

# Un modelo de sistema de gestión de la calidad de las fiscalizaciones para los órganos de control externo (SIGECA-OCEX)



**Nuria Guerrero Lebrón**  
Cámara de Cuentas de Andalucía.

Revista Auditoría Pública nº 87. Junio 2026. Páginas: 63-73

**Resumen:** La calidad constituye un elemento clave en el ejercicio de la función fiscalizadora que tienen encomendada los órganos de control externo (OCEX). En los últimos años asistimos a una evolución del concepto, que no ha hecho más que otorgar un papel más relevante de la calidad dentro del contexto de la actividad auditora de estas instituciones, estableciendo como principio fundamental de auditoría del sector público, el que las entidades fiscalizadoras deben diseñar, aplicar y operar un sistema de gestión de la calidad. Las instituciones de control no han permanecido ajenas a estas circunstancias, y se encuentran inmersas en un proceso dinámico de evolución y cambio en los sistemas de calidad que tienen implementados. En este escenario, el modelo SIGECA-OCEX, constituye una propuesta metodológica adaptada a las particularidades de los OCEX, basada en los pronunciamientos normativos internacionales, que aborda la calidad y su implementación en las instituciones desde una perspectiva sistémica, integral y con un enfoque de riesgos.

**Palabras Clave:** calidad, control, gestión, propuesta metodológica, integral, sistémico, enfoque de riesgos.

**Abstract:** Quality is a key element in the exercise of the oversight function entrusted to the external audit institutions (OCEX). In recent years, we have witnessed an evolution of this concept, which has only strengthened the role of quality within the auditing activity of these institutions, establishing as a fundamental principle of public sector auditing that audit institutions must design, implement, and operate a Quality Management System. Audit institutions have not remained unaffected by these developments and are immersed in a dynamic process of evolution and change in the quality systems they have implemented. Within this context, the SIGECA-OCEX model constitutes a methodological proposal tailored to the specific characteristics of the OCEX. It is based on international normative pronouncements and addresses quality and its implementation in the institutions from a systemic, comprehensive, and risk based perspective.

**Keywords:** quality, control, management, methodological proposal, comprehensive, systemic, risk-based approach.

## 1. Introducción.

La calidad es un concepto íntimamente ligado y presente en el ejercicio de la auditoría del sector público y su marco regulador. El cumplimiento de la calidad constituye un fin de las entidades fiscalizadoras que debe integrarse en la estrategia, la cultura organizativa, las políticas y los procedimientos de estas entidades. La calidad de los trabajos de fiscalización y de los resultados afecta a la reputación y credibilidad de las instituciones (ISSAI-140 INTOSAI, 2023), contribuye a aumentar la confianza de las partes interesadas y garantiza un mayor valor de las fiscalizaciones más allá del cumplimiento de los requerimientos normativos.

En este sentido, la ISSAI-100 (INTOSAI, 2019), que regula los principios fundamentales de auditoría del sector público, sitúa el control de calidad, como uno de los principios generales, relacionado con los requerimientos organizacionales de las entidades fiscalizadoras, estableciendo que las entidades deben diseñar, aplicar y operar un sistema de gestión de la calidad.

Por tanto, el sistema de gestión de calidad es el que va a dirigir y controlar las organizaciones con respecto a la calidad, siendo su finalidad, alcanzar una seguridad razonable de que, tanto el órgano de control como su personal, cumplen con sus responsabilidades y realizan los trabajos de acuerdo con las normas profesionales y los requisitos legales y reglamentarios establecidos, y emiten los informes apropiados sobre los trabajos de acuerdo con sus circunstancias.

Podemos identificar las características esenciales de los sistemas en torno a los procedimientos principales y como se estructuran. El primero de ellos se relaciona con la cultura interna de calidad en las instituciones, conocida como liderazgo de calidad. Este aspecto es imprescindible ya que debe existir un compromiso explícito y sostenido por parte de los órganos de gobierno con la calidad. Dicho compromiso debe reflejarse en la coherencia entre la estrategia institucional y las decisiones que se adopten, especialmente aquellas vinculadas con la gestión de los recursos humanos, como los procesos selectivos, los criterios de evaluación del desempeño, la promoción, la formación y la remuneración. El segundo corresponde a la implementación de políticas y procedimientos de control y gestión de la calidad. Resulta necesario definir y diseñar la estructura de control interno de la calidad, las responsabilidades, diseño de controles preventivos y detectivos, los procesos, su documentación, así como asignar los recursos suficientes para su adecuado funcionamiento, teniendo el criterio de riesgo como rector. El cumplimiento de estos requisitos permitirá asegurar los resultados. Por último, el seguimiento de las políticas y procedimientos

implementados constituye el tercero de los vértices en los que va a pivotar el sistema, no basta con diseñar y poner en funcionamiento, se hace necesario una verificación de su adecuación y suficiencia en lo que respecta a los requerimientos de calidad, valorando en su caso la modificación de los riesgos y su valoración, y proceder a su corrección en caso de que se identifiquen deficiencias. Por tanto, los sistemas de gestión de calidad responden a modelos dinámicos y de mejora continua.

