
Guía Práctica de Fiscalización de los Órganos de Control Externo

GPF-OCEX-3910 Conceptos fundamentales de la auditoría operativa

Referencia: GUID 3910 Central Concepts for Performance Auditing

Documento elaborado por la Comisión Técnica de los OCEX y
aprobado por la Conferencia de Presidentes de ASOCEX el 09/06/2022

1. INTRODUCCIÓN	1-6
2. DEFINICIÓN DE AUDITORÍA OPERATIVA	7-9
3. CONCEPTOS FUNDAMENTALES PARA LA AUDITORÍA OPERATIVA	
3.1. Independencia y ética	10-19
3.2. Usuarios previstos y partes responsables	20-23
3.3. Tema o asunto	24-26
3.4. Confianza y seguridad en la auditoría operativa	27-32
3.5. Formas de proporcionar seguridad	33-34
3.6. Objetivo(s) de la auditoría	35-48
3.7. Rentabilidad	49
3.8. Enfoque de auditoría	50-54
3.9. Criterios de auditoría	55-60
3.10. Riesgo de auditoría	61-62
3.11. Comunicación	63-73
3.12. Competencias	74-81
3.13. Supervisión	82-84
3.14. Juicio y escepticismo profesional	85-99
3.15. Control de calidad	100-108
3.16. Materialidad	109-113
3.17. Documentación	114-118

1. INTRODUCCIÓN

- 1) Las normas y los estándares profesionales son esenciales para la credibilidad, calidad y profesionalismo de la auditoría del sector público. La *ISSAI-ES 100 Principios fundamentales de la auditoría del sector público* define el propósito y la autoridad de las ISSAI y el marco para la auditoría del sector público, entre otras cosas. La *ISSAI-ES 300 Principios de la auditoría operativa*¹ se basa en los principios fundamentales de la *ISSAI-ES 100* y los desarrolla para adaptarse al contexto específico de la auditoría operativa.
- 2) La *GPF-OCEX 3000: Norma para la auditoría operativa*, que traspone la *ISSAI 3000: Norma para la Fiscalización Operativa*, debe leerse y entenderse junto con la *ISSAI-ES 100* y la *ISSAI-ES 300*. Enumera los requerimientos para la práctica profesional de la auditoría operativa que son desarrollados en explicaciones para mejorar la claridad y legibilidad de la norma. La *GPF-OCEX 3000* es la norma para la auditoría operativa y, en consecuencia, se debe cumplir con todos los requisitos que enumera si un OCEX decide adoptarla.
- 3) La presente *GPF-OCEX 3910 Conceptos fundamentales de la auditoría operativa*, así como la *GPF-OCEX 3920 El proceso de la auditoría operativa*, proporcionan unas guías, no obligatorias, para dar cumplimiento a los requerimientos de la *GPF-OCEX 3000*.

¹ Los términos “auditoría de desempeño” y “auditoría de rendimiento” recogidos en las normas de la INTOSAI ha sido traducido en este texto como “auditoría operativa” o “fiscalización operativa”.

- 4) La GPF-OCEX 3910 *Conceptos fundamentales de la auditoría operativa* tiene como objetivo ayudar al auditor a interpretar los conceptos fundamentales utilizados en la GPF-OCEX 3000. Por lo tanto, la guía provista en este documento debería facilitar la comprensión e implementación de los requisitos en el estándar de auditoría operativa.
- 5) La GPF-OCEX 3910 tiene dos secciones. La primera define la auditoría operativa y profundiza en el significado de economía, eficiencia y eficacia. La segunda trata sobre los conceptos fundamentales. Algunos de estos conceptos están orientados a la auditoría, como los destinatarios previstos y las partes responsables, el tema o asunto de la auditoría, la confianza y la garantía, los objetivos de la auditoría, el enfoque de la auditoría, los criterios de la auditoría, el riesgo de la auditoría, el control de calidad y la materialidad. Algunos conceptos están enfocados en el auditor, como el concepto de independencia y ética, habilidades, supervisión, juicio profesional y escepticismo. Otros conceptos están relacionados con tareas clave, como la comunicación y la documentación.
- 6) La GPF-OCEX 3910 y la GPF-OCEX 3920 deben leerse de forma conjunta para obtener una comprensión más profunda de cómo se consideran los conceptos fundamentales a lo largo del proceso de auditoría.

2. DEFINICIÓN DE AUDITORÍA OPERATIVA

- 7) La auditoría operativa realizada por los OCEX es una revisión independiente, objetiva y fiable acerca de si las acciones, proyectos, sistemas, operaciones, programas, actividades u organizaciones de la entidad fiscalizada, operan de conformidad con los principios de economía, eficiencia y/o eficacia, y si existe margen de mejora.
- 8) Los principios de economía, eficiencia y eficacia pueden definirse como sigue:
 - a) El principio de economía significa minimizar el coste de los recursos. Los recursos utilizados deben estar disponibles en el momento oportuno, en cantidad y calidad adecuadas y al mejor precio.
 - b) El principio de eficiencia significa aprovechar al máximo los recursos disponibles. Se ocupa de la relación entre los recursos empleados y los productos entregados en términos de cantidad, calidad y oportunidad.
 - c) El principio de eficacia se refiere al cumplimiento de los objetivos fijados y a la consecución de los resultados previstos.
- 9) La auditoría operativa promueve la rendición de cuentas al ayudar a quienes tienen responsabilidades de gobierno y supervisión a mejorar el desempeño. Lo hace examinando si las decisiones del legislativo o del ejecutivo se preparan e implementan económica, eficiente y eficazmente, y si los contribuyentes o ciudadanos han recibido “valor por dinero”². La auditoría operativa promueve la transparencia al permitir que el legislativo, el ejecutivo, los contribuyentes y otras fuentes de financiación, y aquellos a los que se dirigen las políticas gubernamentales y los medios, tengan una idea de la gestión y los resultados de las diferentes actividades gubernamentales. (Para obtener más pautas sobre las tres E, consulte el apartado “Objetivo de la auditoría”).

3. CONCEPTOS FUNDAMENTALES PARA LA AUDITORÍA OPERATIVA

3.1. Independencia y ética

Requerimiento según GPF-OCEX 3000

El auditor debe cumplir con los procedimientos del OCEX respecto a independencia y ética, que a su vez deben cumplir con la *GPF-OCEX 130 código de ética* y demás normas relevantes sobre independencia y ética. (*GPF-OCEX 3000/21*)

² Del inglés “value for money”

Orientación

- 10) Ética significa los principios morales de una persona que incluyen la independencia, la integridad, la objetividad, la competencia profesional y el debido cuidado, la confidencialidad y el comportamiento profesional. Para ser independiente y ser visto como tal, el auditor necesita estar libre de situaciones que puedan afectar su objetividad. La independencia comprende:
- a) Independencia de hecho - permite al auditor realizar actividades sin ser afectado por influencias que comprometan el juicio profesional; actuar con integridad, objetividad y escepticismo profesional.
 - b) Independencia en apariencia - la ausencia de circunstancias que harían que una parte interesada razonable e informada, con conocimiento de información relevante, dudara razonablemente de la integridad, objetividad o escepticismo profesional del auditor, o concluir que se han visto comprometidos.
- 11) La independencia es importante en el contexto de una auditoría operativa debido a decisiones clave tomadas por el OCEX o el auditor, según corresponda, tales como:
- a) identificar y decidir sobre un tema de auditoría;
 - b) establecer el objetivo de la auditoría;
 - c) identificar los criterios aplicables;
 - d) determinar el enfoque metodológico de la auditoría;
 - e) evaluar la evidencia de auditoría y formar conclusiones;
 - f) discutir los criterios de auditoría y los hallazgos con la entidad auditada;
 - g) evaluar las posiciones de las diversas partes interesadas; y
 - h) redactar un informe justo y equilibrado.
- 12) El auditor debe ser consciente de cualquier problema o situación que pueda amenazar la independencia del OCEX y/o de los miembros del equipo de auditoría.

Requerimiento según GPF-OCEX 3000

El auditor debe tener cuidado en mantenerse independiente, de manera que los hallazgos y conclusiones de auditoría sean imparciales, y sean vistos de dicha forma por los usuarios previstos.
(GPF-OCEX 3000/23)

Orientación

- 13) Además de confirmar su independencia, a lo largo del proceso de auditoría, el auditor debe establecer una comunicación abierta y buena con la parte responsable³ de la auditoría sobre su comprensión de los objetivos de la independencia del auditor. (Para obtener más pautas sobre este tema, consulte el apartado *Usuarios previstos y partes responsables* y el de *Comunicación*).
- 14) Las amenazas al cumplimiento de los requerimientos pertinentes de independencia deben considerarse antes y durante una auditoría. Las amenazas pueden corresponder a una o más de las siguientes categorías:
- a) Interés propio. Esta amenaza ocurre cuando el auditor podría beneficiarse directa o indirectamente de un interés o relación con la parte responsable
 - b) Arbitrariedad. Esta amenaza ocurre cuando un auditor promueve una posición u opinión hasta el punto de que la neutralidad y/o la objetividad pueden ser, o pueden percibirse como, menoscabadas.

³ En el desarrollo de este requerimiento, lo referido a la parte responsable también puede resultar aplicable a las partes interesadas cuando proceda, ya que la GPF-OCEX 3000/24 hace referencia de forma expresa a la independencia respecto de las partes interesadas relevantes.

