰.

Una vez finalizada la fiscalización, 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 tarea 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.

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.

⁴⁰ CH 324/11 de 30 de septiembre de 2011 sobre *Audit Quality management*. Para obtener mayor información sobre el proceso véanse las directrices sobre análisis de problemas y extracción de conclusiones (documento interno).

y haya sido debidamente aprobado

El jefe de tarea 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 solo se **iniciará** 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 tarea se encargará de velar por que se redacten las observaciones preliminares y se introduzcan las modificaciones preconizadas por el Miembro ponente, los Miembros de las Salas y el 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 *Vademecum of General Audit Procedures – Audit Quality management Framework checklist* Apéndices 1.2.a) a c) (documentos internos).

y referido a las constataciones de
auditoría

El proyecto de observaciones preliminares **deberá** acompañarse de un documento que remita cada observación (por entidad controlada) a las constataciones de auditoría correspondientes. Este documento permite al equipo auditor garantizar que todas las constataciones se basan directamente en las constataciones de auditoría; 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 en las preguntas secundarias cuando haya una pregunta principal), con el fin de facilitar un hilo conductor lógico entre el propósito, las observaciones y las conclusiones de la fiscalización. La argumentación se desarrollará de manera lógica y se organizará claramente en epígrafes y subepígrafes.

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

1. Resumen
2. Introducción
3. Alcance, enfoque y metodología 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. Para ello, **deberá** incluir frases claras como «El objetivo de la fiscalización era», «La fiscalización abarcó el período...», «En la fiscalización se examinó...», «En la fiscalización se halló...» y «En la fiscalización se recomienda...». 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. **Deberá** contener una declaración pero **no** observaciones de auditoría. 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, enfoque y metodología de la fiscalización

Clave para la comprensión

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. Cada lector tiene sus propias necesidades y expectativas. Probablemente, los lectores «de primera línea», como la autoridad de aprobación de la gestión y los medios de comunicación, solo leerán el resumen, mientras que los lectores pertenecientes al mundo académico y de la auditoría buscarán normalmente los detalles, especialmente los relacionados con el alcance y la metodología del trabajo de auditoría en el que se basa el informe especial. Por tanto, la parte principal del texto deberá ofrecer, de manera concisa y sin descripciones innecesarias, los siguientes elementos: el objeto de la auditoría, el motivo de la auditoría, las preguntas de auditoría que deben ser contestadas, el alcance de la auditoría, los criterios de auditoría, la metodología y el enfoque de auditoría, la fuentes de datos y las limitaciones de los datos utilizados. Los pormenores **se añadirán a** continuación mediante anexos.

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	base que sirvió de referencia para juzgar la situación real: disposiciones normativas, prácticas habituales, o normas establecidas por la dirección o por el auditor;
✓ trabajos realizados	qué se ha examinado y por qué: alcance y ámbito de las verificaciones;
✓ hechos	situación constatada (sus causas e importancia relativa) presentando claramente la fuente y ámbito de las pruebas;
✓ impacto y consecuencias	significado de la constatación y sus consecuencias para el presupuesto de la UE, y por qué es importante;

⑤ Conclusiones y recomendaciones⁴¹

Aportar respuestas claras a las preguntas de auditoría

El principal propósito de esta sección es proporcionar respuestas claras (conclusiones) a las preguntas de auditoría y formular las correspondientes recomendaciones para 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** formular recomendaciones sobre cambios que pueden realizarse para solventar graves deficiencias constatadas siempre que las observaciones de auditoría demuestren la posibilidad de mejorar significativamente las actividades y la gestión. Constituye una buena práctica señalar las medidas correctoras que ya se hayan aplicado.

y a las entidades auditadas afectadas

La principal entidad auditada del TCE es la Comisión. Sin embargo, y en particular en auditorías realizadas en relación con la modalidad de gestión compartida, en su caso pueden formularse recomendaciones a los Estados miembros (o incluso a un Estado miembro o una autoridad de un Estado miembro concretos (véase el apartado 3.2.3))⁴²

⁴¹ Para más información, véase *additional guidance on writing audit recommendations*, QA 012/16 (documento interno).