## 2. Evolución del control de calidad en los OCEX: elementos clave.

La incorporación al marco normativo en 2014 de la adaptación al sector público español de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI-ES), constituye un hito de partida clave en el ámbito de la calidad y su implementación en los OCEX, ya que estos pronunciamientos, exigen mantener actualizados los métodos de trabajo, siendo uno de sus elementos fundamentales la introducción de un completo sistema de control de calidad de las fiscalizaciones.

A lo largo de las próximas líneas vamos a desgranar los elementos clave en la evolución de la implementación de la calidad en los OCEX, a través del desarrollo y análisis de tres aspectos, el primero de ellos, el relativo a las normas de control de calidad interno como parte del sistema de fuentes jurídicas de la actividad de auditoría, el segundo la transformación del concepto de calidad en las auditorías, se ha evolucionado de los sistemas de control de calidad a los sistemas de gestión de la calidad y, para finalizar, trataremos de forma separada la aplicación del enfoque de riesgos.

### 2.1. Normas de control de calidad.

La ley de auditoría de cuentas dispone que el sistema de fuentes jurídicas en el que se sustenta la actividad de auditoría de cuentas está constituido por tres grupos de normas, las normas de auditoría, las normas de ética y las normas de control de calidad interno, separando y dando entidad propia al marco normativo de la calidad. Esto es extrapolable en el ámbito del sector público, por lo que podemos afirmar que las normas de control de calidad encabezan la jerarquía del marco normativo de los OCEX. En cuanto a las disposiciones que lo conforman se pueden diferenciar tres etapas desde una perspectiva cronológica, en las que se incorporan normas, que permiten entender la evolución del concepto y requerimientos en el ámbito de la calidad.

La etapa primera se inicia en el año 2014, con la aproba-

ción de la ISSAI-ES 100 Principios fundamentales de fiscalización del sector público. En dicha norma se establece de manera explícita como requisito organizacional de las instituciones de control externo, el establecer y mantener procedimientos adecuados de control de calidad de acuerdo con las normas profesionales. La INTOSAI a lo largo de los últimos años ha emitido pronunciamientos (ISSAI 100 en 2019, ISSAI 140 en 2023), que no han hecho más que afianzar la calidad como principio fundamental.

La segunda etapa viene marcada con la incorporación al marco normativo de las guías prácticas de fiscalización de los órganos de control externo (GPF-OCEX). En este grupo se incorpora en 2016 la GPF-OCEX 1220 Guía para el control de calidad de las fiscalizaciones de los OCEX, de la que se aprueba una nueva versión en 2024, Guía para el sistema de gestión de la calidad de las fiscalizaciones de los OCEX (revisada), que actualiza el marco regulatorio a los pronunciamientos internacionales.

Finalmente, el tercer bloque viene marcado por las disposiciones que sobre la materia ha emitido la Federación Internacional de Contadores (IFAC), y la adaptación que en 2019 y 2023 ha realizado la Intervención General de la Administración del Estado al sector público español, de las Normas Internacionales de Gestión de la Calidad y de la Norma Internacional de Auditoría 220 Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros.

## **2.2. Sistemas de control de calidad versus sistemas de gestión de la calidad.**

La aplicación de las disposiciones relativas a la calidad ha conllevado que los OCEX, hayan estado implementando sistemas de control de calidad sobre los informes de fiscalización emitidos, elevándolos en algunos casos al conjunto de los trabajos de fiscalización. Así tradicionalmente en los procesos de revisión de control de calidad interno se identificaba aquellos controles técnicos, realizados por el equipo responsable de las actuaciones, frente a los controles desarrollados por un equipo revisor sobre la fiscalización y/o el informe.

La aprobación en 2023 de la versión revisada de la ISSAI 140 Gestión de calidad en las entidades fiscalizadoras superiores, supone un avance y evolución del concepto, así como de los requisitos a cumplir respecto a la calidad en el ámbito de la auditoría, donde se pasa a hablar de sistema de gestión de la calidad, sustituyendo el término control por el de gestión. Pero las novedades van más allá de la terminología, se establece un enfoque integral y sistémico de la calidad basado en riesgos. Se añaden dos nuevos componentes, el proceso de evaluación de riesgos e información y comunicación, cuyo objetivo es el flujo de información bidireccional entre los OCEX y el equipo de auditoría. Por otro lado, se amplía el alcance del

componente recursos, diferenciando tres dimensiones: humanos, que se refiere a las competencias, capacidades y tiempo, tecnológicos, así como intelectuales, que abarcan metodologías, herramientas y guías.

Por tanto, un sistema de gestión de calidad va más allá de la simple verificación de la calidad, incluye políticas, procesos y procedimientos que permiten a una organización gestionar sus procesos de calidad de manera efectiva, asegurando que se cumplan los requisitos y se mejore continuamente.

En este sentido los mecanismos ya implementados por los OCEX en los sistemas de control calidad no sólo pueden incorporarse en el establecimiento de los sistemas de gestión de calidad, sino que tienen que ser el punto de partida e inicio, pudiendo establecerse un proceso gradual y continuo en el tiempo.