- c) Familiaridad. Esta amenaza se produce cuando, en virtud de una estrecha relación con la parte responsable, el auditor se vuelve demasiado comprensivo con sus intereses.
 - d) Intimidación. Esta amenaza ocurre cuando el auditor puede verse disuadido de actuar objetivamente y ejercer el escepticismo profesional por amenazas, reales o percibidas, de la parte responsable.
 - e) Autoevaluación. Esta amenaza ocurre cuando cualquier resultado o juicio de fiscalizaciones anteriores debe evaluarse para llegar a conclusiones en el encargo actual.
 - f) Participación de la dirección. Esta amenaza se presenta cuando la entidad auditada se involucra indebidamente en la auditoría, por ejemplo, como miembro del equipo.
- 15) La naturaleza de las amenazas y los mecanismos de control aplicables necesarios para eliminarlas, o reducirlas a un nivel aceptable, diferirán dependiendo de las particularidades de la auditoría.
- 16) Al considerar la importancia de cualquier asunto en particular, deben tenerse en cuenta factores cualitativos. Un asunto puede considerarse insignificante solo si es trivial e intrascendente.
- 17) Si la amenaza no es insignificante, deben identificarse los mecanismos de control disponibles y, en su caso, aplicarse para eliminar la amenaza o reducir a un nivel aceptable. En el caso de que un auditor no cumpla con los requisitos de independencia, el OCEX debe considerar si es necesaria una acción disciplinaria, que puede incluir la separación del servicio.
- 18) La aplicación de mecanismos de control elimina o reduce las amenazas a un nivel aceptable. Las salvaguardas son necesarias cuando las amenazas identificadas están en un nivel en el que un observador razonable probablemente concluiría que el cumplimiento de los requerimientos éticos o de independencia relevantes puede verse comprometido.
- 19) Los ejemplos de mecanismos de control específicos de auditoría podrían incluir los siguientes:
- a) Involucrar a otra persona para que revise el trabajo realizado o asesore según sea necesario, sin comprometer la independencia del auditor. Esta persona podría ser alguien externo al OCEX, o alguien interno que no estuviera asociado con el equipo de auditoría. La persona debe ser independiente de la parte responsable y, debido a la revisión realizada o el asesoramiento brindado, no se considerará parte del equipo de auditoría;
 - b) consultar a un tercero, como un comité de expertos independientes, un organismo regulador profesional o un colega profesional;
 - c) rotación del personal para realizar fiscalizaciones operativas de diferentes entidades después de algunos años para contrarrestar la amenaza de familiaridad;
 - d) todas las personas que participan en una auditoría deben confirmar su independencia antes de iniciar el trabajo y considerarla durante toda la ejecución de la auditoría; y
 - e) separar a una persona del equipo de auditoría cuando los intereses financieros, relaciones o actividades de esa persona crean una amenaza a la independencia.

3.2. Usuarios previstos y partes responsables

Requerimiento según GPF-OCEX 3000

El auditor debe identificar de forma explícita a los usuarios previstos y a las partes responsables de la auditoría, y durante la misma considerar la implicación de estos papeles con la finalidad de llevar a cabo la auditoría de forma pertinente (adecuada y oportuna). (GPF-OCEX 3000/25)

Orientación

- 20) Los usuarios previstos son las personas para quienes el auditor prepara la fiscalización operativa. El parlamento, el ejecutivo, otras entidades del sector público, los terceros afectados por el informe de auditoría y el público en general pueden ser todos los usuarios previstos. Una parte responsable también puede ser un usuario previsto, pero rara vez será el único. En muchos casos, el parlamento o el ejecutivo serán los principales usuarios previstos de un informe de auditoría. Sin embargo, pueden existir otros usuarios previstos, tanto dentro como fuera del ejecutivo. Los ciudadanos pueden usar los resultados para tomar decisiones mejor informadas y, por lo tanto,

podrían ser los usuarios previstos. Los grupos de interés, las organizaciones involucradas en la implementación de políticas, la comunidad académica y, por último, pero no menos importante, los medios de comunicación, también pueden ser usuarios previstos en un contexto específico. Es aconsejable averiguar quiénes son los usuarios previstos pertinentes en las primeras etapas de la auditoría.

- 21) Un grupo especial de usuarios previstos son los expertos en un campo de auditoría específico. Los informes autorizados se benefician de su apoyo. Por otro lado, los informes corren el riesgo de perder autoridad cuando los expertos cuestionan las conclusiones y recomendaciones.
- 22) Las partes responsables son, principalmente, las que se supone que deben actuar sobre las conclusiones y recomendaciones del informe de auditoría. El papel de la parte responsable puede ser compartido por una variedad de personas, cada una con la responsabilidad de un aspecto diferente del tema. La parte responsable puede incluir a los responsables del tema que se audita en una función operativa y/o de supervisión. Al final de la cadena de rendición de cuentas siempre habrá una parte responsable (por ejemplo, un consejero) que deberá rendir cuentas ante el parlamento por el gasto y el desempeño en un área determinada.
- 23) Con frecuencia, el auditor de la fiscalización operativa tiene una amplia discreción en la selección del tema y la identificación de criterios, lo que a su vez influye en quiénes son las partes responsables relevantes y los usuarios previstos. El auditor debe considerar las funciones de los usuarios previstos al diseñar y realizar la auditoría y, al mismo tiempo, mantener su independencia.

3.3. Tema o asunto⁴

Requerimiento según GPF-OCEX 3000

El auditor debe identificar el tema o asunto de la auditoría operativa. (GPF-OCEX 3000/29)

Orientación

- 24) El tema o asunto se refiere a lo que se audita. El objeto de una auditoría operativa no tiene por qué limitarse a programas, entidades o fondos específicos, sino que puede incluir actividades o situaciones existentes (incluidas las causas y las consecuencias). Los ejemplos pueden ser la prestación de servicios por parte de las partes responsables o los efectos de las políticas y regulaciones gubernamentales en la administración, las partes interesadas, las empresas, los ciudadanos y la sociedad. El tema está determinado por el objetivo y formulado en las preguntas de auditoría.
- 25) En muchos OCEX, el mandato de la auditoría operativa no llegará a revisar las bases de las políticas de los programas gubernamentales. En estos casos, la auditoría operativa no cuestiona la idoneidad de la política, pero puede incluir el examen del diseño y su implementación o la evaluación de los resultados de estas políticas, y puede implicar un examen de la idoneidad de la información usada para la toma de las decisiones políticas.
- 26) El tema o asunto debe reflejar el riesgo y la materialidad dentro del área de auditoría. Esto es importante para agregar valor y asegurar que la auditoría sea relevante. La identificación del tema a menudo se hará sobre la base de un análisis de riesgos. Mientras que el tema se refiere a lo que se audita, el alcance define los límites del tema.

3.4. Confianza y seguridad en la auditoría operativa

Requerimiento según GPF-OCEX 3000

El auditor deberá comunicar, de una forma transparente, certeza o seguridad sobre el resultado de la auditoría del tema seleccionado respecto a los criterios correspondientes. (GPF-OCEX 3000/32)

⁴ Tema, asunto, o ámbito objetivo se usan como sinónimos en la presente GPF-OCEX 3910

Orientación

- 27) Todo el trabajo de auditoría debe proporcionar seguridad, lo que significa que el auditor suministra información confiable y válida a un destinatario previsto (fundamentalmente el parlamento o el poder ejecutivo) sobre las actividades de una parte responsable (fundamentalmente una entidad del sector público o el ejecutivo).

La “información confiable y válida” en este contexto requiere que las conclusiones sobre el tema en cuestión estén lógicamente vinculadas a los objetivos y criterios de auditoría, y estén respaldadas por evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Para lograr esto, la(s) conclusión(es) debe(n) estar claramente vinculada(s) con el(los) objetivo(s) de auditoría y los criterios de auditoría, y redactarse de manera que mejoren el grado de confianza de los usuarios previstos acerca de la evaluación del tema subyacente en relación con los criterios.

- 28) Por lo tanto, los informes están destinados a proporcionar confianza a los usuarios previstos de que las conclusiones de la auditoría reflejan con precisión el estado de la materia objeto de análisis subyacente. En pocas palabras, los usuarios previstos de los informes de seguridad deben poder estar razonablemente seguros de que las conclusiones son confiables y válidas.
- 29) Para lograr esto, la(s) conclusión(es) debe(n) estar claramente vinculada(s) con el(los) objetivo(s) de auditoría y los criterios de auditoría, y redactarse de manera que mejore el grado de confianza de los usuarios previstos sobre la evaluación del tema subyacente en comparación con dichos criterios.
- 30) Llegar a una conclusión de auditoría es un ejercicio de inferencia que implica un juicio considerable. Debido a esto, es muy importante que todos los aspectos de la(s) conclusión(es) estén respaldados por hallazgos basados en evidencia en relación con los criterios de auditoría. Por otro lado, todos los hallazgos también deben ser considerados al expresar la conclusión. La lógica es esta: “Dados los hallazgos A, B, C y D en comparación con los criterios de auditoría aplicables X, la conclusión natural es la siguiente”.
- 31) En segundo lugar, para llegar a una conclusión, es muy importante que los hallazgos (*findings*) se basen en pruebas suficientes y adecuadas. Si la evidencia es defectuosa de alguna manera, los hallazgos y la conclusión también lo serán.
- 32) Proporcionar certeza en este sentido requiere que las conclusiones se basen en hallazgos sólidos en comparación con los criterios de auditoría, y que los hallazgos se basen en evidencias sólidas. Sin embargo, también es importante dejar estos vínculos claros para los usuarios previstos. Esto se hace aclarando cómo se desarrollaron los hallazgos, criterios y conclusiones de manera equilibrada y razonable, y por qué las combinaciones de hallazgos y criterios dan como resultado una determinada conclusión general o conjunto de conclusiones (ISSAI-ES 100/37-38). Si esto se hace correctamente, los usuarios previstos pueden confiar en la validez de las conclusiones. El auditor entonces ha proporcionado seguridad.

3.5. Formas de proporcionar seguridad

- 33) La seguridad se puede transmitir o comunicar de diferentes maneras. Algunos ejemplos de cómo se puede hacer esto incluyen, entre otros, los siguientes:
- a) a través de una visión global sobre aspectos de economía, eficiencia y eficacia, cuando el objetivo de la auditoría, el tema, la evidencia obtenida y los hallazgos alcanzados permitan tal conclusión; o
 - b) proporcionando información específica sobre una variedad de puntos, incluidos el objetivo de la auditoría, las preguntas formuladas, la evidencia obtenida, los criterios de auditoría utilizados, los hallazgos alcanzados y las conclusiones específicas.
- 34) Es una buena práctica hacer una elección informada, dependiendo de las circunstancias, con respecto a cómo se comunica la seguridad. Es importante no confundir las formas de proporcionar seguridad (ISSAI-ES 100/20) que son:
- a) Mediante una opinión formal que transmita explícitamente el nivel de seguridad.