⁴² Para más información sobre la formulación de recomendaciones a los Estados miembros, véase DEC 094/15 *Recommendations to Member States for special reports and annual reports* (documento interno).

que sean prácticas

Las recomendaciones solo deben formularse cuando la fiscalización haya determinado 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 lograrán 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 en cuenta el factor coste y, por último, si han sido examinadas y acordadas con la entidad controlada.

5.4.3 Lógica y razonamiento

① Especial hincapié en las preguntas de auditoría

Presentar las preguntas a las que se ha contestado

Las preguntas de auditoría constituyen el elemento clave del informe porque establecen el propósito de la fiscalización, estructuran la sección de observaciones y sirven de referencia a las preguntas a las que las conclusiones deben responder. También ayudan al lector a comprender la fiscalización y sus constataciones. Las preguntas que **deben** presentarse en el informe son aquellas a las que realmente se haya respondido, es decir, las que sirvieron para extraer conclusiones, y no las inicialmente aprobadas en el plan de fiscalización que no obtuvieron respuesta.

Los auditores deberán recoger todos los casos significativos de incumplimiento y los casos significativos de abuso⁴³ que hayan encontrado durante la fiscalización o en relación con la misma. Cuando estos casos no se relacionan con las cuestiones de la auditoría, se prevé, no obstante, que deberían ser comunicadas al auditado, preferiblemente por escrito, y dirigidos al nivel jerárquico apropiado.

Ejemplos: esclarecedores y concretos

Los ejemplos constituyen una forma eficaz de ilustrar y de explicar de forma práctica las constataciones técnicas o teóricas (tanto positivas como negativas) para ayudar al 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.

⁴³ Norma de auditoría ISSAI 1240/P6: «Se entiende por abuso toda conducta deficiente o impropia en comparación con la que una persona prudente consideraría razonable...».

③ Mención nominal de terceros en los informes del TCE

Asumir un mayor nivel de
vigilancia

En cuanto al hecho de mencionar nominalmente a terceros en los informes del TCE, la sentencia en el asunto Ismeri⁴⁴ precisaba que *«en ciertos casos, el Tribunal de Cuentas podía mencionar nominalmente a terceros directamente implicados en disfunciones graves de las instituciones de la UE. Las observaciones formuladas, en las condiciones mencionadas, a propósito de las personas afectadas pueden generar la responsabilidad extracontractual de la UE [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 TCE 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 solo **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.

⁴⁴ 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 n° 1/96 relativo a los programas MED.

5.4.5 Estilo

Accesible,	<p>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 puede plantearle dudas sobre la calidad de las constataciones. Los informes del TCE 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.</p>
coherente,	<p>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.</p>
libre de ambigüedades	<p>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:</p> <ul style="list-style-type: none">• 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	<p>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 TCE no puede alcanzar una conclusión definitiva. Cuando una afirmación representa la opinión del TCE, 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.</p>

5.4.6 Utilización de información no textual

Mejorar la presentación del informe	<p>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. La DQC puede facilitar asistencia técnica para la utilización de las representaciones gráficas, y los informes recientes, tanto del TCE como de las Entidades Fiscalizadoras Superiores nacionales, también pueden servir como fuente de inspiración.</p>
-------------------------------------	--

① Cuadros, organigramas y gráficos

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.

Presentar información compleja

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

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. La información no textual como ilustraciones y mapas forman parte del informe, por lo que dicho material debe incluirse en todas las fases de aprobación y adopción de las observaciones preliminares y del informe especial, incluido el procedimiento contradictorio.

Más interesante y atrayente.

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. La DQC emite directrices específicas sobre estas cuestiones.

