

Sección 1220: Guía para el control de calidad de las fiscalizaciones de la Sindicatura de Comptes

Referencia: ISSAI-ES 100 e ISSAI-ES 200
GPF-OCEX 1220, NIA-ES 220 e ISSAI 1220

Aprobada por el Consejo de la Sindicatura el 03/03/2015. Actualizado el 06/04/2018.

	Apartado
I. Introducción	
Presentación	1-2
Principios de fiscalización del sector público	3-4
Finalidad de la norma	5-6
Aplicabilidad	7-8
El sistema de control de calidad y la función de los equipos de auditoría	9-10
Objetivo del auditor público	11
Definiciones	12
II. Requerimientos generales	
Responsabilidades de liderazgo en la calidad de las auditorías	13
Requerimientos de ética aplicables	14-19
Asignación de equipos a las fiscalizaciones	20-21
Realización del encargo	22-32
Documentación	33
III. Procedimientos de calidad en la tramitación y emisión de los informes por el equipo del encargo	
Borrador previo para discusión	34-35
Discusión del borrador previo con el fiscalizado	36-37
Referenciación	38
Controles de calidad del equipo de fiscalización	39-41
Tramitación del informe	42-44
IV. Revisión de control de calidad de la fiscalización	
Control de calidad del auditor-revisor	45-50
Documentación	51
V. Revisión de control de calidad en la emisión de los informes	
Control de calidad del auditor-revisor	52-54

Anexo 1 Criterios de calidad de los informes de fiscalización

Anexo 2: Control de calidad: Revisión del Técnico de Auditoría

Anexo 3: Control de calidad: Revisión del Auditor

Anexo 4: Control de calidad: Revisión de control de calidad de la fiscalización

Anexo 5: Control de calidad: Revisión de control de calidad del informe

Nota 1: Para facilitar el análisis y utilización de esta sección del Manual de fiscalización se ha puesto, en su caso, al final de cada párrafo, la referencia a la norma y párrafo referencia.
Por ejemplo: (ISSAI-ES 200; P5) significa que el párrafo en cuestión tiene su fundamento en el apartado 5 de la ISSAI-ES 200.

Nota 2: La marca (*) quiere decir que ese punto está incluido en los cuestionarios recogidos en los anexos.

I. Introducción

Presentación

1. La Sindicatura de Comptes, desde su creación, viene emitiendo informes de fiscalización que son un referente en cuanto a su contenido y calidad técnica, cuya utilidad para los destinatarios de los mismos, Corts, Consell, entidades locales, otros entes públicos y ciudadanos en general, ha sido numerosas veces explícitamente reconocida.

Emitir informes de fiscalización que cumplan los adecuados estándares de calidad es fundamental para mantener la reputación y credibilidad de la Sindicatura de Comptes.

Sin perjuicio de la calidad tradicional de sus informes, la Sindicatura siempre ha tenido la preocupación de mejorar el proceso fiscalizador cuyo resultado final se plasma en aquéllos. Ese permanente proceso de actualización y mejora ha quedado reflejado en los últimos años en la evolución del Manual de fiscalización de la Sindicatura de Comptes que ha ido recogiendo las normas técnicas de auditoría más actuales.

La entrada en vigor en nuestro país de las NIA-ES el 1 de enero de 2015 y la aprobación en 2014 por parte de los presidentes de las ICEX de las ISSAI-ES, exigen mantener ese ritmo de actualización del Manual de fiscalización y de los métodos de trabajo de la Sindicatura, siendo uno de sus elementos fundamentales la introducción de un completo sistema de control de calidad de las fiscalizaciones, hasta ahora regulado de forma parcial.

2. Esta Sección del Manual de fiscalización de la Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana es una aplicación de la GPF-OCEX 1220, que adapta la NIA-ES 220 “Control de calidad de la auditoría de estados financieros” y la ISSAI 1220, a las circunstancias de la Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana y proporciona orientaciones adicionales para su aplicación.

Para facilitar su comprensión y aplicación, las normas y consideraciones establecidas en las ISSAI-ES 100 y 200, ISSAI 1220, NIA-ES 220 y GPF-OCEX 1220 sobre el control de calidad, que resultan aplicables a la Sindicatura de Comptes, están incorporadas a esta sección del Manual de fiscalización de forma que **solo sea necesario manejar y consultar esta guía.**

Con ese ánimo de simplificación, la guía también incorpora las normas de elaboración de informes recogidas hasta 2014 en las secciones 704, 705, 706, 706.1, 706.2, 706.3, 706.4 y 706.5 del Manual de fiscalización.

Por otra parte, aunque la NIA-ES 220 se refiere a los controles de calidad de las auditorías de estados financieros, la presente guía se aplicará progresivamente a todo tipo de auditorías o fiscalizaciones realizadas por la Sindicatura de Comptes.

Principios de fiscalización del sector público (ISSAI-ES 100)

3. Requerimientos organizativos:

“23. Las ICEX deben establecer y mantener procedimientos adecuados de ética y control de calidad.

Cada ICEX debe establecer y mantener procedimientos de ética y control de calidad a nivel organizativo, lo que brindará una seguridad razonable de que la ICEX y su personal cumplen con las normas profesionales y los requerimientos éticos, legales y regulatorios aplicables. La *ISSAI 30 - Código de Ética*¹ y la *ISSAI 40 - Control de Calidad para las EFS*² ofrecen orientación al respecto. La existencia de estos procedimientos a nivel de la ICEX es un requisito previo para aplicar o desarrollar las normas nacionales basadas en los Principios Fundamentales de Fiscalización.” (*ISSAI-ES 100; P 23*).

¹ Véase el Código de ética de la Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana en la sección 30 del Manual de fiscalización.

² La ISSAI 40 - Control de Calidad para las EFS, adapta la Norma Internacional de Control de Calidad (NICCC 1) al sector público y a las peculiaridades propias de las ICEX. Está pendiente de adaptar en la Sindicatura de Comptes, si bien determinadas disposiciones se han incluido en la presente guía.

4. Principios generales:

“26. Los auditores deben realizar la auditoría de acuerdo con las normas profesionales sobre control de calidad.