En conclusión, vamos a poder identificar hasta tres niveles de implantación de los controles de calidad en los OCEX. El primero, el control técnico interno de la calidad de los informes y/o trabajos de fiscalización acometidos por el equipo de trabajo. El segundo, el sistema de gestión de la calidad, como control técnico interno que realiza el equipo revisor, conformado por personal de la institución que no ha estado asignado al trabajo. Las características compartidas en estos dos niveles, es que se trata de controles obligatorios, de carácter técnico, interno, siendo lo que los diferencia el personal que los lleva a cabo. El alcance variará en función de las instituciones abarcando al menos los borradores de informes y pudiendo ampliarse a los trabajos de fiscalización y/o a otros componentes de calidad. Por último, se puede señalar un tercer nivel, de carácter voluntario, denominado revisión entre pares, que se refiere a una revisión externa e independiente de uno o más elementos de la organización y el funcionamiento de una entidad por un equipo de profesionales homólogos de una o más entidades fiscalizadoras. (GUID 1900, INTOSAI, 2019). La revisión entre pares no responde a un control técnico, sino una evaluación y un asesoramiento proporcionados voluntariamente por homólogos.

## **2.3. El enfoque de riesgos en los sistemas de gestión de calidad.**

El enfoque basado en riesgos es algo implícito en el ejercicio de la actividad de auditoría, conforma la piedra angular. La identificación, evaluación y valoración de riesgos constituye el eje fundamental del modelo en el que se sustenta el proceso fiscalizador, permitiendo enfocar los procedimientos de auditoría en respuesta a los riesgos identificados, con el propósito de concluir, si se ha obtenido una evidencia adecuada y suficiente que reduzca el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo, que permita emitir los informes de fiscalización.

Este enfoque ha sido trasladado en el diseño de los sistemas de calidad, de manera que metodológicamente, se requiere que se identifiquen y valoren los riesgos a nivel de componentes de calidad, se establezcan respuestas a esos riesgos a través del diseño e implementación de procedimientos, que nos permitan obtener una seguridad razonable en torno a la calidad, en su doble vertiente, tanto de cumplimiento de las normas de auditoría como de la adecuación del informe a la evidencia obtenida. La asignación de los recursos a las áreas de mayor riesgo permite una mejor adaptación en función de las necesidades y recursos, y todo ello como un proceso iterativo que permita la flexibilidad en la gestión de riesgos y modificar los objetivos de calidad, los riesgos y las respuestas.

### 3. Diagnóstico de la implantación de la calidad en los OCEX: situación y áreas de mejora<sup>1</sup>.

Es posible valorar el grado de implantación de la calidad en los OCEX estableciendo tres etapas, que abarcan diferentes alcances y dimensiones de gestión de la calidad de menor a mayor nivel de avance. El grado uno se corresponde con la supervisión y control técnico interno, relativo a las diferentes fases del informe o incluso a otros aspectos de los trabajos de fiscalización, pero siempre ejecutados por el personal que conforma parte del trabajo. El segundo grado abarca los controles técnicos anteriores, pero en donde el personal siendo de la institución no conforma parte de los equipos asignados a los trabajos. El desarrollo de esta segunda etapa conlleva el desarrollo de un sistema de la calidad que se documenta, en torno a los diferentes componentes de calidad y sus objetivos, y que culmina con el nivel tercero, que responde a un sistema de gestión de la calidad en los términos que se define en la ISSAI 140.

En la actualidad el 90% de los OCEX disponen de controles de calidad implantados, aunque el grado de madurez varía, el 11% se encuentran en la primera etapa, el 56% están desarrollando la segunda, mientras que solo un 33% se encuentran en la fase final, teniendo un sistema que responda a los requerimientos de la ISSAI.

En cuanto al desarrollo normativo propio aparece en el 78% de las entidades que adaptan la GPF–OCEX 1220 a las particularidades, estructura y recursos de cada una de las instituciones.

En función de las conclusiones alcanzadas se pueden es-

tablecer las mejoras y acciones que deben acometer los OCEX, todas ellas encaminadas al establecimiento de un sistema de gestión de la calidad completo. La primera de ellas responde a documentar los sistemas de gestión de la calidad en los que se desarrolle de manera detallada el diseño, implantación y funcionamiento de estos. Como parte de este, se ha de favorecer la comprensión y comunicación por parte del personal de las instituciones, estructurando las funciones y responsabilidades. Por otro lado, ampliar los controles más allá del componente de realización de los trabajos, que es sobre el que habitualmente se concentran las instituciones, teniendo mecanismos de revisión en las diferentes fases de los informes y en la planificación. En conclusión, se ha de someter todo el trabajo a supervisión, estableciendo procedimientos de seguimiento y comprobación del trabajo realizado y de los documentos desde la fase de planificación a la de publicación, reflexionando para determinar si el trabajo es suficiente, justifica las conclusiones, se ha realizado de acuerdo con los procedimientos, si se han logrado los objetivos y si el trabajo está debidamente documentado. Por último, es necesario sustentar el seguimiento y la evaluación de los sistemas de gestión de la calidad.

### 4. El modelo SIGECA–OCEX como propuesta metodológica hacia un sistema de gestión de la calidad para los OCEX.

El modelo SIGECA–OCEX se presenta como una guía práctica para utilizar a la hora de diseñar e implementar un sistema de gestión de calidad para los órganos de control externo, acorde con los requerimientos establecidos por la normativa, pero incorporando la flexibilidad en la aplicación de los requisitos, ya que tiene en cuenta el tamaño, estructura y tipología de fiscalizaciones que realizan estas entidades. En definitiva, incorpora las consideraciones específicas propias de los OCEX.