5.5 REVISIÓN DEL INFORME

Miembro ponente, equipo auditor y
revisión de control de calidad por
la Sala

El Miembro ponente tiene el cometido de presentar informes de gran calidad a la Sala, y para ello **debe** evaluar si están redactados con claridad y son equitativos, equilibrados y están respaldados por pruebas. También ha de decidir si presentan fielmente los resultados de la fiscalización y determinar si el texto sitúa la actuación de la entidad auditada en su contexto.

Para contribuir a que el Miembro ponente logre un informe de gran calidad es especialmente importante la eficacia de la supervisión y la revisión en el equipo auditor (apartado 2.5).

La primera vez que se presenta a la Sala el proyecto completo de informe de auditoría (observaciones preliminares), este se somete a una revisión de control de calidad. Además de la autoevaluación del equipo auditor, la revisión de control de calidad se distribuye entre el director de la Sala (para las cuestiones relativas a las pruebas) y la DQC (para lo relacionado con la presentación).

Para más información sobre los procedimientos de las revisiones de control de calidad, véase *Vademecum of General Audit Procedures – Audit Quality Management Framework* - EQCR (documento interno).

Sala de fiscalización.

A continuación, la Sala de fiscalización **debe** revisar el proyecto de observaciones preliminares.

5.6 APROBACIÓN DEL INFORME⁴⁵

Desde la primera lectura hasta la aprobación final,

El proceso de «aprobación» abarca el período desde la primera presentación del proyecto de observaciones preliminares a la Sala hasta la aprobación final por el Tribunal, pasando por las lecturas de éste último y el procedimiento contradictorio con la Comisión, hasta la aprobación final de la Sala.

Una vez que la Sala ha aprobado el proyecto de observaciones preliminares, este 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 TCE;
- comunicación oportuna y eficaz de las constataciones preliminares a la entidad auditada.

pasando por el procedimiento contradictorio

El Reglamento Financiero (RF) establece en su artículo 163 que *«El Tribunal de Cuentas transmitirá a la institución u organismo afectados cualquier observación que, en su opinión, deba figurar en un informe especial. Tales observaciones serán confidenciales y estarán sujetas a un procedimiento contradictorio. La institución o el organismo comunicará, a su vez, al Tribunal de Cuentas, en un plazo de seis semanas a partir de la transmisión de dichas observaciones, las respuestas que puedan suscitar esas observaciones»*.

El período de seis semanas 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 TCE. El principal objetivo de esta reunión consiste en resolver, en primer lugar, cualquier desacuerdo sobre los hechos y, en segundo lugar, las posibles diferencias de parecer entre el TCE y la Institución (u otro órgano) sobre la interpretación de las pruebas. La reunión también permite establecer la versión definitiva de las respuestas de las instituciones a las observaciones. La DQC 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 introducidos en el texto del proyecto de informe especial tras el procedimiento contradictorio deberán figurar claramente en el proyecto final presentado a la Sala para su lectura, así como los motivos que justifican las principales modificaciones.

⁴⁵ Pueden encontrarse orientaciones adicionales en el *Vademecum of General Audit Procedures : Clearing audit findings for performance auditors* (documento interno).

en cumplimiento de los
procedimientos establecidos en el
Reglamento financiero

El citado artículo del Reglamento Financiero también dispone que « *El Tribunal de Cuentas velará por que los informes especiales se elaboren y aprueben en un plazo adecuado que, en general, no exceda de 13 meses⁴⁶. Los informes especiales, junto con las respuestas de las instituciones u organismos afectados, 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. El Tribunal de Cuentas adoptará todas las medidas necesarias para que las respuestas de las instituciones u organismos de que se trate a sus observaciones, así como el plazo para la elaboración del informe especial, sean publicadas junto con el informe especial*».

Una vez adoptada por la Sala la versión definitiva del informe especial, ésta se transmitirá a la Dirección de Traducción y Servicios Lingüísticos del TCE para ser traducida a los idiomas oficiales.