Las políticas y procedimientos sobre control de calidad de una ICEX deben cumplir con las normas profesionales, con el objetivo de garantizar que las auditorías se lleven a cabo a un alto nivel. Los procedimientos de control de calidad deben abarcar aspectos tales como la dirección, revisión y supervisión del proceso de auditoría y la necesidad de hacer consultas para tomar decisiones sobre asuntos complejos o controvertidos. Los auditores pueden encontrar más orientación en la *ISSAI 40 - Control de Calidad para las EFS.* (ISSAI-ES 100; P 26).

Finalidad de la norma

5. La NIA-ES 220 trata de las responsabilidades³ específicas que tienen los auditores en relación con los procedimientos de control de calidad de una auditoría de estados financieros. También trata de las responsabilidades del revisor de control de calidad del encargo. (NIA-ES 220; P1).

6. Esta guía, que recoge los requerimientos de la GPF-OCEX 1220/NIA-ES 220, está dirigida a los Síndicos y a todas las personas que trabajen al servicio de la Sindicatura y que intervengan en la labor de auditoría. A todos ellos se les denomina en lo sucesivo de forma genérica “auditores públicos” o “auditores”.

Aplicabilidad

7. La presente Guía de control de calidad, que recoge y desarrolla la NIA-ES 220/GPF-OCEX 1220, es aplicable a todas las fiscalizaciones que realice la Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana (ISSAI 1220; P2),

8. Se distinguen tres niveles de control de calidad:

- Los procedimientos y controles de calidad señalados en los apartados I a III de esta guía se realizarán en todas las fiscalizaciones sin excepción por el auditor jefe y el equipo del encargo.
- El proceso de revisión de control de calidad de los informes de fiscalización, que se desarrolla en el apartado V de esta guía, la realizará el auditor revisor de control de calidad, sobre las fiscalizaciones a determinar por el Consejo al inicio de cada ejercicio.
- Los procedimientos y controles de calidad sobre el conjunto del trabajo de fiscalización recogidos en el apartado IV de esta guía son aplicables a aquellas fiscalizaciones basadas en los principios de la ISSAI-ES 200 y a las que haya determinado el Consell de la Sindicatura atendiendo a consideraciones de tamaño, complejidad, riesgo o interés público, al inicio de cada ejercicio. Se ejecutarán por el auditor revisor de control de calidad.

El sistema de control de calidad y la función de los equipos de auditoría

9. El Consell de la Sindicatura es el órgano responsable de introducir y mantener los procedimientos generales de control de calidad dentro de la Sindicatura, aunque la responsabilidad ejecutiva puede delegarse. (ISSAI-ES 200; P 37 y NIA-ES 220; P2).

El Consell toma todas las decisiones acerca de los asuntos clave de la Sindicatura de Comptes y su actividad profesional. Sus actitudes y mensajes a los funcionarios constituyen los “compromisos de la alta dirección”⁴ los cuales deben transmitir un sólido apoyo al trabajo de calidad y a la cultura de control de calidad.

Los Síndicos deben ser los líderes y promotores de una cultura de control de calidad dentro de la Sindicatura de Comptes y de que se mantengan las normas de control de calidad y demás ayudas

³ Las responsabilidades establecidas en las normas de auditoría se refieren a los aspectos puramente técnicos. Las responsabilidades administrativas o de otro tipo deben ser establecidas en normas de rango adecuado, por ejemplo para los auditores privados son las establecidas en La Ley de Auditorías de Cuentas Anuales (RDL 1/2011). En la Sindicatura son sus normas propias (ley y RRI) y las de carácter general de los funcionarios públicos.

⁴ El *Tone at the Top* en la terminología anglosajona.

prácticas y guías que se requieran para apoyar la calidad de las fiscalizaciones.

El compromiso de los Síndicos con estos objetivos es imperativo, si se espera tener éxito en el desarrollo y conservación del control de calidad.

El Consell de la Sindicatura debe aprobar los programas anuales de actuación y, el Síndic Major, asignar tareas a los equipos. Además, anualmente se debe designar, de entre los auditores a los responsables de las revisiones de control de calidad.



Pirámide de responsabilidades de liderazgo⁵

Durante las reuniones periódicas programadas del personal, se sugiere recordar a todos los Auditores y personal de los equipos de auditoría que observen las políticas y procedimientos de control de calidad de la Sindicatura y que utilicen las herramientas disponibles para ayudar a los equipos de auditoría a cumplir con los requerimientos establecidos. Se deben pedir comentarios y sugerencias para mejorar dichas políticas y procedimientos.

10. Los auditores del sector público encargados de realizar auditorías de estados financieros de conformidad con las normas basadas en los principios de la ISSAI-ES 200, están obligados a cumplir con los requerimientos de control de calidad.

El auditor jefe debe: (ISSAI-ES 200; P 38)

- Asumir la responsabilidad de la calidad total de cada trabajo de auditoría.
- Asegurarse de que los miembros del equipo de auditoría cumplen con las exigencias éticas pertinentes.
- Concluir sobre el cumplimiento de los requisitos de independencia que son aplicables al trabajo de auditoría y emprender las acciones pertinentes para eliminar cualquier aspecto que amenace dicha independencia.
- Asegurarse de que el equipo de auditoría y cualquier experto externo contratado cuenten en su conjunto con la competencia y capacidad precisas.
- Aceptar la responsabilidad de los resultados de la auditoría dirigiendo, supervisando y llevando a cabo la auditoría; y asegurar que las revisiones se realizan de conformidad con las políticas y procedimientos de revisión de la Sindicatura.

⁵ Ver "Guía de Control de Calidad para Pequeñas y Medianas Firmas de Auditoría" tercera edición de la IFAC.

Objetivo del auditor público

11. El auditor público debe utilizar procedimientos de control de calidad adecuados en la ejecución de su trabajo con objeto de proporcionar una seguridad razonable de que: (ISSAI-ES 200; P35 y NIA-ES 220; P6)
- (a) la auditoría cumple con las normas legales y profesionales aplicables (ISSAI-ES y NIA-ES) y
 - (b) el informe de auditoría es adecuado de acuerdo con las circunstancias.