En este sentido, el modelo presenta de forma práctica instrumentos y herramientas que permiten el diseño de un sistema de gestión de calidad integral y sistémico, que integra el enfoque de riesgos, basado en el uso de matrices de riesgos para cada uno de los componentes de calidad, lo que facilita el proceso de identificación y valoración de los riesgos, así como las respuestas a los mismos.

El marco de pronunciamientos establece que el sistema de gestión de calidad se debe estructurar, por un lado, en

<sup>1</sup> Las conclusiones en este epígrafe se basan en las respuestas obtenidas de un cuestionario remitido a los 13 OCEX, relativo a la estructura y funcionamiento de la calidad en las instituciones, y de los que se ha recibido contestación de la información solicitada de 10 OCEX.

función de los procesos de gestión de riesgos de calidad, seguimiento y corrección y, por otro, de los objetivos establecidos en relación con los seis componentes de calidad (gobierno, recursos, requerimientos éticos, aceptación de trabajos, realización de trabajos, información y comunicación), y todo ello interconectado de manera continua e iterativa. Partiendo de estas premisas es posible establecer las seis fases que deben conformar la implantación del modelo:

1. Establecer objetivos de calidad estructurados en distintos componentes.
2. Identificar y valorar los riesgos que podrían afectar al logro de esos objetivos.
3. Implementar respuestas adecuadas que ayuden a soslayar esos riesgos identificados.
4. Establecer un proceso de seguimiento y corrección para proporcionar información relevante, fiable y oportuna sobre el diseño, implementación y operativa del sistema.
5. Establecer las respuestas ante las deficiencias identificadas.
6. Y finalmente, el SIGECA-OCEX habrá de ser evaluado para concluir si se han cumplido los objetivos y, en su caso, proceder a los ajustes necesarios, de ahí que sea un sistema que se retroalimenta.

#### 4.1. Fases 1 a 3: Objetivos de calidad, identificación de riesgos, valoración y respuestas.

Como enfoque metodológico a la hora de implementar las fases dos y tres se propone el uso de matrices de riesgos como herramientas que facilitan la ordenación y realización del trabajo e introducen una dinámica al identificar, valorar y dar respuestas a los riesgos, y a su vez contribuyen a los procesos de seguimiento y evaluación, para

introducir las mejoras que corrijan las ineficiencias e incidencias detectadas. Por tanto, se van a presentar seis matrices, una por cada componente, en las que se identifican de manera conjunta los objetivos de calidad, los riesgos y las respuestas, referidas a cada uno de los componentes.

En relación con el primer componente, el gobierno y liderazgo es un elemento contextual, en el que se debe sustentar el sistema, ya que en la medida en que se reconozca la importancia de la calidad y se asuma por parte de la dirección esa cultura interna de calidad, ésta se encontrará implícita en la estrategia de la entidad. Por tanto, el liderazgo y el gobierno es el gran impulsor en el sistema de gestión de calidad.

En este componente uno de los aspectos clave lo constituye la asignación de responsabilidades, que en el caso de los OCEX está influenciada de manera directa por la dimensión y limitación de recursos humanos. Al menos hemos de establecer las siguientes responsabilidades y niveles, responsabilidad de liderazgo o gobierno, responsabilidad del diseño, implementación, seguimiento y evaluación, así como la responsabilidad de la revisión y supervisión de los trabajos.

En función del tamaño y estructura de las instituciones las anteriores responsabilidades pueden estar asignadas a un equipo de personas o de manera individual, pero siempre teniendo en cuenta que haya una adecuada segregación de funciones y no se produzca conflicto de intereses. Así la de gobierno y liderazgo necesariamente debe estar ostentada por la persona que ocupa la dirección de las entidades, presidencia, consejero o síndico mayor y, por otro lado, los revisores de calidad de los trabajos que forman parte de la implementación del sistema no pueden coincidir con las personas que dirigen y supervisan los correspondientes trabajos de fiscalización.

■ MATRIZ DE RIESGO COMPONENTE 1. Gobernanza y liderazgo.

	OBJETIVOS	RIESGOS	RESPUESTAS
<b>GOBERNANZA Y LIDERAZGO</b>	Cultura interna calidad.		
	Estructura y organización de responsabilidades en el diseño, funcionamiento y seguimiento.	<p>Falta de asunción de las responsabilidades.</p> <p>Insuficiente asignación de recursos.</p> <p>Incongruencia de las acciones con los comunicados o mensajes relativos a la calidad.</p> <p>Inadecuado diseño, implementación y seguimiento del sistema.</p>	<p>Integrar en la estrategia, las operaciones y los procesos del OCEX una cultura organizativa que demuestre un compromiso con la calidad.</p> <p>Definir la estructura y organización relativa al sistema de gestión de la calidad.</p> <p>Establecer los recursos para el diseño, implementación y seguimiento del sistema de gestión de la calidad que tenga en cuenta la naturaleza y las circunstancias del OCEX.</p>

Fuente: elaboración propia.