5.7 DIFUSIÓN DEL INFORME

Los informes especiales se publican y se distribuyen conforme a los procedimientos del TCE. Éstos consisten en poner el informe a disposición del público en el sitio web del TCE, 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 CONT (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 TCE constituyen un elemento necesario del proceso de rendición de cuentas. **Deberá** llevarse a cabo un seguimiento de las recomendaciones de los informes especiales con el fin de determinar qué medidas se han adoptado y de evaluarlas. Efectivamente, la mera existencia del proceso de seguimiento puede contribuir a la aplicación efectiva de las recomendaciones del informe por las entidades auditadas.

⁴⁶ Véase asimismo el DEC 116/15 FINAL *Measuring the 13 month target* (documento interno).

**Seguimiento de las
recomendaciones con distintos
propósitos**

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 TCE - 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.

El seguimiento se realiza mediante «revisiones limitadas» llevadas a cabo por las Salas, en las que se valora cómo ha aplicado la entidad auditada (generalmente la Comisión) las constataciones y recomendaciones de los informes especiales, pero no evalúa la eficacia de las medidas adoptadas por la entidad auditada, pues ello requeriría una auditoría detallada. En cualquier caso, si lo consideran necesario, las Salas pueden llevar a cabo un examen profundo de un informe especial determinado mediante una auditoría de seguimiento «detallada».

Por lo general, el seguimiento se lleva a cabo transcurridos tres años de la publicación de un informe especial, y puede basarse en los informes de seguimiento presentados por la Comisión y otras instituciones al Parlamento, si están disponibles, o en la base de datos de seguimiento de la Comisión denominada RAD (*Recommendations, Actions, Discharge*). El TCE informa sobre el seguimiento de sus informes especiales en un informe anual de seguimiento o a través de otros informes especiales independientes. El informe anual de seguimiento contiene los resultados del trabajo llevado a cabo por el TCE para evaluar las medidas correctoras adoptadas por la entidad auditada para tener en cuenta las constataciones y recomendaciones del TCE.

**Selección de los informes
sometidos a seguimiento**

En el proceso de planificación anual del trabajo, tras consultar a la Sala V, las Salas seleccionan los informes especiales que se someterán a seguimiento dentro de sus tareas anuales⁴⁷. Los informes se seleccionan aplicando dos criterios: que hayan transcurrido más de dos o tres años para que la entidad auditada pueda aplicar las recomendaciones y que las recomendaciones sigan siendo pertinentes.

⁴⁷ DEC 006/10, CH 234/10 y DEC 44/16 (documentos internos).

Planificación del trabajo

El trabajo, menor del necesario en una auditoría destinada a la obtención de garantías razonables, se lleva a cabo basándose en un breve documento de planificación y no en un memorándum de planificación exhaustivo. En circunstancias normales, para el seguimiento de un informe especial **no serán necesarios** más de diez auditores/semanas.

El examen llevado a cabo por las Salas es un seguimiento de las constataciones de auditoría (insuficiencias) y de las recomendaciones formuladas en los informes especiales, y consta de las siguientes fases:

- 1) un examen de la base de datos RAD de la Comisión como fuente de datos preliminar sobre los informes de auditoría controlados y un examen de las bases de datos pertinentes del TCE;
- 2) un examen documental de los informes, planes de acción, documentos de política e informes específicos anuales y del análisis de los mismos;
- 3) obtención y análisis de las pruebas de las acciones específicas emprendidas por la Comisión para aplicar las recomendaciones y subsanar las insuficiencias identificadas;
- 4) envío de cartas aclaratorias para presentar las constataciones preliminares redactado con arreglo a una plantilla normalizada.

En su examen, los equipos auditores **deberán** verificar el estado de aplicación de las recomendaciones del TCE (aplicadas plenamente, aplicadas en su mayor parte, aplicadas en algunos aspectos, no aplicadas, ya no aplicables o no se han podido verificar).