Definiciones

12. A los efectos de esta sección del Manual de fiscalización se tendrán en cuenta las siguientes definiciones, basadas en la GPF-OCEX 1220 y adaptadas al entorno de la Sindicatura:
- (a) Auditor revisor de control de calidad de la auditoría/fiscalización: un auditor de la Sindicatura, una persona externa debidamente cualificada, o un equipo formado por estas personas, ninguna de las cuales forma parte del equipo del encargo, con experiencia y autoridad suficientes y adecuadas para evaluar objetivamente el trabajo, los juicios significativos que el equipo de auditoría ha realizado y las conclusiones alcanzadas a efectos de la formulación del informe.
 - (b) Auditor jefe o auditor responsable del encargo: Es el responsable técnico de la auditoría, tiene las responsabilidades señaladas en los apartados 10 y 22 de esta guía y en el artículo 29 de la Ley de Sindicatura de Comptes.
 - (c) Equipo de auditoría o equipo del encargo: todos los miembros del equipo de auditoría que realizan la fiscalización, así como cualquier persona contratada, que realizan procedimientos de auditoría en relación con el encargo. Se excluyen los expertos externos⁶, no auditores, contratados por la Sindicatura y las personas cuya participación se limita a consultas (NIA-ES 220; PA10).
 - (d) Revisión de control de calidad de la auditoría/fiscalización: proceso diseñado para evaluar de forma objetiva, en la fecha del informe o con anterioridad a ella, los trabajos de auditoría, los juicios significativos realizados por el equipo de auditoría y las conclusiones alcanzadas a efectos de la formulación del informe.
 - (e) Revisión de control de calidad en la emisión de los informes: proceso diseñado para evaluar de forma objetiva, en la fecha del informe o con anterioridad a ella, el adecuado cumplimiento de las normas que regulan la formulación de los distintos apartados del informe.
 - (f) Normas profesionales o normas técnicas de auditoría: Normas Internacionales de Auditoría (NIA-ES), requerimientos de ética aplicables, ISSAI-ES y GPF-OCEX. En la Sindicatura están recogidas en su Manual de fiscalización.
 - (g) Requerimientos de ética aplicables: normas de ética a las que están sujetos tanto los Síndicos y el equipo de auditoría como el revisor de control de calidad de la fiscalización. Se recogen en el Código de ética de la Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana.
 - (h) Encargo: trabajo llevado a cabo al ejercer las funciones de la Sindicatura, es decir las fiscalizaciones o auditorías (estos términos se utilizan indistintamente).

II. Requerimientos generales

Responsabilidades de liderazgo en la calidad de las auditorías

13. El Síndico ponente asumirá la responsabilidad de la calidad global de cada encargo de auditoría que le sea asignado. (NIA-ES 220; P8 e ISSAI-ES 200; P38). La ejecución de esa responsabilidad está delegada en el auditor jefe, que aplicará los procedimientos previstos en esta guía.

⁶ La NIA-ES 620, "Utilización del trabajo de un experto del auditor", apartado 6(a), define el término "experto del auditor".

Requerimientos de ética aplicables

14. Los Síndicos, todos los miembros del equipo de auditoría y el auditor revisor del control de calidad deben cumplir con los requisitos éticos relevantes y ser independientes. Los principios éticos deben estar presentes en la conducta profesional de un auditor. (ISSAI-ES 100; P24)

15. Los auditores públicos deben actuar con independencia de modo que sus informes sean imparciales y sean vistos de esa manera por los destinatarios de los mismos. (ISSAI-ES 100; P24)

Las opiniones, conclusiones y recomendaciones de los informes requieren la consideración objetiva de los hechos y su juicio imparcial. El auditor, además de ser imparcial, debe evitar cualquier actitud o situación que permita a terceros dudar de su independencia.

La independencia del auditor público puede estar disminuida por incompatibilidades de orden personal, de orden externo y en sus relaciones con la estructura administrativa de la entidad auditada. En caso de producirse alguna de tales limitaciones, el auditor deberá abstenerse de participar en la auditoría.

16. La independencia, las facultades y las responsabilidades del auditor en el sector público plantean elevadas exigencias éticas a las ICEX y su personal de auditoría. El código deontológico de los auditores pertenecientes al sector público debe tener en cuenta tanto las exigencias éticas de los funcionarios públicos en general como las exigencias específicas de los auditores en particular (recogidas en el Código de ética de la Sindicatura). (ISSAI-ES 100; P24 y ISSAI 1220; P5)

17. De acuerdo con el Código de ética de la Sindicatura, los valores y principios que deben guiar la labor cotidiana de los síndicos y de los miembros de los equipos de auditoría son:

- (a) Integridad.
- (b) Independencia.
- (c) Objetividad.
- (d) Secreto profesional/confidencialidad.
- (e) Competencia y diligencia profesionales.

18. Al inicio de cada ejercicio, tras la aprobación del Programa anual de actuación (PAA) los síndicos y los auditores responsables de la auditoría comunicarán a Secretaría General si existe algún posible conflicto de intereses de tipo personal o profesional en relación con alguna de las entidades incluidas en el PAA. Si así fuera, el Síndico Mayor tendrá en consideración dicha circunstancia a la hora de resolver sobre la asignación de tareas, de forma que pueda evitarse.

Una vez aprobada y comunicada a los equipos de auditoría la resolución de asignación de tareas, los técnicos de auditoría y los ayudantes de auditoría comunicarán al auditor jefe si existe algún posible conflicto de intereses de tipo personal o profesional en relación con alguna de las entidades para que no formen parte del equipo de auditoría asignado a su fiscalización.

Todos los miembros del equipo de auditoría y los síndicos tienen la obligación de comunicar cualquier circunstancia que, en relación al trabajo asignado, pueda menoscabar su actuación bajo los principios éticos y de independencia, de forma que se pueda modificar la asignación de tareas.

En el apartado de la memoria de planificación referido al equipo se recogerá expresamente que ninguno de los componentes del equipo, ni el síndico director del mismo, ha puesto de manifiesto la existencia de ningún conflicto de intereses en relación con el ente fiscalizado. Todos los miembros del equipo deben firmar en TeamMate que han leído y comprenden el contenido de dicha memoria⁷. (*)

19. Durante la auditoría, el auditor jefe mantendrá una especial atención, mediante la observación y la realización de las indagaciones que considere oportunas, ante situaciones evidentes de incumplimiento por los miembros del equipo del encargo de los requerimientos de ética aplicables. (*) (NIA-ES 220; P9).