Los objetivos de calidad en el componente requerimientos de ética, están relacionados con los valores y principios éticos que deben guiar las decisiones de los OCEX y su personal, y que van más allá de los requerimientos normativos como empleados y administraciones públicas. Además de desempeñar con diligencia las tareas que tengan asignadas, deben velar por los intereses generales con sujeción y observancia de la Constitución y del resto del ordenamiento jurídico, así como se les exige el cumplimiento de un conjunto de valores y principios, que sirvan como fundamento de su actuación como auditores del sector público.

Los valores fundamentales, y los respectivos principios rectores son la integridad, que suponen el actuar con honestidad, de forma confiable, de buena fe y a favor del interés público. La independencia y objetividad, que están relacionados con estar libre de influencias o circunstancias que comprometan o puedan ser vistas como que comprometen el juicio profesional, y actuar de manera imparcial y

objetiva. La competencia, que implica adquirir y mantener conocimientos y habilidades apropiadas para el rol, actuar de conformidad con las normas aplicables y con el debido cuidado. El comportamiento profesional, que conlleva cumplir con las leyes, regulaciones y convenciones, y evitar cualquier conducta que pueda desacreditar al OCEX y, finalmente la confidencialidad y transparencia, que conllevan proteger la información en forma adecuada, equilibrando este actuar con la necesidad de transparencia y rendición de cuentas.

En cuanto a los riesgos vienen dados por los incumplimientos de esos requerimientos que normalmente a su vez vienen influenciados por factores de riesgo, entre los que se encuentran, influencia política y presión externa de entidades auditadas, intereses personales, sesgo inapropiado basado en decisiones previas del OCEX o de su personal, promoción de los intereses de las entidades auditadas, relaciones o vínculos cercanos y falta de compromiso con la institución.

**MATRIZ DE RIESGO COMPONENTE 2. Requerimientos éticos.**

	OBJETIVOS	RIESGOS	RESPUESTAS
<b>REQUERIMIENTOS ÉTICOS</b>	Integridad	Incumplimiento artículo 23 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.	Declaración responsable del personal de cumplimiento normativo y requerimientos éticos con periodicidad anual y/o para cada una de las fiscalizaciones asignadas.
	Independencia y objetividad		
	Competencia		
	Comportamiento profesional	Incumplimiento artículo 53 del Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público.	
	Confidencialidad y transparencia	Incumplimiento requerimientos ético GPF-OCEX 130 Código de ética.	
	Causas abstención y/o recusación		
	Principios éticos empleado público-conflictos de intereses.	Incumplimiento requerimientos éticos en normativa interna OCEX.	

Fuente: elaboración propia.

Las competencias en fiscalización atribuidas a los órganos de control externo se establecen por norma legal y/o reglamentaria, con lo cual la aceptación, inicio y continuidad de los trabajos con las diferentes entidades fiscalizadas no depende de la suscripción de un contrato. En este escenario se hace necesario redefinir los objetivos, ya que no hay que evaluar la idoneidad de los encargos, por lo que hay que enfocarlos centrando el interés en otras facetas.

Los objetivos principales son el cumplimiento legal de los mandatos a la hora de establecer e incluir las fiscalizaciones en los planes de actuación anuales, el entendimiento y responsabilidades por parte de las entidades fiscalizadas en los trabajos y como contrapartida las responsabilidades de los OCEX en los mismos, así como la asignación adecuada de los recursos que permita una ejecución satisfactoria de las fiscalizaciones.

■ **MATRIZ DE RIESGO COMPONENTE 3. Inicio y continuidad de los trabajos.**

INICIO Y CONTINUIDAD DE LOS TRABAJOS	OBJETIVOS	RIESGOS	RESPUESTAS
	Selección de fiscalizaciones de acuerdo con marco legal.	Incumplimiento del marco legal.	Plan anual de fiscalización.
	Comprensión de los términos del encargo por la entidad fiscalizada.	Asignación inadecuada de recursos.  Falta del deber de colaboración.	Comunicación de inicio de la auditoría-DIA u otro similar.
	Delimitación de responsabilidades de los OCEX.		Carta de manifestaciones.
	Deber de colaboración de las entidades fiscalizadas.		Procedimiento específico OCEX por falta de colaboración.

Fuente: elaboración propia.