Al verificar la aplicación de las recomendaciones del TCE, es posible que el equipo auditor desee examinar la situación de los planes de acción de la Comisión respecto de las peticiones formuladas por la autoridad de aprobación de la gestión (como exige la Norma de Control Interno de la Comisión nº 9) como fuente de información complementaria.

La Sala V se encarga de coordinar la tarea bien en forma de contribución a algún capítulo del informe anual o como informe especial separado. El Miembro ponente es miembro permanente de la Sala V.

Para más información sobre el seguimiento, puede consultarse el *Vademecum of General Audit Procedures* (documento interno)⁴⁸.

Alcance y enfoque

⁴⁸ Nota: La metodología del Tribunal para el seguimiento se está desarrollando actualmente (como indica el DEC 44/15 – documento interno), en particular en relación con las recomendaciones dirigidas a los Estados miembros y con la próxima estrategia del TCE para 2018-2020.

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:

Sirve de herramienta de aprendizaje

- ✓ *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.



MANUAL DE AUDITORÍA DE GESTIÓN

ÍNDICE DETALLADO

PRESENTACIÓN	1
INTRODUCCIÓN GENERAL	2
Objetivo y contenido del Manual de auditoría de gestión	3
Estructura	4
Glosario de términos técnicos	5
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: Tratado y Reglamento Financiero	8
1.2.3 Métodos de gestión de la ejecución del presupuesto	9
1.2.5 Relación entre auditoría de gestión y auditoría financiera y de cumplimiento	11
1.2.6 Relación entre auditoría de gestión y evaluación	12
1.3 Misión y objetivos del TCE en las auditorías de gestión	13
1.3.1 Obligaciones jurídicas del TCE	13
1.3.2 Objetivos del TCE	14
CAPÍTULO 2 EL ENFOQUE DE LA AUDITORÍA DE GESTIÓN Y LOS PRINCIPIOS DE ECONOMÍA, EFICIENCIA Y EFICACIA	16
2.1 Introducción	17
2.2 Enfoque de auditoría centrado en el rendimiento alcanzado	17
2.2.1 Fiscalización directa de la gestión	17
2.2.2 Fiscalización de los sistemas de control	18
2.3 Aplicación de los principios de economía, eficiencia y eficacia	18
2.3.1 Uso de modelos lógicos en las auditorías de gestión	18
2.3.2 Aplicación de los conceptos	20
① Economía	20
② Eficiencia	22
③ Eficacia	23
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 auditoría	28

2.4.5 Utilización de los instrumentos necesarios para facilitar la correcta realización de la fiscalización	28
2.4.6 Obtención de pruebas suficientes, pertinentes y fiables para apoyar los resultados de la fiscalización	29
2.4.7 Las posibles conclusiones y recomendaciones del informe definitivo se consideran desde la fase de planificación	29
2.4.8 Transparencia (enfoque «sin sorpresas») respecto de la entidad controlada y de otros destinatarios de nuestros trabajos	30
2.5 Control de calidad	31
CAPÍTULO 3 PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA	32
3.1 Introducción	33
3.2 Fase de planificación de la auditoría	35
3.2.1 Objetivo de la planificación de la auditoría	35
3.2.2 Trabajo preliminar	35
3.2.3 Adquirir un conocimiento actualizado del ámbito de la fiscalización	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	37
③ Determinar las responsabilidades respectivas de los diferentes actores	38
④ Identificar los procesos clave de gestión y control, incluidos los sistemas informáticos	38
⑤ Definir necesidades de información para fines de gestión y control	38
⑥ Identificar los riesgos para la buena gestión financiera	38
3.2.4 Proyectar la auditoría	39
① Tener en cuenta las auditorías y evaluaciones anteriores	39
② Sopesar cuáles pueden ser las preguntas, los criterios, las pruebas, la metodología, el alcance y el impacto de la auditoría	40
③ Calcular el tiempo y los recursos de la auditoría propuesta	40
3.2.5 Evaluar si la auditoría es realista, realizable y puede ser útil	40
3.3 Plan de fiscalización	41
3.3.1 Objetivos y contenidos del plan de fiscalización	41
① Definir las preguntas de auditoría	43
② Establecer el alcance de la auditoría	47
③ Definir los criterios de auditoría que se utilizarán	47
④ Determinar las pruebas de auditoría necesarias y sus fuentes	48
⑤ Definir la metodología que se empleará	49
⑥ Considerar las observaciones, recomendaciones y el impacto posibles de la auditoría	49
⑦ Determinar el calendario, los recursos y los mecanismos de supervisión y revisión	49
⑧ Comunicación con la entidad controlada	51
3.3.2 Elaboración del plan de fiscalización	52
3.4 Informes especiales rápidos	52
Anexo I: Contenido de un plan de fiscalización	54
Anexo II: Plan de recogida de pruebas	57
Anexo III: Esbozo del programa de auditoría	58
CAPÍTULO 4 FASE DE EXAMEN	59
4.1 Introducción	60
4.2 obtención de pruebas de auditoría suficientes, pertinentes y fiables	62
4.2.1 Objeto y enfoque de la fase de examen	62
4.2.2 Carácter de las pruebas en las auditorías de gestión	62
4.2.3 Pruebas suficientes, pertinentes y fiables	63