Si, a través del sistema de control de calidad de la Sindicatura o por otros medios, llegasen al conocimiento del auditor jefe o al revisor de control de calidad del encargo cuestiones que indiquen que

⁷ Este es un procedimiento que ya está incluido en los programas de auditoría ordinarios.

los miembros del equipo de auditoría han incumplido requerimientos de ética aplicables, lo comunicarán al Consell de la Sindicatura, a través del Síndico responsable del encargo, para que se adopten las medidas adecuadas. (NIA-ES 220; P10).

Asignación de equipos a las fiscalizaciones

20. El auditor jefe debe asegurarse de que tanto el equipo de auditoría como los expertos externos cuenten, **en su conjunto**, con la competencia y capacidad adecuada para: (ISSAI-ES 200; P39 y NIA-ES 220; P14)
- llevar a cabo la auditoría de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, y
 - permitir emitir un informe que sea adecuado de acuerdo con los objetivos y las circunstancias.
- En el apartado referido al equipo de la memoria de planificación se recogerá esta circunstancia. (*)
21. Al considerar la competencia y capacidad esperada del equipo, en su conjunto, el auditor jefe deberá tener en cuenta aspectos tales como por ejemplo: (ISSAI-ES 200; P40 y NIA-ES 220; P A11, P A12)
- conocimiento, formación adecuada y experiencia práctica en fiscalizaciones de naturaleza y complejidad similares;
 - conocimiento de las normas profesionales y legales aplicables;
 - experiencia práctica en áreas técnicas, incluyendo la relativa a las tecnologías de la información y el conocimiento en áreas especializadas de contabilidad o auditoría;
 - conocimiento relevante del sector en el que opere la entidad;
 - capacidad para aplicar el juicio profesional;
 - conocimiento de las políticas y procedimientos de control de calidad de la Sindicatura;
 - capacidad para cumplir con los términos del mandato de auditoría, incluyendo la comprensión relativa a la elaboración y presentación de los informes;
 - las aptitudes en el campo de las auditorías operativa o de cumplimiento, cuando proceda.
 - su conocimiento de las disposiciones legales o reglamentarias u otras disposiciones, así como la prevención y detección del fraude y de la corrupción.

Realización del encargo

Dirección, supervisión y realización

22. El auditor jefe asumirá la responsabilidad: (NIA-ES 220; P15)
- (a) de la dirección, supervisión y realización del encargo de auditoría de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y
 - (b) de que el informe de auditoría sea adecuado en función de las circunstancias.
23. La dirección del equipo de auditoría conlleva informar a sus miembros de cuestiones tales como:
- Sus responsabilidades, incluida la necesidad de cumplir los requerimientos de ética aplicables y de planificar y ejecutar una auditoría con escepticismo profesional como requiere la ISSAI-ES 200 (P50).
 - Las responsabilidades de cada auditor jefe, cuando participe más de uno en la realización de una fiscalización.
 - Los objetivos del trabajo que se va a realizar.
 - La naturaleza de la actividad de la entidad.
 - La identificación, discusión y valoración de los riesgos.
 - Los problemas que puedan surgir en la realización de una fiscalización.
 - El enfoque detallado para la realización del encargo.

Todas estas cuestiones se deben incluir en la memoria de planificación, que debe ser leída por todos los miembros del equipo. (*)

En la reunión inicial⁸ de los miembros del equipo de auditoría para discutir los posibles riesgos de auditoría, se comentarán los aspectos anteriores y permitirá plantear preguntas a los miembros con más experiencia de forma que pueda haber una adecuada comunicación en el equipo de auditoría. (NIA-ES 220; PA13). (*)

Un trabajo en equipo y una formación práctica adecuadas facilitan a los miembros del equipo de auditoría con menos experiencia la comprensión clara de los objetivos del trabajo que se les asigna. (NIA-ES 220; PA14).

Revisión del trabajo

24. El auditor jefe asumirá la responsabilidad de que las revisiones se realicen de acuerdo con las políticas y procedimientos de revisión de la Sindicatura. (NIA-ES 220; P16).

De acuerdo con la NICC 1 las políticas y los procedimientos relativos a la responsabilidad de revisión se deben establecer sobre la base de que el trabajo de los miembros del equipo con menos experiencia es revisado por los miembros del equipo con más experiencia (NIA-ES 220; PA16 y NICC1; P33).

La supervisión del trabajo realizado por todos y cada uno de los miembros del equipo es esencial para asegurar el cumplimiento de los objetivos de la auditoría y el mantenimiento de la calidad del trabajo. (PNASP; P3.2.2)

En la Sindicatura, el trabajo de los ayudantes de auditoría debe ser revisado por los técnicos de auditoría o por los auditores, y el trabajo de los técnicos debe ser revisado por los auditores.

25. Una revisión consiste en considerar si: (NIA-ES 220; PA17)

- el trabajo se ha realizado de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios, recogidos en el Manual de fiscalización de la Sindicatura.
- las cuestiones significativas se han sometido a una consideración adicional;
- se han realizado las consultas necesarias y se han documentado y aplicado las conclusiones resultantes;
- es necesario revisar la naturaleza, el momento de realización y la extensión del trabajo realizado (programas de auditoría);
- el trabajo realizado sustenta las conclusiones que se han alcanzado y está adecuadamente documentado;
- la evidencia obtenida es suficiente y adecuada para sustentar el informe de auditoría; y
- se han alcanzado los objetivos de la fiscalización.

26. En la fecha del proyecto de informe de auditoría o con anterioridad a ella, el auditor jefe se satisfará, mediante una revisión de la documentación de auditoría y discusiones con el equipo de auditoría, de que se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para sustentar las conclusiones alcanzadas y para la emisión del informe de auditoría. (NIA-ES 220; P17). Para ello cumplimentará el Anexo 3.