- b) Mediante otras formas. Normalmente, una opinión formal, comparable a la opinión sobre los estados financieros, no siempre será posible o adecuada en la auditoría operativa (ISSAI-ES 300/18). En estos casos la forma en que se transmite la seguridad se realizará “mediante otras formas”, tal y como se describe en la ISSAI-ES 100/20.⁵

3.6. Objetivo(s) de la auditoría

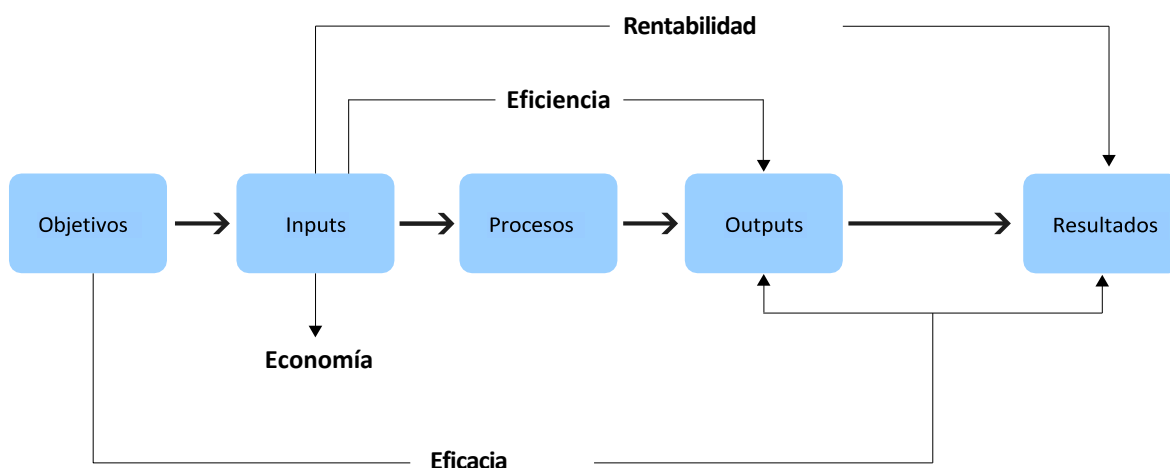
Requerimiento según GPF-OCEX 3000

El auditor debe establecer objetivo(s) de auditoría claramente definido(s), que se relacione(n) con los principios de economía, eficiencia y/o eficacia. (GPF-OCEX 3000/35)

Orientación

- 35) Los objetivos de la auditoría establecen el propósito de la auditoría y lo que el auditor busca lograr al realizar la auditoría. Los objetivos de la auditoría deben formularse de manera que sea posible concluir si se han alcanzado los objetivos una vez finalizada la auditoría.
- 36) Es una buena práctica establecer los objetivos de la auditoría al principio del proceso de planificación para ayudar a identificar los asuntos que se auditarán y sobre los que se informará. El(los) objetivo(s) de la auditoría determina(n) el tema, que se formula en las preguntas de la auditoría, y proporciona la respuesta de por qué se lleva a cabo la auditoría. Los objetivos y el alcance de la auditoría están interrelacionados y deben considerarse juntos. Se proporciona más información sobre la definición de los objetivos de auditoría en la GPF-OCEX 3920.
- 37) En la definición de auditoría operativa, las tres “E”, economía, eficacia y eficiencia juegan un papel fundamental. La relación entre estos tres principios se explica con más detalle en la figura 1. En esta figura, los *inputs* (insumos o recursos) se refieren a los recursos financieros, humanos y materiales utilizados para una intervención del gobierno (empresa, política, sistema, operación, programa, actividad u organización del gobierno). Los *outputs* se refieren a los productos, bienes de capital y servicios que resultan de una intervención del gobierno. Los resultados (*outcomes*) se refieren a los efectos probables o logrados de los productos de una intervención. Estos pueden ser a corto, medio o incluso largo plazo (los efectos a largo plazo también pueden denominarse “impactos”).

Figura 1



⁵ En algunos casos de elaboración de información propia, el órgano fiscalizador no proporciona una declaración explícita de seguridad sobre la materia fiscalizada. En tales casos, facilita a los destinatarios del informe el nivel necesario de confianza, ofreciendo de manera razonable y equilibrada una explicación detallada sobre la forma en que se establecieron los hallazgos, criterios y conclusiones, y la razón por la cual la combinación de hallazgos y criterios produce una conclusión o recomendación general.

ECONOMÍA

- 38) La fiscalización del principio de economía enfoca la auditoría en cómo la entidad auditada logró minimizar el coste de los recursos (insumo) teniendo en cuenta la calidad adecuada de estos recursos. Este tipo de auditoría se enfoca solo en la entrada. La pregunta principal es: “¿Los recursos utilizados están disponibles en el momento oportuno, en cantidad y calidad adecuadas y al mejor precio?” La calidad es un concepto importante en el lado de los recursos (tanto en economía como en eficiencia).

Calidad

En la definición de las tres E, la calidad de la producción es un factor importante. Si los costes de los productos o servicios disminuyen al mismo tiempo que disminuye su calidad, uno puede cuestionarse si se está logrando economía, eficiencia o eficacia. Por lo tanto, es importante evaluar si la calidad se ve afectada y de qué manera cuando se busca la economía, eficiencia y/o eficacia. A veces, los criterios de calidad están claramente definidos para productos o servicios específicos y pueden usarse para estas evaluaciones. Otra forma posible de evaluar la calidad de los productos o servicios es midiendo la satisfacción.

EFICIENCIA

- 39) La fiscalización del principio de eficiencia enfoca la auditoría en si los recursos consumidos se han utilizado de manera óptima o satisfactoria, o si se podían haber logrado resultados iguales o similares en términos de cantidad, calidad y tiempo de respuesta con menos recursos. La eficiencia evalúa la relación entre entradas y salidas. Las preguntas clave son: “¿Estamos obteniendo el máximo rendimiento, en términos de cantidad y calidad, de nuestros recursos?” o “¿Se podría haber logrado el mismo resultado con menos recursos?”.
- 40) Las auditorías de eficiencia pueden estar dirigidas a la eficiencia técnica (por ejemplo, ¿se pueden simplificar los procesos para mejorar el desempeño?), la eficiencia de asignación (por ejemplo, ¿se puede mejorar la eficiencia asignando recursos de manera diferente, por ejemplo, moviéndolos a instrumentos que contribuyan a maximizar el resultado?), o eficiencia de escala o sinergia (por ejemplo, ¿se puede mejorar la eficiencia compartiendo medios o procesos, o incluso fusionando organizaciones?).
- 41) La eficiencia es un concepto relativo. Un proceso, instrumento o programa es más o menos eficiente que otro. Esto significa que, para una auditoría de eficiencia, se necesita algún tipo de comparación. Por ejemplo, se puede comparar: actividades similares en distintas entidades, procesos en distintos momentos en el tiempo en una misma entidad tras la adaptación de una política o procedimiento, la eficiencia de una organización con un conjunto aceptado de características de organizaciones de referencia. Las auditorías orientadas a la eficiencia también pueden examinar los procesos que van desde el *input* hasta el *output* para exponer las deficiencias en estos procesos o en su implementación. Esto puede conducir a una mejor comprensión de por qué los procesos son eficientes, incluso sin medir la eficiencia en sí.

EFICACIA

- 42) La eficacia se refiere a la medida en que se han cumplido los objetivos de la política en términos del producto generado. Se ocupa de la relación entre las metas u objetivos, por un lado, y el resultado, por el otro. Como se muestra en la figura 1, la cuestión de la eficacia consta de dos partes: primero, en qué medida se cumplen los objetivos y segundo, si esto se puede atribuir al resultado de la política perseguida. Ambas partes se analizan a continuación.
- 43) La primera pregunta: “¿En qué medida se cumplen los objetivos de un programa o política?” puede ser respondida por una auditoría orientada a resultados. En tales auditorías, el enfoque principal está en los objetivos (¿son específicos y medibles?) y en la comparación entre el producto y/o resultado real y estos objetivos (ver también el enfoque orientado a resultados en el párrafo 51).
- 44) La medición y comparación de productos o resultados con los objetivos en un enfoque orientado a los resultados puede dar una indicación de la eficacia, pero no establece una relación causal entre el resultado y el programa que se audita. Tampoco proporciona información sobre las razones del cumplimiento. Sin embargo, la segunda parte de la pregunta sobre la eficacia puede referirse a la

contribución que hace el programa al logro de los objetivos. Al auditar la eficacia, se debe tratar de identificar la relación entre el logro de los objetivos y el programa implementado. Un instrumento útil para esto es la “teoría del cambio”

Teoría del cambio

Describe cómo y por qué se espera que funcione una iniciativa o programa. Es un concepto más amplio que la descripción esquemática de los recursos, productos y resultados esperados vinculados con flechas (figura 1). Describe las suposiciones o relaciones causales esperadas detrás de las flechas sobre cómo el uso de los recursos conducirá al producto deseado y cómo este producto conducirá al producto y al resultado deseado. En otras palabras, cómo ocurrirá el cambio. La identificación de la teoría detrás de un programa o una política se puede hacer analizando los documentos clave en los que se describe la política o entrevistando a los responsables de la política o el programa. Puede ayudar al auditor (y a veces también a los responsables) a obtener una descripción clara y una mejor comprensión de los supuestos sobre la relación causal entre el producto y el resultado esperado (objetivos) de una política o programa.