4.2.4 Origen de las pruebas	65
4.2.5 Tipos de pruebas	66
4.3 Obtención y análisis de datos	67
4.3.1 Objeto y enfoque de la obtención y el análisis de datos	67
4.3.2 Proceso de obtención de datos	67
4.3.3 Utilización de los trabajos de terceros	68
4.3.4 Obtención de datos y ética	69
4.3.5 Análisis de datos	69
4.4 Deducir constataciones de auditoría válidas	70
4.4.1 Necesidad de una base sólida	70
4.4.2 Redacción de las constataciones de auditoría	70
4.5 Comunicación de las constataciones de auditoría	71
4.6 Documentación de la auditoría	71
4.6.1 Objetivo y enfoque	71
4.6.2 Sistema de referencias para la documentación de auditoría	72
4.7 Auditoría de gestión y disposiciones en materia de control de calidad	73
4.7.1 Gestión de la auditoría, incluidas la supervisión y la revisión	73
Anexo I: Métodos de obtención y análisis de datos	74
 CAPÍTULO 5 ELABORACIÓN DE INFORMES	 75
5.1 Introducción	76
5.2 Calidad del informe	78
① Objetivo	78
② Completo	78
③ Claro	78
④ Convincente	79
⑤ Pertinente	79
⑥ Exacto	79
⑦ Constructivo	80
⑧ Conciso	80
5.3 Planificación del informe	80
5.3.1 Tener en cuenta a los destinatarios	80
5.3.2 Enfoque relativo a la planificación del informe	81
5.3.3 Elaborar un plan de redacción	81
5.4 Redacción del informe	82
5.4.1 Enfoque relativo a la redacción del informe	82
5.4.2 Estructura y presentación	83
① Resumen	83
② Introducción	84
③ Alcance, enfoque y metodología de la fiscalización	84
④ Observaciones	84
⑤ Conclusiones y recomendaciones	85
5.4.3 Lógica y razonamiento	86
① Especial hincapié en las preguntas de auditoría	86
② Recurso a los ejemplos	86
③ Mención nominal de terceros en los informes del TCE	87
5.4.4 Tipos de información y datos que deben incluirse	87
5.4.5 Estilo	88
5.4.6 Utilización de información no textual	88
① Cuadros, organigramas y gráficos	89

② Mapas e ilustraciones	89
③ Cifras y porcentajes	89
5.5 Revisión del informe	89
5.6 Aprobación del informe	90
5.7 Difusión del informe	91
5.8 Seguimiento del informe	91
5.8.1 Seguimiento de las recomendaciones del informe	91
5.8.2 Seguimiento de las reacciones que ha suscitado el informe de auditoría	94
ÍNDICE DETALLADO	95