27. La revisión oportuna por el auditor jefe de los siguientes aspectos, permite que las cuestiones significativas se resuelvan satisfactoriamente, en la fecha del proyecto de informe de auditoría o con anterioridad a ella: (NIA-ES 220; PA18) (*)

- Áreas críticas de juicio, especialmente las relacionadas con cuestiones difíciles o controvertidas detectadas en el transcurso de la auditoría.

⁸ Véase GPF-OCEX 1315, Anexo 3.

- Se han resuelto las notas de seguimiento.
- Riesgos significativos y otras áreas consideradas importantes.
- Las conclusiones generales de cada área.
- Las fichas de incidencias de TeamMate.
- Cualquier aspecto que se determine en otras normas de auditoría.

Tal como requiere la NIA-ES 230, el auditor jefe debe documentar la extensión y el momento de realización de las revisiones, que en la Sindicatura se realiza mediante las firmas digitales en el sistema TeamMate.

Consideraciones aplicables cuando interviene un miembro del equipo del encargo especializado en un área específica de contabilidad o de auditoría

28. Cuando intervenga un miembro del equipo de auditoría especializado en un área específica de fiscalización (por ejemplo, un miembro de la Unidad de Auditoría de Sistemas de Información-UASI o un letrado), la dirección, supervisión y revisión de su trabajo puede incluir cuestiones tales como: *(NIA-ES 220; PA20)*

- Acordar la naturaleza, el alcance y los objetivos de su trabajo, sus funciones y las de otros miembros del equipo, así como la naturaleza, el momento de realización y la extensión de la comunicación entre ellos.

Por ejemplo, cuando se trate de una colaboración de la Unidad de Auditoría de Sistemas de Información (UASI), el auditor responsable del trabajo remitirá un correo electrónico al jefe de la UASI concretando dichos aspectos; alternatively, si tras acordarlo con el equipo del encargo es el jefe de la UASI quien remite el correo señalando los términos de la colaboración, el auditor deberá confirmarlo.

- Evaluar la adecuación de su trabajo, incluida la relevancia y razonabilidad de sus hallazgos o de sus conclusiones, y su congruencia con otra evidencia de auditoría.

Los resultados de la colaboración se comentarán previamente entre el jefe de la UASI y el auditor jefe, tras lo cual se remitirán por escrito (correo electrónico) a este último.

Consultas

29. El auditor jefe: *(NIA-ES 220; P18)*

- (a) asumirá la responsabilidad de que el equipo de auditoría realice las consultas necesarias sobre cuestiones complejas o controvertidas;
- (b) se satisfará de que, en el transcurso del encargo, los miembros del equipo hayan realizado las consultas adecuadas, tanto dentro del equipo como entre el equipo y otras personas a un nivel adecuado.
- (c) se satisfará de que la naturaleza, el alcance y las conclusiones resultantes de dichas consultas hayan sido acordados con la parte consultada; y
- (d) comprobará que las conclusiones resultantes de dichas consultas hayan sido consideradas en la fiscalización.

30. Se puede lograr un proceso eficaz de consultas sobre cuestiones significativas de carácter técnico, de ética u otras, cuando las personas consultadas: *(NIA-ES 220; PA21)*

- Han sido informadas de todos los hechos relevantes, lo que les permitirá proporcionar un asesoramiento informado; y
- Tienen los conocimientos, el rango jerárquico y la experiencia adecuados.

31. Con carácter general, puede haber tres tipos de consultas:

- Jurídicas, que se realizarán a los Servicios Jurídicos según el procedimientos establecido al efecto.
- Técnicas, contables o de auditoría, que se efectuarán al Gabinete Técnico de la Sindicatura.
- Referentes a cuestiones relacionadas con los sistemas de información o el análisis de datos con ACL del ente auditado, que se efectuarán a la UASI.

Además se pueden realizar consultas informales sobre cualquier aspecto técnico a personal experto o especializado de otros equipos de auditoría.

Diferencias de opinión

32. Si surgen diferencias de opinión dentro del equipo de auditoría o con las personas consultadas, el auditor jefe formulará el informe según su criterio, dejando constancia del fundamento de la discrepancia de opinión en una ficha de incidencias del sistema de papeles de trabajo TeamMate y en las conclusiones generales del área correspondiente de los papeles de trabajo.

Por diferencias de opinión se entenderá diferencias de “opinión de auditoría”, es decir a discrepancias relativas a la necesidad o no de incluir un párrafo de salvedad en el informe, por ejemplo, o respecto a su contenido. También se referirá a cualquier otra cuestión significativa relativa al informe y que pudiera afectar a las conclusiones.

Si la discrepancia se refiere a una cuestión no significativa, bastará señalar las razones en el papel de trabajo correspondiente, cuando se revisen los papeles de trabajo.

Documentación

33. El auditor incluirá en la documentación de auditoría⁹:
- (a) Las cuestiones identificadas en relación con el cumplimiento de los requerimientos de ética e independencia aplicables y el modo en que fueron resueltas. *(Se refiere a las identificadas o surgidas tras iniciarse la fiscalización, ya que de ordinario deben resolverse en la asignación de tareas general o intraequipo).*
 - (c) La naturaleza, el alcance y las conclusiones de las consultas realizadas en el transcurso del encargo de auditoría. *(NIA-ES 220; P24).*
 - (d) Los formularios finales de revisión (ver anexos) que se señalan en los apartados siguientes.

III Procedimientos de calidad en la tramitación y emisión de los informes realizados por el equipo del encargo

Borrador previo para discusión

34. La actividad fiscalizadora, cuyo resultado se plasma en los informes, es un trabajo en equipo desde que se inician las tareas de planificación hasta la emisión final de los informes. La calidad de éstos será la resultante de la calidad del trabajo conjunto de todos los miembros del equipo, fundamentalmente ayudantes, técnicos y auditores, pero también los auxiliares del equipo y del resto de personal que participa en la emisión de los mismos, en su caso los revisores de control de calidad y finalmente de los máximos responsables, los Síndicos.
35. Las conclusiones de cada área son la responsabilidad del técnico de auditoría encargado del trabajo. Una vez redactadas (véase el apartado 19 de la GPF-OCEX 1230) y debidamente supervisadas por el auditor, serán la base sobre la que el auditor o el técnico de auditoría redactará un borrador previo de informe de acuerdo con las instrucciones específicas establecidas en la memoria de planificación respectiva y en las normas generales del Manual de fiscalización.