- 45) La eficacia se puede medir por varios métodos. Los métodos más sofisticados comparan la situación que se está abordando antes y después de la introducción de la política o el programa e implican medir el comportamiento de un grupo de control que no ha estado sujeto a la política o el programa (el contrafactual). Esto se puede hacer mediante un ensayo aleatorio o como un cuasiexperimento. Sin embargo, este tipo de método no siempre es factible. A veces, los métodos más cualitativos son más adecuados para comprender mejor las relaciones causales entre la política o el programa y el efecto, especialmente para encontrar respuestas a preguntas como “¿qué funciona, para quién y en qué circunstancias?”. Al sacar conclusiones sobre la relación causal entre la política o programa y los efectos, es importante ser transparente sobre las fortalezas y limitaciones de los métodos utilizados. Existen varios manuales (de evaluación) que brindan orientación para elegir los métodos correctos.
- 46) Otro enfoque que se usa a menudo en la auditoría operativa no es medir la eficacia en sí misma sino enfocarse en las condiciones que son (consideradas) necesarias para asegurar la eficacia. Estas condiciones pueden incluir buenas prácticas y procedimientos de gestión para garantizar la entrega correcta y oportuna de los servicios. Otras condiciones pueden ser la medida en que se ha llegado a los grupos objetivo o el nivel de desempeño. Estos tipos de auditorías a menudo tienen las características de una auditoría basada en procesos o una evaluación de programas. Los datos de los sistemas de gestión del desempeño pueden ser muy útiles para este tipo de auditorías; sin embargo, evaluar la calidad de estos datos es de gran importancia.
- 47) Una auditoría a menudo se centrará solo en una de las tres E, ya que auditar la eficacia y la eficiencia a menudo lleva mucho tiempo y puede requerir experiencia específica. Sin embargo, es aconsejable no examinar aspectos de economía o eficiencia o eficacia de las actividades de forma totalmente independiente. Por ejemplo, analizar la economía sin considerar también, al menos brevemente, el resultado de una política podría conducir a intervenciones de bajo costo pero ineficaces. Por el contrario, en una auditoría de eficacia, el auditor también puede considerar aspectos de economía y eficiencia: los resultados de una entidad, actividad, programa u operación auditada pueden haber tenido el resultado deseado, pero ¿fueron muy costosos los recursos?
- 48) Una auditoría no necesariamente tiene que centrarse solo en los efectos previstos de una política. Los efectos no deseados (positivos o negativos) también pueden ser relevantes para que los considere el auditor. Los efectos no deseados pueden revelarse, por ejemplo, al entrevistar al grupo objetivo de una intervención, a las partes críticas o a las partes interesadas relevantes. Abordar los efectos no deseados puede ser especialmente relevante si el auditado parece no darse cuenta de estos efectos o si los efectos no están incluidos en la teoría del cambio tal como se describe en los documentos clave de la política o el programa auditado.

3.7. Rentabilidad

- 49) La rentabilidad (análisis de coste-eficacia) combina ambos elementos, la eficiencia y eficacia, (ver figura 1) al analizar la relación entre el resultado de un instrumento, un proyecto o programa y los recursos, en términos de dinero y capital humano. El resultado de este tipo de análisis se puede expresar como una relación: coste por unidad de resultado o producto por unidad de coste. Un ejemplo es el coste de reducir las emisiones de CO₂. Esto se puede describir como X euro/kg de emisiones de CO₂ evitadas o al revés como X kg de CO₂ evitado/euro gastado.

Equidad y auditoría operativa

Algunos OCEX pueden considerar la equidad como una cuarta E. Esto describe el principio de que toda persona debe poder ejercer sus derechos civiles (p. ej., libertad de expresión, acceso a la información, libertad de asociación, libertad de voto, igualdad de género) y sus derechos políticos y sociales (p. ej., salud, educación, vivienda, y seguridad). Las políticas públicas de protección y desarrollo social juegan un papel fundamental en la construcción de la equidad. Los problemas de equidad también pueden tratarse como un tema adicional en las auditorías de desempeño o como un problema de eficacia cuando se trata de una meta de política o un objetivo de programa explícito. El examen de la equidad puede implicar, por ejemplo, la igualdad de acceso a los servicios, los impactos distributivos y el impacto sobre las disparidades regionales.

3.8. Enfoque de auditoría

Requerimiento según GPF-OCEX 3000

El auditor debe elegir un enfoque de auditoría orientado a resultados, problemas, sistemas, o a una combinación de ellos. (GPF-OCEX 3000/40)

Orientación

- 50) El enfoque de auditoría determina la naturaleza del examen a realizar. El enfoque de auditoría es un vínculo importante entre los objetivos de auditoría, los criterios de auditoría y el trabajo realizado para recopilar evidencia. La auditoría operativa generalmente sigue uno de los tres enfoques o una combinación de los mismos:
- Un enfoque orientado a los resultados, que evalúa si los objetivos (outputs y outcomes) se han logrado según lo previsto o si los programas y servicios están operando o actuando según lo previsto;
 - un enfoque orientado a problemas, que examina, verifica y analiza las causas de problemas particulares o desviaciones de los criterios de auditoría;
 - un enfoque orientado al sistema, que examina el correcto funcionamiento de los sistemas de gestión.
- 51) Un enfoque orientado a los resultados se ocupa principalmente de cuestiones como:
- "¿Cuál es el desempeño o qué resultados se han logrado, y se han cumplido los requisitos o los objetivos?" En este enfoque, el auditor estudia el desempeño real, los resultados y los productos y los relaciona con los criterios en los que se basan los objetivos. Por lo tanto, los hallazgos a menudo tendrán la forma de una desviación de los criterios. Las recomendaciones, si se presentan, a menudo tienen como objetivo eliminar tales desviaciones. La perspectiva es en ese sentido básicamente normativa.
- 52) Un enfoque orientado a problemas se ocupa principalmente de la verificación y el análisis de problemas. Tiene su punto de partida en un problema o una desviación "conocida" de lo que debería o podría ser. Los criterios de auditoría tienen un papel menos relevante que en el enfoque orientado a resultados. Se utilizan principalmente para identificar los problemas como punto de partida para la auditoría. Una tarea importante de la auditoría es verificar la existencia de los problemas manifestados y analizar sus causas desde diferentes perspectivas (problemas relacionados con la economía, eficiencia y eficacia de los compromisos o programas gubernamentales). El enfoque orientado al problema se ocupa de preguntas como: ¿Cuál es el problema? ¿Cuáles son las causas del problema? ¿Hasta qué punto el gobierno puede resolver el problema? ¿Cuál es, si lo hay, el programa del gobierno para resolver el problema?

- 53) La perspectiva es analítica e instrumental; el objetivo es entregar información actualizada sobre los problemas planteados y cómo enfrentarlos. El auditor puede usar varios métodos y no está restringido en sus análisis. El enfoque puede aplicar la técnica de proporcionar respuestas a las preguntas de auditoría o centrarse en probar las hipótesis establecidas. Se consideran todas las posibles causas materiales (solo se dan por sentadas las metas generales). Por lo tanto, no se excluyen propuestas para modificar leyes, reglamentos y diseño estructural de entidades públicas, si se demuestra que la estructura existente genera problemas graves y comprobados´.
- 54) El enfoque orientado al sistema es un enfoque que no se centra principalmente en la política o los objetivos, sino en sistemas de gestión que funcionen bien como condición para políticas eficaces y eficientes. Ejemplos de estos sistemas son los sistemas de gestión financiera, los sistemas de evaluación, los sistemas de control o los sistemas TIC. Este tipo de auditoría puede utilizar preguntas descriptivas como:
- ¿Cuál es el objetivo del sistema?
 - ¿Quiénes son los actores responsables dentro del sistema?
 - ¿Cuáles son las responsabilidades de cada actor?
 - ¿Qué normas, reglamentos y procedimientos son pertinentes?
 - ¿Cuáles son los flujos de información relevantes?
- Y se puede complementar con preguntas más evaluativas como:
- ¿En qué medida existe un plan sólido?
 - ¿Existe un sistema de seguimiento de buena calidad?
 - ¿La comparación entre la información del sistema de monitoreo y el plan conduce a ajustes, si es necesario?
 - ¿Se registra la planificación, el seguimiento y el ajuste de manera sistemática, lo que garantiza la rendición de cuentas a un nivel administrativo superior?
 - ¿Los procesos se evalúan periódicamente de forma adecuada?

3.9. Criterios de auditoría

Requerimientos según GPF-OCEX 3000

El auditor debe establecer criterios de auditoría adecuados, que correspondan al (los) objetivo(s) de auditoría y a las preguntas de auditoría, y que se relacionen con los principios de economía, eficiencia y/o eficacia. (GPF-OCEX 3000/45)

El auditor debe, como parte de la planificación y ejecución de la auditoría, discutir los criterios de auditoría con la entidad auditada. (GPF-OCEX 3000/49)

Orientación

- 55) Los criterios de auditoría representan las normas con arreglo a las cuales se juzgan las pruebas de auditoría. Los criterios de auditoría operativa son razonables y alcanzables, normas de rendimiento específicas de auditoría con respecto a las cuales la economía, eficiencia y eficacia pueden ser evaluadas y analizadas para determinar si el rendimiento es insuficiente, cumple o supera las expectativas. Los criterios de auditoría tienen por objeto orientar la evaluación (ayudar al auditor a responder a preguntas como «¿Por qué motivos es posible evaluar el rendimiento real?» «¿Qué se requiere o se espera?» «¿Qué resultados deben lograrse y cómo?»).
- 56) Al definir los criterios de auditoría, el auditor debe considerar que los criterios son pertinentes, comprensibles, completos, fiables y objetivos. Estos atributos se pueden describir de la siguiente manera:
- Los criterios de auditoría pertinentes contribuyen a que las conclusiones obtenidas ayuden a la toma de decisiones por parte de los usuarios previstos y a que las conclusiones obtenidas respondan a las preguntas de auditoría.