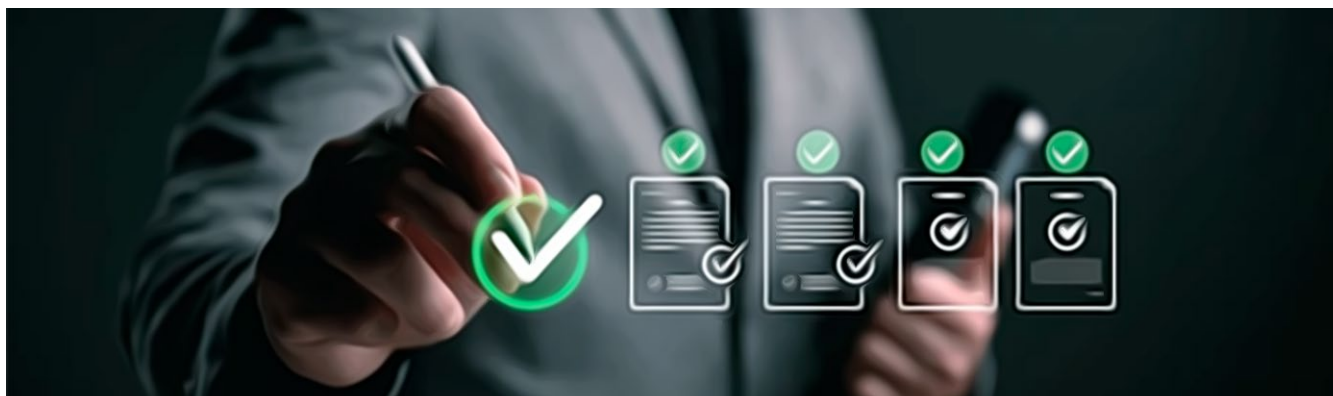
El auditor establecerá una estrategia global de auditoría que determine los elementos de la fiscalización, el alcance, el momento de realización y la dirección de la auditoría, y que guíe el desarrollo del plan de auditoría.

Las decisiones del auditor en cuanto a la naturaleza, los tiempos de ejecución y el alcance de los procedimientos de auditoría tendrán un impacto en la evidencia que se obtendrá. La selección de procedimientos dependerá de la evaluación del riesgo o del análisis del problema. Después de concluir los procedimientos de auditoría, el auditor revisará la documentación de la auditoría con el fin de determinar si el asunto ha sido auditado de manera suficiente y apropiada. Antes de sacar conclusiones, el auditor reconsiderará la evaluación inicial de riesgo y de materialidad a la luz de la evidencia recolectada, y determinará si es necesario realizar procedimientos adicionales.

En los trabajos de fiscalización se requiere una revisión por el auditor responsable y/o miembro de mayor nivel del equipo que no haya participado en la preparación, que comprenderá al menos la revisión detallada de los papeles de trabajo de la que se deberá dejar constancia

documental.

En lo que respecta a la documentación, los papeles de trabajo, con independencia del soporte (papel o electrónico), comprenden la totalidad de los documentos elaborados y recibidos en el desarrollo de la fiscalización destinados a dar cumplimiento al programa de trabajo y acreditar su realización. La forma y contenido de los papeles de trabajo variará en función de las circunstancias y características de la fiscalización (GPF-OCEX 1231 ASOCEX ,2020), pero en cualquier caso se debe asegurar que cumplen con las características, contenido y se sigue un sistema de referencias, que permita una preparación y ordenación de manera lógica, todo ello de acuerdo con las normas de auditoría. Por otro lado, los auditores deberán mantener y garantizar la confidencialidad sobre la información obtenida en el curso de sus actuaciones (ISSAI 100 INTOSAI,2019), y los OCEX deberán conservar debidamente custodiados en sus archivos los papeles de trabajo que constituyen el soporte de sus conclusiones, estableciendo los procedimientos que garanticen su protección y conservación durante el tiempo que se regule como necesario.



■ MATRIZ DE RIESGO COMPONENTE 4. Realización de los trabajos.

REALIZACIÓN DE LOS TRABAJOS	OBJETIVOS	RIESGOS	RESPUESTAS
	<p>Planificar los trabajos de fiscalización.</p>	<p>Ausencia de escepticismo y juicio profesional.</p> <p>La selección de los procedimientos no responde en naturaleza, tiempo y alcance a la identificación y valoración de valoración de riesgos.</p>	<p>Documento de planificación de auditoría en el que se defina la estrategia global de auditoría que determine el alcance, elementos, el momento de realización y la dirección de la auditoría, y que guíe el desarrollo del plan de auditoría.</p> <p>Cuestionario de comprobación de documentación de la planificación.</p>
<p>Los procedimientos de auditoría proporcionan evidencia de auditoría suficiente y apropiada para sustentar el informe de fiscalización.</p>	<p>La evidencia no es suficiente (cantidad).</p> <p>La evidencia no es adecuada (calidad).</p>	<p>Documento de planificación epígrafe relativo a programas de trabajo; identificación, valoración de los riesgos y respuestas a nivel de afirmaciones; determinación de la importancia relativa.</p>	
<p>Elaboración y emisión de informes de acuerdo con las conclusiones alcanzadas.</p>	<p>Inadecuado tratamiento de cuestiones relativas a la evaluación del juicio y conclusiones alcanzadas.</p> <p>Inadecuada estructura y contenido inadecuado.</p> <p>Inadecuada redacción y presentación.</p> <p>Uso inadecuado o ausencia de consultas, informes y/o dictámenes en asuntos complejos, controvertidos o con discrepancias.</p> <p>No se revisan los trabajos de fiscalización.</p>	<p>Elaboración de borradores de informes en las diferentes fases y documentarlas:</p> <p>Borrador para discutir con la entidad fiscalizada.</p> <p>Borrador elevado por el equipo de trabajo para su aprobación.</p> <p>Borrador aprobado por órgano de gobierno para someter a alegaciones.</p> <p>Definitivo aprobado con las alegaciones.</p> <p>Cuestionario de comprobación de documentación de la planificación.</p>	
<p>Adecuada revisión y supervisión de los trabajos por parte del equipo de trabajo.</p>	<p>No se ha documentado de forma adecuada en cantidad, tipo y contenido.</p> <p>No se mantiene y garantiza la confidencialidad.</p> <p>No se conserva y custodia en archivos.</p>	<p>Establecer un procedimiento de revisión o supervisión de los trabajos de fiscalización.</p> <p>Identificar la persona y fecha de revisión en los papeles de trabajo.</p>	
<p>Documentar los trabajos -características, contenido, sistema de referencias, confidencialidad y conservación-.</p>		<p>Documento de planificación epígrafe relativo a organización del trabajo.</p> <p>Cuestionario de comprobación de documentación de los trabajos de fiscalización.</p>	

Fuente: elaboración propia.