Discusión del borrador previo con el fiscalizado

36. Otro elemento sustancial para asegurar la calidad de un informe y que éste sea completo y objetivo es conseguir que la dirección de la entidad auditada o los responsables de una actividad o programa fiscalizado tengan conocimiento del contenido de los hallazgos de auditoría y del borrador previo¹⁰ y

⁹ Véase la GPF-OCEX 1230, “Documentación de auditoría”, apartados 7 a 9.

¹⁰ En este sentido, la ISSAI-ES 100 establece:

“Comunicación

- 1. Los auditores deben establecer una comunicación eficaz durante todo el proceso de la auditoría.**

realicen los comentarios que consideren oportunos.

Con carácter general, a lo largo de la fiscalización los técnicos de auditoría comentarán los hallazgos con los responsables de la entidad auditada, documentarán sus comentarios y considerarán su razonabilidad al elaborar las conclusiones de cada área.

37. El borrador previo tras su revisión o elaboración por el auditor responsable del trabajo será discutido con la dirección de la entidad auditada, antes de su tramitación formal.

Una vez terminado el trabajo de campo el auditor responsable de la auditoría y el técnico de auditoría pondrán en conocimiento el borrador previo de informe y comentarán con la dirección de la entidad fiscalizada las conclusiones, recomendaciones y otros aspectos recogidos en el mismo. Este procedimiento deberá documentarse en los papeles de trabajo señalando el momento, lugar, asistentes y principales aspectos tratados en la reunión, que, en su caso, se haya celebrado con la dirección de la entidad¹¹.

Tras esta discusión el auditor formulará el proyecto de informe.

Referenciación

38. Una forma que tiene el auditor para obtener informes exactos y de calidad es utilizar el procedimiento de la referenciación, que permite contrastar toda la información del informe con la evidencia de auditoría recogida en los papeles de trabajo. Es un control de calidad esencial que debe cumplimentarse en todo caso, antes de la formulación del proyecto de informe o sobre este mismo.

Controles de calidad del equipo de fiscalización

39. Los controles de calidad en la elaboración y emisión del informe se realizarán en todas las fiscalizaciones, independientemente de sus objetivos y alcance.
40. En relación con los informes de fiscalización la ISSAI-ES 100 establece:

“39. Los auditores deben preparar un informe de acuerdo con las conclusiones alcanzadas.

El proceso de auditoría incluye la preparación de un informe para comunicar los resultados de auditoría a las partes interesadas, a otros responsables de la gestión y al público en general. El propósito también es facilitar las acciones de seguimiento y de naturaleza correctiva.

Los informes deben ser fáciles de comprender, estar libres de vaguedades o ambigüedades y ser completos. Deben ser equilibrados, sin sesgos y objetivos, incluir solamente información que esté sustentada por evidencia de auditoría suficiente y adecuada, y garantizar que los hallazgos se sitúen en perspectiva y dentro de contexto.

La forma y el contenido de un informe dependerán de la naturaleza de la auditoría, los destinatarios previstos, las normas aplicables y los requerimientos legales. El mandato de la ICEX y otras leyes o regulaciones relevantes pueden especificar el diseño o redacción de los informes, los cuales pueden realizarse de forma breve o extensa.

....”

Una adecuada calidad del informe exige que se apliquen los criterios de calidad señalados en el Anexo 1.

Constituye una responsabilidad esencial del auditor mantener informada a la entidad auditada sobre todos los asuntos relacionados con la auditoría. Este aspecto es fundamental para el desarrollo de una relación de trabajo constructiva.”

¹¹ Requisitos de documentación:

- Si excepcionalmente no se ha producido discusión previa con los gestores solo se archivará el proyecto de informe, señalando aquella circunstancia y los motivos.
- Si se ha producido discusión previa con los gestores, pero no se modifica el borrador previo, se archivará el proyecto de informe y se documentará la reunión.
- Si se ha producido discusión previa con los gestores, y se modifica el borrador previo, se archivará el borrador previo discutido y se documentará la reunión, señalando los cambios experimentados y las razones para ello.

Una vez finalizado el trabajo de campo, preparado el borrador previo de informe y discutido con los gestores, el auditor formulará el proyecto de informe sobre el que se harán las siguientes comprobaciones:

Anexo 2: Control de calidad: Revisión del Técnico de Auditoría

Anexo 3: Control de calidad: Revisión del Auditor

Los puntos referidos a las alegaciones, como es natural se ultimarán posteriormente.

Tramitación del informe

41. De acuerdo con el artículo 60.2.a) del RRI “el auditor jefe del equipo redactará un **proyecto de informe** ... que presentará al Síndico responsable de la fiscalización”. A dichos proyectos de informe se adjuntará el cuestionario de control de calidad completado por el auditor responsable del trabajo (Anexo 3) y, en su caso, se adjuntará también el cuestionario de revisión del control de calidad realizado por otro auditor (Anexo 4 o Anexo 5).

Continuando el procedimiento del artículo 60.2.b) del RRI: “El Síndico responsable, en base al proyecto redactado por el auditor, elaborará un **borrador de informe** o memoria. Este borrador, del que tendrá conocimiento el Consejo de la Sindicatura, será remitido por el Síndico al cuentadante para que éste formule las alegaciones que estime pertinentes en el plazo que se señale al efecto, y que no podrá exceder de un mes.”

42. **Alegaciones.** Además de dar cumplimiento al principio de contradicción la fase de alegaciones puede considerarse la última etapa del sistema de control de calidad, ya que permite contrastar formalmente las conclusiones y recomendaciones de los informes, y la solidez de la evidencia utilizada, con los puntos de vista del ente fiscalizado.

Una vez trasladado el borrador de informe al Consejo, se enviará dicho borrador (según el modelo depositado en la intranet) a los responsables de la entidad fiscalizada para que efectúen las alegaciones que estimen pertinentes en el plazo que se determine.