- b) Los criterios de auditoría comprensibles son aquellos que están claramente establecidos, contribuyen a conclusiones claras y son comprensibles para los usuarios previstos. No están sujetos a amplias variaciones de interpretación.
 - c) Los criterios de auditoría completos son los que son suficientes para el propósito de la auditoría y no omiten factores pertinentes. Son significativos y permiten proporcionar a los usuarios previstos una visión práctica de sus necesidades de información y toma de decisiones.
 - d) Unos criterios de auditoría fiables dan lugar a conclusiones razonablemente coherentes cuando son utilizados por otro auditor en las mismas circunstancias.
 - e) Los criterios objetivos de auditoría están libres de cualquier sesgo por parte del auditor o de la entidad auditada.
- 57) Los criterios de auditoría pueden ser cualitativos o cuantitativos y pueden ser generales o específicos, centrándose en lo que se espera, de acuerdo con principios sólidos, conocimientos científicos y mejores prácticas; o sobre lo que podría ser (con mejores condiciones) o sobre lo que debería ser de acuerdo con leyes, reglamentos u objetivos. Se pueden utilizar diversas fuentes, además de la legislación, para determinar los criterios de auditoría, incluidos los reglamentos, las normas, los principios básicos y las mejores prácticas, los marcos de medición del rendimiento y las políticas y procedimientos organizativos.
- 58) Los criterios pueden desempeñar una serie de funciones importantes para ayudar a llevar a cabo una auditoría operativa, entre ellas:
- a) proporcionar una base sobre la que puedan establecerse procedimientos para la recopilación de pruebas de auditoría;
 - b) proporcionar la base para evaluar las pruebas, desarrollar los hallazgos de la auditoría y llegar a conclusiones sobre los objetivos de la auditoría;
 - c) contribuir a añadir forma y estructura a las observaciones;
 - d) constituir una base común para la comunicación dentro del equipo de auditoría y con la dirección de los OCEX en relación con la naturaleza de la auditoría; y
 - e) formar una base para la comunicación con la dirección de la entidad auditada.
- 59) En la auditoría operativa, los conceptos generales de economía, eficiencia y eficacia deben interpretarse en relación con el tema, y los criterios resultantes suelen variar de una auditoría a otra. Sin embargo, los criterios establecidos también pueden ser útiles para otras auditorías de la misma entidad auditada o para las auditorías de entidades de alcance similar.
- 60) Los criterios de auditoría son establecidos por el auditor. Sin embargo, deben debatirse con la entidad auditada (y posiblemente con otras partes interesadas) durante la fase de planificación o, a más tardar, en la fase de realización de la auditoría. El examen de los criterios de auditoría con la entidad auditada sirve para garantizar una comprensión común y compartida de qué criterios se utilizarán como parámetros de referencia al evaluar a la entidad auditada. Por lo tanto, es importante definir claramente los criterios con los que se evaluará la entidad auditada.

3.10. Riesgo de auditoría

Requerimiento según GPF-OCEX 3000

El auditor debe gestionar activamente el riesgo de auditoría para evitar llegar a hallazgos, conclusiones y recomendaciones de auditoría incorrectas o incompletas, suministrando así información desequilibrada (imprecisa) o que no agregue valor. (GPF-OCEX 3000/52)

Orientación

- 61) El riesgo de auditoría es la posibilidad de que los hallazgos, conclusiones y recomendaciones del auditor sean inadecuados o incompletos, como resultado de factores como la insuficiente o inadecuada evidencia, un proceso de auditoría inadecuado, omisiones intencionales o información engañosa debido a tergiversaciones o fraudes.

- 62) La gestión del riesgo de auditoría está integrada en todo el proceso y en la metodología de la auditoría operativa. Para gestionar el riesgo de auditoría, el auditor debe:
- Identificar los riesgos
 - Evaluar estos riesgos
 - Desarrollar y aplicar estrategias para prevenir y mitigar los riesgos
 - Supervisar el riesgo de auditoría y las estrategias de mitigación a lo largo de la auditoría y realizar los ajustes necesarios en función de las circunstancias cambiantes (es decir, aplicar un enfoque de gestión de riesgos al abordar el riesgo de auditoría).

3.11. Comunicación

Requerimientos según GPF-OCEX 3000

El auditor debe planificar y mantener una comunicación eficaz y apropiada, sobre los aspectos clave de la auditoría, con la entidad auditada y las partes interesadas relevantes, durante todo el proceso de auditoría. (GPF-OCEX 3000/55)

El auditor debe tener cuidado en asegurar que la comunicación con las partes interesadas no comprometa la independencia e imparcialidad del OCEX. (GPF-OCEX 3000/59)

El OCEX debe comunicar con claridad las normas observadas para realizar la auditoría operativa. (GPF-OCEX 3000/61)

Orientación

- 63) El desarrollo de buenas y adecuadas relaciones externas es a menudo un factor clave para lograr auditorías eficaces y eficientes de los programas gubernamentales. El progreso y los resultados de la auditoría mejorarán si el equipo de auditoría puede obtener un buen contacto y fomentar la confianza manteniendo un enfoque plenamente profesional durante el transcurso de la auditoría. Hay que tener en cuenta que es el OCEX el que busca el acceso a fuentes, datos y argumentos en una auditoría. Sin una buena comunicación puede resultar difícil crear una atmósfera que sirva a ese interés.

ENTIDAD AUDITADA

- 64) El proceso de comunicación entre el auditor y la entidad auditada comienza en la fase de planificación de la auditoría y continúa a lo largo de todo el proceso de auditoría, mediante un proceso constructivo de interacción, a medida que se evalúan diferentes constataciones, argumentos y perspectivas.
- 65) El auditor debe informar a la entidad auditada del objeto de la auditoría, del objetivo u objetivos de auditoría, de los criterios de auditoría, de las preguntas de auditoría, del plazo en que deben auditarse y de las empresas, organizaciones o programas gubernamentales que se incluirán en la auditoría, tan pronto como sea posible tras la decisión de iniciar una auditoría.
- 66) La comunicación de estos aspectos clave proporciona una imagen clara de lo que trata la auditoría y de por qué se lleva a cabo, cuál podría ser el resultado y cómo afectará la auditoría a la entidad auditada (por ejemplo, el tiempo, la documentación, los recursos) antes de que comience la auditoría. Además, crea la base para intercambiar puntos de vista, evitar malentendidos y facilitar el proceso. Esto no significa que la entidad auditada dicte condiciones o controle de alguna manera el proceso de auditoría, sino que más bien implica establecer un proceso constructivo de interacción. Por regla general, la asistencia de personas de la entidad auditada es esencial para una auditoría eficaz. Un diálogo activo durante la auditoría con la entidad auditada, los expertos y otras entidades lo facilita; por ejemplo, verificar continuamente la comprensión del auditor y las conclusiones preliminares de la auditoría.

- 67) Los siguientes temas pueden servir de ejemplo para un mayor debate entre el auditor y la entidad auditada:
- el alcance de la auditoría, los criterios de auditoría, la metodología y el proceso de auditoría previsto;
 - funciones y personas clave para la recopilación de datos y con las que el OCEX puede mantener contactos, los tipos y cantidades previstos de documentos que el OCEX solicitaría o podría solicitar;
 - cómo mantener informada a la dirección de la entidad de auditoría sobre el progreso de la auditoría y las conclusiones que vayan surgiendo;
 - la capacidad de llevar a cabo la auditoría según lo previsto (por ejemplo, recursos, calendario, alcance).
- 68) Cuando se realicen importantes hallazgos durante una auditoría, el OCEX debe considerar la posibilidad de comunicar oportunamente los resultados con los órganos de gobierno.
- 69) Por último, hay que recordar la importancia de las observaciones de la entidad auditada sobre el buen funcionamiento del proceso de comunicación durante la auditoría y sobre si hay margen de mejora. También es importante hacer un seguimiento de si la entidad auditada consideró que el informe era justo, equilibrado y útil.

OTRAS PARTES INTERESADAS

- 70) Las buenas relaciones externas son importantes no solo en la perspectiva a corto plazo de acceso a la información y de una buena comprensión de la materia; a largo plazo, es igualmente importante que un OCEX genere confianza, respeto y credibilidad entre las partes interesadas.
- 71) Ejemplos de las principales partes interesadas son:
- El legislador
 - El ejecutivo (distinto de la entidad auditada)
 - Los ciudadanos
 - Los medios de comunicación
 - La comunidad académica
 - Organizaciones no gubernamentales
- 72) Durante las comunicaciones con las partes interesadas, el auditor debe ser y ser visto libre de influencias que puedan menoscabar la objetividad del OCEX o del auditor. Por consiguiente, el auditor debe ser independiente. En la sección «Independencia y ética» se ofrece más información al respecto.
- 73) Puede encontrar más información sobre el proceso de comunicación en la GPF-OCEX 3920.

3.12. Competencias

Requerimiento según GPF-OCEX 3000

El OCEX debe asegurarse de que el equipo de auditoría, de forma colectiva, cuente con las competencias profesionales necesarias para realizar la auditoría. (GPF-OCEX 3000/63)

Orientación

- 74) La auditoría operativa es una actividad investigadora compleja y basada en el conocimiento, con valores profesionales que ocupan una posición central. Estos valores incluyen la importancia de que el auditor tenga la oportunidad de desarrollar competencias y obtener resultados de buena calidad en las auditorías. Esto incluye la creación de un entorno estimulante y que fomente la mejora de la calidad.