La asignación de recursos en la realización de los trabajos de fiscalización constituye un elemento estratégico clave para conseguir los objetivos y el compromiso de calidad. Es necesario que se contrate, forme y retenga personal con las competencias y capacidades que se requieran para acometer los trabajos. De la misma manera se han de establecer las políticas necesarias que permitan obtener y desarrollar los recursos tanto tecnológicos como intelectuales necesarios.

El responsable del gobierno y liderazgo en los OCEX tiene la función de asignar los trabajos y recursos (humanos, tecnológicos e intelectuales) al equipo, de forma oportuna, te-

niendo en cuenta los sistemas y los recursos establecidos por el órgano de control o una parte especializada de este. Se deberá considerar la intervención de expertos externos cuando las circunstancias lo requieran y, en especial, el empleo de herramientas tecnológicas para la captación o tratamiento de la información o para la realización de pruebas.

En cualquier caso, si una vez evaluados se estima que los recursos son insuficientes se han de contemplar otras posibilidades, siempre valorando un cambio de enfoque, que conlleve una aplicación y reparto equilibrado de los recursos, que puede suponer una remodelación de las fechas, secuencias o etapas del trabajo.

■ **MATRIZ DE RIESGO COMPONENTE 5. Recursos.**

	OBJETIVOS	RIESGOS	RESPUESTAS
<b>RECURSOS HUMANOS, TECNOLÓGICOS E INTELECTUALES</b>	Recursos humanos con competencias y capacidades adecuadas.	Estructura y dimensión de las responsabilidades en control de calidad inadecuadas.  Conflicto de intereses (correlación con ética).  Asignación de los equipos inadecuada (experiencia, capacidad, competencias, dimensión).  Formación adecuada en calidad y cantidad.  Procesos selectivos inadecuados.  Sistemas de remuneración y promoción que no reconocen y recompensan el desarrollo y competencias.	Los planes estratégicos contienen ejes y objetivos en el ámbito de los recursos humanos, tecnológicos e intelectuales que se integran en la estrategia global y que se desarrollan en los correspondientes planes anuales y procedimientos establecidos en las instituciones.  Existen procesos selectivos que se ajustan a las necesidades de personal.  Existen planes de formación que responden a la adquisición de competencias y capacidades necesarias para realizar los trabajos.
	Recursos tecnológicos adecuados (infraestructuras, aplicaciones y procesos informáticos).	Los recursos tecnológicos no permiten la realización de los trabajos.	
	Recursos intelectuales adecuados (metodologías, guías, documentación, bases de datos).	Los recursos intelectuales no permiten la realización de los trabajos.	

Fuente: elaboración propia.

Finalmente, el último componente lo constituye los sistemas de información, y cómo la cultura organizativa reconoce y refuerza los flujos de comunicación y el intercambio de conocimientos. Los sistemas de información deben permitir identificar, capturar, procesar y mantener la información de las instituciones, ésta debe ser perti-

nente y fiable y a su vez, tiene que estar integrada con los sistemas de gestión de calidad. Por otro lado, se deben establecer flujos de comunicación bidireccionales, entre la entidad y los equipos que realizan los trabajos, acerca de las responsabilidades y la ejecución de las actividades acometidas en el ámbito de la calidad.

**MATRIZ DE RIESGO COMPONENTE 6. Información y comunicación.**

	OBJETIVOS	RIESGOS	RESPUESTA
<b>INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN</b>	Los sistemas de información proporcionan la información fiable y pertinente al sistema de gestión de calidad.	Los sistemas de información no son adecuados para procesar y mantener la información del sistema de gestión de la calidad y no se integran en el resto de los sistemas de información de las instituciones.	Los planes estratégicos contienen ejes y objetivos en el ámbito de los sistemas de información y comunicación que se integran en la estrategia global y que se desarrollan en los correspondientes planes anuales y procedimientos establecidos en las instituciones.
	Existe información bidireccional entre los equipos de trabajo y los equipos de diseño implementación y seguimiento de la gestión de la calidad.	No existen flujos de información entre el personal asignado a los trabajos, el personal de la institución y demás partes interesadas y el que asume las diferentes responsabilidades relativas a la gestión de la calidad.	

Fuente: elaboración propia.

**4.2. Fases 4 a 6: Procesos de seguimiento, corrección y evaluación.**

El sistema de gestión de calidad tiene que estar documentado, pero la forma, el contenido y el alcance de la documentación de nuevo va a estar afectado por factores relacionados con la naturaleza, la complejidad y los trabajos que realicen las instituciones. En cualquier caso, esa documentación debe sustentar el seguimiento y la evaluación del mismo.