Las alegaciones, que deben formularse por escrito, se adjuntarán al informe de fiscalización como un anexo. Con carácter general no se publicará la documentación anexa a las mismas ya que suele contener datos de carácter personal, confidenciales o puede afectar a aspectos de la seguridad de los sistemas de información.

Al incluir las alegaciones de los gestores se logra que los informes no sólo indiquen los hechos e incidencias observadas y la opinión de los auditores acerca de tales circunstancias, sino también lo que piensan sobre ello los responsables de la gestión y qué es lo que proponen hacer al respecto.

Las alegaciones serán evaluadas objetivamente por el técnico de auditoría, que confeccionará un borrador de informe sobre las mismas y, en su caso, propuesta de modificación del borrador de informe de fiscalización. Esta propuesta será revisada o elaborada por el auditor, que emitirá el **informe sobre dichas alegaciones**, y en su caso, remitirá al auditor revisor de control de calidad, para la consiguiente aprobación del síndico responsable y del Consell de la Sindicatura, y se adjuntará al informe de fiscalización como un anexo al mismo, indicando en qué medida han sido asumidas.

Cuando las alegaciones sean contrarias a los juicios y conclusiones que aparecen en el borrador del informe, el auditor deberá considerar las siguientes alternativas:

- a) Si considera justificadas las alegaciones del gestor, introducirá las oportunas modificaciones antes de elevar el informe a definitivo, no sin que previamente haya obtenido la suficiente evidencia que soporte el cambio de posición.
- b) Por el contrario, si el auditor no está conforme con los comentarios recibidos del órgano gestor, lo manifestará así en el informe a las alegaciones, añadiendo sucintamente sus propias observaciones de por qué no acepta las alegaciones del ente auditado.

Si transcurridos los plazos concedidos al órgano gestor para realizar las alegaciones correspondientes, no hubiese contestado, el Consejo de la Sindicatura elevará el borrador de informe de fiscalización a **informe definitivo**.

El auditor jefe se asegurará de que se han introducido todos los cambios al informe derivados de las alegaciones recibidas que haya aprobado el Consejo de la Sindicatura. (*)

43. **Publicidad.** Todos los informes dirigidos a Les Cortes Valencianes, con los votos particulares, serán publicados en su caso en el Boletín Oficial de Les Corts Valencianes. Se remitirá copia a los responsables de los entes fiscalizados a fin de que por los órganos competentes de los mismos se adopten las medidas pertinentes, de acuerdo con el contenido de los informes remitidos.

Cuando los informes estén referidos a las Corporaciones Locales o cualquiera de las instituciones incluidas en el artículo 2º, apartado 1.b) de la Ley de la Sindicatura de Cuentas, se les remitirá copia de aquéllos y de lo actuado a fin de que por los órganos competentes de las mismas se adopten las medidas pertinentes, de acuerdo con el contenido de los informes remitidos.

Todos los informes de fiscalización se harán públicos a través de la página de la Sindicatura en Internet.

IV. Revisión de control de calidad de la fiscalización

Control de calidad del auditor revisor

44. En las fiscalizaciones en las que se requiere la revisión de control de calidad, el auditor jefe: (NIA-ES 220; P19)
- (a) Comprobará que se haya nombrado un **revisor de control de calidad** de la fiscalización y que en el mismo no concurren causas que puedan menoscabar su actuación según los principios éticos y de independencia.
 - (b) Discutirá las cuestiones significativas que surjan durante la auditoría, incluidas las identificadas durante la revisión de control de calidad, con el revisor de control de calidad.

No obstante, debe estar muy claro que las decisiones sobre cuestiones de auditoría corresponden al equipo del encargo, son responsabilidad del auditor jefe, y su discusión con el revisor del control de calidad no comprometen la opinión de éste al realizar la revisión final de la calidad, ni reduce la responsabilidad del auditor jefe relacionada con la fiscalización.
 - (c) No formulará el proyecto de informe de fiscalización hasta que la revisión de control de calidad se haya completado de acuerdo con lo previsto en esta guía.
45. Al auditor revisor de control de calidad designado por el Consell se le concederán permisos de solo lectura para el acceso a los papeles de trabajo electrónicos de la fiscalización, que podrá consultar en todo momento.

Naturaleza, extensión y momento de realización de la revisión de control de calidad

46. El revisor de control de calidad realizará una evaluación objetiva de los juicios significativos realizados por el equipo de auditoría y de las conclusiones alcanzadas a efectos de la emisión del informe de auditoría. Esta evaluación conllevará la verificación de que: (NIA-ES 220; P20) (*)
- La memoria de planificación está preparada y aprobada en la fase inicial de la auditoría.
 - Se ha celebrado y documentado, la reunión inicial del equipo para comentar y discutir los riesgos previsibles de auditoría y el enfoque del trabajo.
 - Las conclusiones, párrafos de énfasis y/o salvedades del informe son razonables y están respaldadas por evidencia suficiente y adecuada.¹²

¹² Esta comprobación se podrá hacer según las circunstancias y el juicio profesional del auditor de alguna de las siguientes formas:

- Revisando las conclusiones de las áreas y verificando si están revisadas por el auditor.
En algunos casos, por las premuras de tiempo y la dinámica de los trabajos no están ultimadas cuando se hace la revisión del control de calidad. Por eso no se exigirá que estén ya revisadas y firmadas por el auditor, aunque el revisor las podrá revisar y comentar con el auditor.
- Revisando las fichas de incidencias verificando que están bien documentadas y revisadas por el auditor.

También deberá leer las cuentas anuales auditadas.