- 75) El auditor de una fiscalización operativa debe contar con una amplia gama de competencias y disciplinas, entre ellas:
- a) diseño de investigación,
 - b) las ciencias sociales,
 - c) los métodos de investigación/evaluación científica y la experiencia necesaria para aplicar dichos conocimientos,
 - d) buen conocimiento de la gestión organizativa,
 - e) conocimiento de las organizaciones, programas y funciones gubernamentales,
 - f) cualidades personales incluyendo integridad, creatividad, juicio, habilidades analíticas, trabajo en equipo,
 - g) capacidad de comunicarse clara y eficazmente, oralmente y por escrito; y
 - h) competencias especiales en función de la naturaleza de la auditoría específica (por ejemplo, estadísticas, tecnologías de la información, ingeniería) o conocimientos especializados sobre el tema de que se trate.
- 76) Un conocimiento especial de las diferentes esferas funcionales que deben auditarse también puede resultar esencial, pero normalmente no se necesitan conocimientos avanzados en materia de contabilidad y auditoría financiera en la auditoría operativa. Es importante garantizar que la competencia se construye paso a paso y estimular el intercambio de conocimientos y el aprendizaje en la organización. El aprendizaje y la formación en el trabajo pueden ayudar al auditor a desarrollar los conocimientos y las competencias profesionales necesarios para la realización de una auditoría operativa.
- 77) A menudo, los OCEX organizan sus auditorías operativas separadamente de las auditorías financieras y de cumplimiento, y el personal seleccionado para la auditoría operativa tiene diferentes antecedentes y competencias de los seleccionados para los otros tipos de auditoría. Para cumplir con los requisitos de calidad, es una buena práctica que los OCEX cuenten con programas de formación y desarrollo para garantizar que su personal mantenga su competencia profesional a través de la educación y la formación continua. Un factor clave en el proceso de desarrollo es el aprendizaje a través de trabajos prácticos de auditoría.
- 78) La educación y la formación continua pueden incluir temas como la evolución actual de la metodología de auditoría operativa, el diseño, la gestión o la supervisión de la investigación, los métodos de investigación cualitativa, el análisis de casos de estudio, el muestreo estadístico, las técnicas de recopilación de datos cuantitativos, el diseño de la evaluación, el análisis de datos y la capacidad de escribir pensando en los destinatarios, entre otros. También puede incluir temas relacionados con el trabajo de campo del auditor, como la administración pública, la política y la estructura de las políticas públicas, la política de administración gubernamental, la economía, las ciencias sociales o la tecnología de la información. Es una buena práctica exigir a los auditores que mantengan sus competencias obteniendo un cierto número de horas de formación profesional continua cada año o dentro de un período de dos años.
- 79) Dado que la auditoría operativa es un esfuerzo de equipo, no es una buena práctica concluir una auditoría operativa por sí sola, ya que las cuestiones que se plantean son complejas. En consecuencia, no todos los miembros necesitan poseer todas las habilidades mencionadas anteriormente. Además, tal vez no siempre sea posible que un OCEX contrate a personas que cumplan todos los requisitos. Por lo tanto, las competencias requeridas pueden desarrollarse una vez que una persona esté en servicio, siempre que los candidatos al nombramiento hayan demostrado claramente la mentalidad y la aptitud potenciales para el tipo de trabajo que implica la auditoría operativa.
- 80) El auditor debe poseer una competencia profesional adecuada para llevar a cabo sus tareas. Los OCEX deben contratar personal con las cualificaciones adecuadas, adoptar políticas y procedimientos para desarrollar y formar a los empleados de los OCEX para que desempeñen sus

tareas de manera eficaz, preparar orientaciones escritas sobre la realización de auditorías, apoyar las competencias y la experiencia disponibles con el OCEX y revisar los procedimientos internos.

UTILIZACIÓN DE EXPERTOS EXTERNOS

- 81) Los expertos se utilizan a menudo en la auditoría operativa para complementar el conjunto de competencias del equipo de auditoría y mejorar la calidad de la auditoría. Un experto, si es necesario, es una persona o empresa que posee habilidades, conocimientos y experiencia especiales en un campo particular distinto de la auditoría. Antes de recurrir a expertos, el auditor debe asegurarse de que el experto tiene la competencia necesaria para los fines de la auditoría y de que está informado de las condiciones y la ética requeridas. El experto debe estar bien informado sobre las normas de confidencialidad. Los expertos externos que participen en la auditoría también deben ser independientes de las situaciones y relaciones que puedan menoscabar la objetividad de los expertos externos. Aunque el auditor de operativa puede utilizar el trabajo de un experto como prueba, el auditor sigue siendo plenamente responsable de las conclusiones del informe de auditoría.

3.13. Supervisión

Requerimiento según GPF-OCEX 3000:

El OCEX debe asegurarse de que el trabajo del personal auditor en cada nivel y en cada fase de la auditoría esté supervisado de manera apropiada. (GPF-OCEX 3000/66)

Orientación

- 82) La supervisión es esencial para garantizar el cumplimiento de los objetivos de auditoría y el mantenimiento de la calidad del trabajo. Una supervisión y un control adecuado, son siempre necesarios, independientemente de la competencia del auditor individual. La supervisión de la auditoría implica proporcionar suficiente orientación y dirección al personal asignado a la auditoría, abordar los objetivos de la auditoría y seguir la metodología aplicable, al tiempo que se mantiene informado de los problemas importantes encontrados y se revisa el trabajo realizado. Más concretamente, la supervisión incluye:
- a) Garantizar que todos los miembros del equipo comprendan plenamente los objetivos de la auditoría;
 - b) Garantizar que los procedimientos de auditoría sean adecuados y se lleven a cabo correctamente;
 - c) Garantizar que las pruebas de auditoría sean pertinentes, fiables, suficientes y documentadas;
 - d) Garantizar el cumplimiento de las normas de auditoría internacionales y nacionales;
 - e) Seguimiento del progreso del encargo para garantizar que se cumplan los presupuestos, los horarios y los cronogramas;
 - f) Teniendo en cuenta la competencia y las capacidades de los miembros individuales del equipo del encargo, si disponen de tiempo suficiente para llevar a cabo su trabajo, si entienden sus instrucciones y si el trabajo se está llevando a cabo de acuerdo con el enfoque planificado del encargo;
 - g) Abordar las cuestiones importantes que surjan durante el trabajo, teniendo en cuenta su importancia y modificando adecuadamente el enfoque planificado;
 - h) Apoyar al auditor cuando sea necesario para superar los desafíos de la auditoría;
 - i) Proporcionar apoyo práctico para resolver los problemas que surjan;
 - j) Determinar los asuntos que deben ser consultados o examinados por miembros del equipo de trabajo con más experiencia durante el encargo;
 - k) Revisión del trabajo de auditoría.
- 83) La naturaleza y el alcance de la supervisión del personal, la revisión del trabajo de auditoría y la evidencia del mismo varían dependiendo de una serie de factores, como el tamaño de la organización de auditoría, la importancia y complejidad del trabajo y la experiencia del personal.

- 84) Todo el trabajo de auditoría debe ser revisado por un miembro experimentado del equipo de auditoría a medida que avanza la auditoría y, en particular, antes de que se finalicen los informes de auditoría. La revisión aporta un mayor nivel de experiencia y juicio profesional al trabajo de auditoría y debe garantizar que:
- El trabajo de auditoría se ha llevado a cabo de conformidad con el plan de auditoría;
 - La naturaleza, el calendario y el alcance de los procedimientos aplicados son coherentes con los programas de auditoría;
 - Los resultados de los procedimientos de auditoría y las pruebas obtenidas se reflejan claramente en la documentación de auditoría y las conclusiones alcanzadas son coherentes con los resultados del trabajo realizado;
 - Se han celebrado consultas, cuando ha sido apropiado, y se ha documentado e implementado el resultado del asesoramiento;
 - Las pruebas obtenidas son suficientes y adecuadas para apoyar las observaciones, conclusiones y recomendaciones del informe.

3.14. Juicio y escepticismo profesional

Requerimiento según GPF-OCEX 3000:

El auditor debe ejercer el juicio y escepticismo profesional y considerar cuestiones desde diferentes perspectivas, manteniendo una actitud abierta y objetiva a los diversos puntos de vista y argumentos.
(GPF-OCEX 3000/68)

Orientación

- 85) El juicio profesional es la aplicación de la formación, los conocimientos y la experiencia pertinentes de modo que pueda tomar decisiones apropiadas en el transcurso del trabajo dadas las circunstancias del encargo de auditoría. En la auditoría operativa, el equipo de auditoría reúne una gran cantidad de información específica de auditoría y ejerce un alto grado de juicio y discreción profesional en relación con las cuestiones pertinentes.
- 86) Además del personal directamente implicado en la auditoría, el juicio profesional puede implicar la colaboración con otras partes interesadas, especialistas externos y de la gestión de la organización de auditoría.
- 87) El juicio profesional es esencial para la correcta realización de una auditoría. A continuación, se exponen ejemplos de cómo se forma el juicio profesional en el contexto de las auditorías operativas:
- Identificar y evaluar cualquier amenaza a la independencia, incluidas las amenazas a la independencia en apariencia;
 - Decidir qué auditar;
 - Determinar el nivel requerido de comprensión del objeto de la auditoría y las circunstancias relacionadas;
 - Determinar los objetivos, las preguntas y el alcance de la auditoría;
 - Determinar los criterios;
 - Determinar la naturaleza, el calendario y el alcance de los procedimientos de auditoría;
 - Determinar los procedimientos de revisión y consulta necesarios para la auditoría y cómo se abordarán los consejos;
 - Determinar qué conclusiones son lo suficientemente significativas como para informar;
 - Evaluar si se han obtenido pruebas de auditoría suficientes y adecuadas, y si es necesario hacer más para responder a las preguntas de auditoría y concluir con respecto al objetivo u objetivos;
 - Extraer conclusiones sobre la base de las pruebas de auditoría obtenidas en comparación con los criterios y los objetivos de auditoría; y
 - Determinar las recomendaciones que deben formularse.

- 88) Escepticismo profesional significa mantener la distancia profesional de la entidad auditada y una actitud de alerta e inquisitiva al evaluar la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida a lo largo de la auditoría. Es vital que el auditor ejerza escepticismo profesional y adopte un enfoque crítico, realice evaluaciones racionales y descarte las preferencias personales y las de los demás. Los siguientes son ejemplos de cómo el escepticismo profesional es particularmente importante en el contexto de una auditoría operativa:
- a) Considerando la integridad de la gestión;
 - b) Cuestionar las respuestas a las preguntas y demás informaciones obtenidas de la administración y de los encargados de la gobernanza;
 - c) Revisar la evaluación del riesgo como resultado de un material identificado o de información significativa inconsistente;
 - d) Planificación de procedimientos suficientes para evaluar la fiabilidad de los datos que se utilizarán durante la auditoría; y
 - e) Estar alerta a las pruebas de auditoría que contradigan otras pruebas de auditoría obtenidas.
- 89) El escepticismo profesional se demuestra a menudo en las diversas discusiones mantenidas con el equipo de auditoría, la dirección y los encargados del gobierno corporativo. Los ejemplos de cómo se puede aplicar y evaluar el escepticismo profesional en cada etapa de la auditoría incluyen, entre otros, los siguientes:
- a) El auditor evalúa la lógica del argumento de auditoría, las perspectivas y opiniones alternativas presentadas, y modifica, en su caso, su comprensión durante el transcurso de la auditoría, en lugar de basarse únicamente en pruebas que apoyen la conclusión final.
 - b) El auditor se cuestiona las opiniones de la dirección, las suposiciones, no solo las acepta.
 - c) El auditor evalúa la fiabilidad de la fuente de los documentos.
- 90) El auditor debe estar receptivo a los puntos de vista y argumentos y considerar los problemas desde diferentes perspectivas. Esto es necesario para evitar errores de juicio o sesgos cognitivos. Por lo tanto, es importante que el auditor ejerza el escepticismo profesional y adopte un enfoque crítico, haga valoraciones racionales y descarte las preferencias personales y las de los demás.