El procedimiento de seguimiento y corrección busca obtener información confiable, relevante y oportuna sobre el diseño, implementación y funcionamiento del sistema para tomar las acciones adecuadas para responder a las deficiencias observadas.

La diferencia entre estos procedimientos y las revisiones y/o supervisiones de la calidad de los trabajos estriba en los objetivos perseguidos, el personal que lo realiza y el momento temporal. Las revisiones internas de los trabajos están diseñadas para prevenir un riesgo de la calidad, o detectar y corregir posibles deficiencias que resultarían en un riesgo de la calidad. De ahí que la revisión de la calidad del trabajo deba ejecutarse antes del informe del trabajo inspeccionado. Por el contrario, el seguimiento y corrección está diseñado para evaluar si las políticas o procedimientos (es decir, las respuestas) u otros aspectos han sido diseñados, implementados y están funcionando de la manera prevista, es decir, se centra en obtener información para determinar su eficacia y se realizan a posteriori, una vez finalizados los informes inspeccionados.

El proceso de seguimiento y corrección facilita la mejora proactiva y continua de la calidad de los trabajos y del sistema de gestión de la calidad, y a su vez, permite la evaluación. Así al menos una vez al año la persona o personas que tienen asignado la responsabilidad del sistema de gestión de la calidad deben evaluarlo y rendir cuentas con objeto de concluir acerca de que el mismo ofrece una garantía razonable de que se esté alcanzando el objetivo de este. En su conclusión acerca del sistema de gestión de la calidad se ha de considerar, la gravedad y generalización de las deficiencias identificadas y su efecto en la consecución de los objetivos; si la institución ha diseñado e implementado medidas correctoras, y si estas medidas tomadas hasta el momento de la evaluación son eficaces; y si el efecto de las deficiencias identificadas ha sido adecuadamente corregido.

En conclusión, la implementación de un sistema de gestión de calidad en los OCEX es un requisito necesario e imprescindible, que debe entenderse como un proceso progresivo, continuo, dinámico y variable adaptada a los recursos disponibles. La transformación de la calidad debe conformar parte de la estrategia de las instituciones e integrarse en la propia cultura y procesos.

## 5. Bibliografía

- Castellanos Rufo, E. (2013). Sistema de control de qualitat intern dels auditors de comptes, L' auditor, N°. 68, pp 34-43
- GUID 1900 Directrices para revisiones entre pares; Intosai, 2019, Disponible en [www.issai.org](http://www.issai.org)
- GPF-OCEX 1231 Guía para la preparación de los papeles de trabajo Asocex, 2020, Disponible en <https://asocex.es/>
- GPF-OCEX 1315 Identificación y valoración del riesgo de incorrección material (Revisada), Asocex, 2022, Disponible en <https://asocex.es/>
- GPF-OCEX 1316, Guía de implementación por primera vez de la GPF-OCEX 1315 (Revisada), Asocex, 2023, Disponible en <https://asocex.es/>
- IDI -INTOSAI (2025): Manual sobre el sistema de gestión de calidad de auditorías (SoAQM); Disponible en [https://idi.no/resources/resources-archive/?\\_content\\_type=publications](https://idi.no/resources/resources-archive/?_content_type=publications)
- ISSAI-ES 100 Principios fundamentales de auditoría del sector público, Comisión de normas y procedimientos Tribunal de Cuentas y Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas, 2014, Disponible en <https://www.ccuentas.es/>
- ISSAI 100 Principios fundamentales de auditoría del sector público, Intosai, 2019, Disponible en [www.issai.org](http://www.issai.org)
- ISSAI 130 Código de Ética, Intosai, 2019, Disponible en [www.issai.org](http://www.issai.org)
- ISSAI 140 Gestión de la calidad en las EFS, Intosai, 2023, Disponible en [www.issai.org](http://www.issai.org)
- Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, Boletín Oficial del Estado, núm. 173 de 21/07/2015, pp 60273 a 60366, Disponible en <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2015-8147>
- Norma técnica del sistema de gestión de la calidad de la auditoría pública y del control financiero permanente de la intervención general de la administración del estado (NTSGC-IGAE), IGAE, 2024, Disponible en <https://www.igae.pap.hacienda.gob.es/sitios/igae/esES/Control/CFPyAP/Paginas/NormasGestionCalidad.aspx>
- Resolución, de 25 de octubre de 2019, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se aprueba la adaptación de las Normas de Auditoría del Sector Público a las Normas Internacionales de Auditoría, Boletín Oficial del Estado, núm.266, de 05 de noviembre de 2019, Disponible en <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2019-15830>
- Resolución, de 22 de mayo de 2023, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se aprueba la adaptación al Sector Público de las Normas Internacionales de Gestión de la Calidad y de la Norma Internacional de Auditoría 220 (Revisada), Boletín Oficial del Estado, núm.130, de 2 de junio de 2023, pp 76263 a 76267 Disponible en [https://www.boe.es/diario\\_boe/txt.php?id=BOE-A-2023-13020](https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2023-13020)