Requerimiento según GPF-OCEX 3000:

El auditor debe evaluar el riesgo de fraude al planificar la auditoría, y estar alerta a la posibilidad de fraude durante todo el proceso de auditoría. (GPF-OCEX 3000/73)

Orientación

- 91) El fraude se define como un acto intencionado por una o más personas entre los empleados, la dirección, los encargados de la gobernanza o terceros que impliquen el uso de engaños para obtener una ventaja injusta o ilegal, como:
- a) violación de la confianza,
 - b) concesión colusoria de subvenciones y contribuciones,
 - c) la oferta colusoria o la adjudicación de contratos,
 - d) engaño,
 - e) actos deshonestos,
 - f) falsa representación,
 - g) ocultación fraudulenta,
 - h) actos ilícitos,
 - i) incorrecciones intencionadas,
 - j) irregularidades,
 - k) los sobornos,
 - l) comisiones secretas, y
 - m) robo.

- 92) A diferencia del error, el fraude es intencionado y generalmente implica la ocultación deliberada de los hechos. Podrá implicar a uno o más miembros de la entidad auditada o a terceros. La responsabilidad principal de la prevención y detección del fraude recae tanto en los encargados de la gobernanza de la entidad auditada como en la gestión de la entidad auditada. Las responsabilidades del auditor son identificar y evaluar el riesgo de fraude cuando el riesgo sea significativo. El auditor también debe determinar los procedimientos de auditoría en respuesta a esos riesgos.
- 93) El auditor debe mantener el escepticismo profesional durante la fase de planificación y durante toda la auditoría porque, por lo general, la dirección y los empleados que participan en el fraude tomarán medidas para ocultar el fraude al auditor y a otros dentro y fuera de la entidad auditada. Al llevar a cabo auditorías, el auditor debe mantenerse al tanto de la posibilidad de fraude relacionado con el tema (por ejemplo, contratación o subvenciones y contribuciones). Si el auditor sospecha o se encuentra con un fraude, debe informar al supervisor y a las autoridades competentes para que adopten nuevas medidas.

Requerimiento según GPF-OCEX 3000

El auditor debe mantener un elevado estándar de comportamiento profesional. (GPF-OCEX 3000/75)

Orientación

- 94) Las altas expectativas para la profesión de auditor incluyen el cumplimiento de todas las obligaciones legales, reglamentarias y profesionales pertinentes, y evitar cualquier conducta que pueda desacreditar el trabajo del auditor, incluidas las acciones que provocarían que un tercero objetivo con conocimiento de la información pertinente llegara a la conclusión de que el trabajo del auditor era deficiente desde el punto de vista profesional. Se espera que el auditor aplique un enfoque sistemático de auditoría y la debida atención en todas las fases del proceso de auditoría. Por lo general, la atención debida se refiere al cuidado que una persona prudente habría ejercido en la realización de un trabajo determinado. Esto incluye una atención adecuada en la planificación de las auditorías, la recopilación y evaluación de pruebas y en la presentación de observaciones, conclusiones y recomendaciones. El equipo de auditoría y el OCEX deben actuar con el debido cuidado y preocupación en el cumplimiento de las normas de auditoría.
- 95) Los parlamentos y los ciudadanos esperan que el OCEX y sus auditores mantengan un alto nivel de competencia. Esto pone de relieve la necesidad de mantener las capacidades y competencias profesionales individuales manteniéndose al día y cumpliendo con los estándares profesionales y la legislación aplicable. La expectativa de actuar con el debido cuidado requiere que el auditor actúe con diligencia y de acuerdo con las normas técnicas y profesionales aplicables al realizar auditorías operativas. La diligencia incluye la responsabilidad de actuar con cuidado, en relación con un compromiso.
- 96) Es necesario mantener un alto nivel de comportamiento profesional durante todo el proceso de auditoría, desde la selección de los temas y la planificación de la auditoría hasta la presentación de informes. Es importante que el auditor trabaje sistemáticamente, con el debido cuidado y objetividad. Una buena práctica es el uso de programas de auditoría que son planes de trabajo detallados para orientar la ejecución de los trabajos.

Requerimiento según GPF-OCEX 3000

El auditor debe estar dispuesto a innovar durante todo el proceso de auditoría. (GPF-OCEX 3000/77)

Orientación

- 97) Al ser creativo, flexible e ingenioso, el auditor estará en mejor posición para identificar oportunidades para desarrollar enfoques innovadores de auditoría para recopilar, interpretar y analizar la información. Es importante reconocer que las diferentes etapas del proceso de auditoría ofrecen diferentes niveles de oportunidades de innovación. Durante la fase de planificación, el auditor puede tener la mayor oportunidad de innovar mientras se encuentra en el proceso de determinar los mejores enfoques y técnicas de auditoría aplicables a la auditoría.

- 98) Dentro de la auditoría y en los ámbitos de la evaluación y las ciencias sociales, las metodologías evolucionarán y se desarrollarán, y podrían establecerse nuevas técnicas y tecnologías para la recopilación y el análisis de pruebas que mejoren la calidad del informe y de la auditoría. A medida que los OCEX adoptan nuevas técnicas y tecnologías como resultado de ello, el auditor debe ser perspicaz y estar dispuesto a probar nuevas técnicas y metodologías. Se pueden utilizar herramientas como el análisis de datos y la minería de datos, por ejemplo, para identificar tendencias, patrones y conocimientos a partir de grandes cantidades de datos. El uso de análisis de datos mejorados puede dar lugar a evaluaciones de riesgos más centradas, una ejecución más eficiente de la auditoría y una presentación de informes más eficaz. Otros ejemplos de innovación son el uso ampliado de documentos de trabajo electrónicos y sistemas de gestión del conocimiento para compartir información que podría ser útil para más de un equipo de auditoría, y el uso de drones con fines fotográficos (por ejemplo, en auditorías operativas agrícolas).
- 99) Un OCEX necesita fomentar una cultura innovadora, y los auditores necesitan aprender unos de otros y abrir sus mentes a hacer las cosas de manera diferente. En otras palabras, un OCEX podría:
- Estimular formas innovadoras, de bajo coste, sostenibles y basadas en la web para que los OCEX intercambien puntos de vista, documentos y experiencias;
 - Fomentar las auditorías colaborativas de los temas pertinentes y fomentar la experimentación con nuevos enfoques, técnicas e informes;
 - Dar ejemplo en su gobernanza y modus operandi;
 - Buscar una evaluación independiente de su propio gobierno y modus operandi;
 - Facilitar las actividades para desarrollar su capacidad de «entregar el mensaje» de manera eficaz; y
 - Mantenerse informado sobre las nuevas metodologías de evaluación.

3.15. Control de calidad

Requerimiento según GPF-OCEX 3000:

El OCEX debe establecer y mantener un sistema para salvaguardar la calidad, que debe ser observado por el auditor para asegurarse de que todos los requerimientos estén satisfechos, y que haga énfasis en informes de auditoría apropiados, equilibrados y justos que agreguen valor y respondan a las preguntas de auditoría. (GPF-OCEX 3000/79)

Orientación

CONTROL DE CALIDAD (EN LA REALIZACIÓN DE LA AUDITORÍA)

- 100) Un sistema de control de calidad incluye políticas y procedimientos diseñados para proporcionar al OCEX una garantía razonable de que ella y su personal cumplen con las normas profesionales y los requisitos legales y reglamentarios aplicables. El objetivo es garantizar que las auditorías se lleven a cabo a un nivel siempre elevado. Los procedimientos de control de calidad abarcan cuestiones como la dirección, la supervisión y revisión del proceso de auditoría, y la necesidad de realizar consultas para adoptar decisiones sobre cuestiones difíciles o contenciosas.
- 101) El sistema de control de calidad debe diseñarse de manera que sea adecuado para el mandato y las circunstancias del OCEX y sea capaz de responder a sus riesgos de calidad. Para que el sistema de control de calidad sea eficaz, debe formar parte de la estrategia, la cultura y las políticas y procedimientos del OCEX. De este modo, la calidad se integra en la ejecución de la auditoría y en la elaboración del informe, en lugar de ser un proceso adicional una vez elaborado el informe (véase la seguridad de la calidad más adelante). Mantener un sistema de control de calidad requiere un seguimiento continuo y un compromiso con la mejora continua.
- 102) Los procedimientos de control de calidad deben ser parte integrante de la realización de cada auditoría operativa para minimizar los riesgos de error e impulsar la consistencia de las actuaciones. Esos procedimientos deben documentarse e incluir, por ejemplo, las diversas etapas del proceso de auditoría, los controles que deben llevarse a cabo (como la revisión de la gestión, la revisión por pares del proyecto de trabajo y la revisión editorial de los informes finales). Puede

ser útil que el OCEX defina primero claramente las características de lo que constituye un informe de auditoría de alta calidad.

- 103) Un aspecto clave de cualquier auditoría operativa es la consulta formal e informal que tiene lugar dentro de los equipos de auditoría, entre los equipos de auditoría y con especialistas internos o externos. La consulta durante el curso de un trabajo de aseguramiento es importante, ya que ayuda a promover la calidad y mejora la aplicación del juicio profesional, así como a reducir el riesgo de error. La consulta es ventajosa para llegar a conclusiones sólidas, para garantizar que el informe sea adecuado, justo y equilibrado y que aporte valor añadido. Es una buena práctica documentar las consultas clave que tienen lugar, la naturaleza del asesoramiento recibido y la forma en que el equipo de auditoría se ocupa del asesoramiento.
- 104) Un componente clave del control de calidad es un revisor de control de calidad de compromiso (RCCC). Un RCCC es una persona, independiente del equipo de auditoría, que realiza una evaluación objetiva de cuestiones importantes, incluidos los riesgos identificados y los juicios significativos emitidos por el equipo de auditoría, y las conclusiones del equipo a las que llegó al formular el informe de auditoría. Es una buena práctica designar un RCCC para auditorías de alto riesgo, según lo definido por el OCEX.
- 105) Es difícil para un OCEX desarrollar procedimientos de control de calidad eficaces sobre una base individual que puedan garantizar informes de auditoría operativa de alta calidad en toda la organización. Por lo tanto, es importante desarrollar estos procedimientos a nivel institucional. Es igualmente importante que el auditor sea, y siga siendo, competente y motivado, así como abierto a la retroalimentación del control de calidad. Por lo tanto, los procedimientos de control deben complementarse con apoyo, como la formación en el trabajo y la orientación para el equipo de auditoría.
- 106) Véase GPF-OCEX 1220 *Guía para el control de calidad de las fiscalizaciones de los OCEX* para obtener orientaciones adicionales sobre el control de calidad.

GARANTÍA DE CALIDAD (UNA VEZ FINALIZADA LA AUDITORÍA)

- 107) Un proceso de garantía de la calidad permite que las auditorías se evalúen de forma independiente después de su finalización de manera coherente con arreglo a criterios específicos. El objetivo principal de un proceso de garantía calidad es supervisar el sistema de control de calidad del OCEX tal como ha sido diseñado y evaluar si los controles adecuados están en marcha y funcionan correctamente. La realización de un proceso de control de calidad descrito anteriormente sería el primer paso que el proceso de evaluación de la calidad examinaría y el OCEX podría elaborar sus propios criterios, sobre la base de sus circunstancias particulares, con ejemplos de preguntas basadas en criterios, entre ellas:
- a) ¿En qué medida el informe describe claramente el contexto en el que se lleva a cabo el área examinada?
 - b) ¿En qué medida el informe está bien estructurado y bien escrito, e incluye un resumen ejecutivo eficaz?
 - c) ¿En qué medida se expone claramente la justificación del ámbito de aplicación?
 - d) ¿Se establece claramente la metodología de auditoría?
 - e) ¿En qué medida los hallazgos, conclusiones y recomendaciones del informe fueron equilibrados, lógicos, consistentes y respaldados por las evidencias citadas?
 - f) ¿En qué medida la auditoría ha logrado concluir con sus objetivos y proporcionar información útil para ayudar a mejorar los servicios públicos?
 - g) ¿En qué medida hay suficiente documentación sobre las competencias del equipo, los procedimientos de auditoría realizados, la evidencia para soportar los hallazgos, las consultas realizadas y el tratamiento de los comentarios recibidos y la supervisión?

- 108) Los que llevan a cabo la garantía de calidad independiente podrían ser miembros superiores de la unidad de fiscalización operativa (sin participación en la realización de la auditoría) o externos. También podría considerarse la posibilidad de realizar una revisión inter pares, llevada a cabo por miembros de otros OCEX autonómicos. El beneficio de una revisión por pares es que los miembros comprendan claramente el papel y las responsabilidades del OCEX, al tiempo que tienen la distancia del OCEX para permitir que su evaluación sea independiente. El uso de la garantía de calidad externa ofrece al OCEX la oportunidad de demostrar su rendición de cuentas ante las partes interesadas, entendiendo que la razón principal de la evaluación de calidad es mejorar las auditorías, el proceso de auditoría y el sistema de control de calidad. El OCEX puede utilizar los resultados de las revisiones de la evaluación de calidad distribuyendo buenos ejemplos de informes de auditoría operativa en el OCEX en beneficio de todos los auditores. Cuando se considere que los informes de auditoría del desempeño necesitan ser reforzados, los funcionarios superiores deben evaluar el sistema de control de calidad para determinar qué controles pueden ser necesarios para elaborar informes de auditoría de resultados que cumplan las normas del OCEX, y trabajar con los equipos de auditoría para determinar las lecciones aprendidas y las posibilidades de capacitación, tutoría y orientación en esferas específicas.

3.16. Materialidad

Requerimiento según GPF-OCEX 3000

El auditor debe considerar la materialidad de todas las etapas del proceso de auditoría, incluidos los aspectos financiero, social y político del asunto en cuestión, con la finalidad de entregar tanto valor agregado como sea posible. (GPF-OCEX 3000/83)

Orientación

- 109) La materialidad es la importancia relativa de un asunto, en el contexto en el que se está considerando, que puede cambiar o influir en las decisiones de los destinatarios del informe, como los legisladores o los ejecutivos. La importancia relativa puede considerarse en el contexto de factores cuantitativos y cualitativos, como la magnitud relativa, la naturaleza y el efecto sobre el tema y los intereses expresados por los usuarios previstos. Además del valor monetario, la materialidad incluye cuestiones de importancia social y política, cumplimiento, transparencia, gobernanza y rendición de cuentas. La materialidad puede variar con el tiempo y puede depender de la perspectiva de los usuarios previstos y de las partes responsables.
- 110) Los factores cualitativos pueden incluir aspectos como:
- a) Si un hallazgo es el resultado de un acto intencionado (fraude) o es involuntario.
 - b) Si un aspecto particular del programa o entidad es significativo en relación con la naturaleza, la visibilidad y la sensibilidad del programa o de la entidad auditada.
 - c) Si la salud o la seguridad de los ciudadanos se ven afectadas.
 - d) Si un hallazgo se refiere a la transparencia o a la rendición de cuentas.
- 111) La consideración de la materialidad es relevante en todos los aspectos de las auditorías operativas. Por lo tanto, el auditor debe tener en cuenta la materialidad a la hora de seleccionar los temas de auditoría, determinar los objetivos, las preguntas y el alcance de la auditoría, definir los criterios, evaluar la evidencia, documentar los hallazgos y elaborar las conclusiones y recomendaciones.
- 112) Los hallazgos se consideran materiales si, individualmente o en conjunto, se puede esperar razonablemente que influyan en las decisiones relevantes adoptadas por los usuarios previstos sobre la base del informe del auditor. La consideración de la materialidad por parte del auditor es una cuestión de juicio profesional y se ve afectada por la percepción del auditor de las necesidades comunes de información de los usuarios previstos.
- 113) Los factores cuantitativos se refieren a la magnitud de los hallazgos que se expresan cuantitativamente. El auditor debe tener en cuenta el efecto agregado de los hallazgos que individualmente sean insignificantes.

3.17. Documentación

Requerimiento según GPF-OCEX 3000

El auditor debe documentar la auditoría de una manera suficientemente completa y detallada. (GPF-OCEX 3000/86)

Orientación

- 114) El auditor debe conservar todos los documentos relevantes recopilados y generados durante una auditoría operativa. Entre los ejemplos de los tipos de registros que se espera que se documenten en la mayoría de las auditorías operativas cabe citar: a) los detalles del plan y la metodología de auditoría, b) los resultados del trabajo sobre el terreno y el análisis, c) las comunicaciones y la retroalimentación con la entidad auditada, y d) las revisiones de supervisión y otras salvaguardias de control de calidad. Sin embargo, las circunstancias particulares de la auditoría operativa determinarán la finalidad y el contexto específicos de la documentación de auditoría. Esto incluye las comunicaciones por correo electrónico relevantes, enviadas o recibidas, de un funcionario de una entidad auditada o de una parte externa que sean relevantes para la auditoría y estén relacionadas con el informe. Los registros documentales que se llevaron a cabo en el trabajo de auditoría y la fecha en que se completó. La documentación del trabajo de auditoría debe ser suficiente para que un auditor experimentado que no haya formado parte del equipo de auditoría pueda comprender:
- a) La naturaleza, el calendario y el alcance del trabajo realizado;
 - b) Las conclusiones del trabajo de auditoría y las evidencias de auditoría obtenidas; y
 - c) Cuestiones importantes que surjan durante la auditoría (por ejemplo, cambios en el alcance o enfoque de la auditoría, decisiones relativas a un nuevo factor de riesgo identificado durante la auditoría, medidas adoptadas como resultado de desacuerdos entre la entidad de auditoría y el equipo), las conclusiones a las que se llegó al respecto y juicios profesionales significativos realizados al llegar a dichas conclusiones.
- 115) Si, en el contexto de una auditoría operativa, el auditor recopila datos personales o información, deberá asegurarse de que se protegen adecuadamente. La naturaleza y la sensibilidad de la información son factores para determinar qué seguridad es adecuada.
- 116) Para determinar la naturaleza y el alcance de la documentación para un área de auditoría o una fase del procedimiento concreto, el auditor generalmente necesita más documentación de auditoría cuando:
- a) el riesgo es elevado (el riesgo asociado a la realización de la auditoría o cuando la constatación es significativa, sensible o contradictoria);
 - b) se necesita más juicio en la realización del trabajo o en la evaluación de los resultados; y
 - c) las evidencias son más significativas (es decir, la evidencia es fundamental para concluir sobre los objetivos de la auditoría).
- 117) Es aconsejable que la documentación incluya un sistema que cruce o referencie el informe de auditoría con los documentos de trabajo.
- 118) El auditor debe adoptar procedimientos adecuados para mantener la confidencialidad y la custodia segura de los papeles de trabajo, así como la plena salvaguarda de los datos personales especialmente protegidos, habituales en muchas auditorías operativas. El auditor también debe conservar los papeles de trabajo durante un período suficiente para satisfacer las necesidades de los requisitos legales, reglamentarios, administrativos y profesionales y para realizar actividades de seguimiento de la auditoría.