47. El revisor de control de calidad considerará las siguientes cuestiones para evaluar los juicios significativos realizados por el equipo en la auditoría de una entidad grande y/o compleja: *(NIA-ES 220; PA28) (*)*
- Los riesgos significativos detectados durante la auditoría de acuerdo con la NIA-ES 315 (GPF-OCEX 1315), y las respuestas a dichos riesgos de acuerdo con la NIA-ES 330 (GPF-OCEX 1330) incluida la valoración por el equipo del encargo del riesgo de fraude y la respuesta a éste de acuerdo con la NIA-ES 240 (MFSC-1240).
 - Los juicios realizados, en especial con respecto a la importancia relativa y a los riesgos significativos.
 - La significatividad y el tratamiento de las incorrecciones corregidas y no corregidas, detectadas durante la realización de la auditoría (GPF-OCEX 1320 y 4320).
 - Considerará si se han realizado las consultas necesarias sobre cuestiones que impliquen diferencias de opinión o sobre otras cuestiones complejas o controvertidas, así como las conclusiones alcanzadas como resultado de dichas consultas. *(NIA-ES 220; P21)*
 - Las cuestiones que deben comunicarse a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad, así como, en su caso, a terceros, tales como el Tribunal de Cuentas.
48. La extensión de la revisión de control de calidad del encargo es una cuestión de juicio profesional y puede depender, entre otros aspectos, de la complejidad del encargo de auditoría y del riesgo de que el informe de auditoría no sea adecuado en función de las circunstancias.

La realización de una revisión de control de calidad del encargo no reduce las responsabilidades del auditor jefe en relación con la auditoría y su realización. *(NIA-ES 220; PA27)*.

Discrepancias

49. Las discrepancias respecto al proyecto de informe se evaluarán entre el auditor responsable de la auditoría y el auditor revisor de control de calidad, procurando llegar a la solución técnica más adecuada. En todo caso, el auditor encargado del trabajo es el responsable de formular el informe según su criterio, añadiendo una nota explicativa de la controversia al Síndico responsable. *(NIA-ES 220; P22)*.

Respecto a estas discrepancias sustanciales entre el auditor responsable y el auditor revisor de control de calidad, el Síndico responsable¹³ adoptará la resolución que considere más ajustada a las normas del Manual de fiscalización, pudiendo dar el visto bueno al proyecto de informe o modificar el borrador a presentar al Consejo de la Sindicatura. Se podrá consultar al Gabinete Técnico de la Sindicatura o a la Comisión Técnica de Auditoría.

Sobre las fichas, todos estamos de acuerdo en que hay que replantearse si conviene modificar las instrucciones para su elaboración ya que en algunos casos son muy útiles, pero en otros suponen básicamente un trabajo farragoso e inútil.

- Comentando y preguntando al auditor sobre las evidencias que soportan las conclusiones, párrafos de énfasis y/o salvedades del informe, o cualquier parte del informe, verificando si son razonables y si están respaldadas por evidencia suficiente y adecuada.
- Revisando cualquier papel de trabajo que se estime oportuno.

¹³ De acuerdo con las atribuciones del artículo 60.2.b) del RRI.

Documentación

50. El revisor de control de calidad de la auditoría documentará que:

(a) Se han aplicado los procedimientos establecidos en esta guía.

(b) El revisor no tiene conocimiento de ninguna cuestión que haya quedado sin resolver que pudiera llevarle a considerar que los juicios significativos realizados por el equipo del encargo y las conclusiones alcanzadas por éste no sean adecuados. (NIA-ES 220; P 25)

Ambas cuestiones se documentarán cumplimentando el *Anexo 4 - Control de calidad: Revisión de control de calidad*. En este formulario, el auditor revisor pondrá de manifiesto las objeciones que según su criterio puedan existir, lo firmará digitalmente (con la firma electrónica de funcionario de la Autoritat de Certificació de la Comunitat Valenciana) y lo remitirá al auditor responsable del informe. Éste lo adjuntará al proyecto de informe para su remisión al Consejo y lo incorporará a los papeles de trabajo.

V. Revisión de control de calidad en la emisión de los informes

51. La revisión del control de calidad del informe se realizará en aquellos casos que determine el Consejo.

52. El auditor responsable del trabajo remitirá al auditor revisor el proyecto de informe junto con el formulario *Anexo 3-Control de calidad: Revisión del Auditor* cumplimentado por él, ambos firmados digitalmente (con la firma electrónica de funcionario de la Autoritat de Certificació de la Comunitat Valenciana).

Para facilitar este trámite, la discusión y resolución de posibles discrepancias entre el revisor y el auditor responsable, se podrá facilitar previamente el proyecto de informe en formato editable.

El auditor-revisor podrá disponer de los siguientes documentos:

- Las cuentas anuales
- La memoria de planificación de la fiscalización
- Una copia del formulario *Anexo 2: Control de calidad: Revisión del Técnico de Auditoría* archivado en AS7 del proyecto TeamMate firmado por el auditor responsable del trabajo.

El auditor revisor cumplimentará el formulario *Anexo 5 - Control de calidad: Revisión de control de calidad del informe*, pondrá de manifiesto las objeciones que según su criterio puedan existir, lo firmará digitalmente (con la firma electrónica de funcionario de la Autoritat de Certificació de la Comunitat Valenciana) y lo remitirá al auditor responsable del informe. Éste lo adjuntará al proyecto de informe para su remisión al Consejo y lo incorporará a los papeles de trabajo.

53. La tramitación de las discrepancias se efectuará conforme a lo indicado en el párrafo 50 de esta guía.

ACTUALIZACIONES

06/04/2018 Se modifica el apartado 47, para que recoja la modificación interpretativa acordada en la reunión Consell-Audidores el 28/07/2017 aclarando determinados extremos.

En los apartados 25 y 26 se introduce un matiz importante sobre el momento de referenciar los informes, para recoger lo que se hace en la práctica.

Se introducen pequeñas correcciones para mejorar la redacción en varios apartados que no afectan a ningún aspecto sustancial.

Se elimina el apartado "VI. Entrada en vigor".

Anexo 1 Criterios de calidad de los informes de fiscalización

En la elaboración de los informes de fiscalización se seguirán los siguientes criterios de calidad:

a) Claro

La claridad requiere que el informe sea fácil de leer y comprender y libre de vaguedades y ambigüedades.

El informe será redactado en un lenguaje tan claro y sencillo como permita la materia auditada. El auditor no debe presuponer que el usuario del informe posea un detallado conocimiento acerca de los temas en él incluidos. Se deberá utilizar un lenguaje directo y eludir en lo posible los términos técnicos. Si se emplean términos técnicos, abreviaturas, etcétera, se deben definir claramente.

La organización lógica del material y la precisión de los hechos y conclusiones resultan fundamentales para la claridad y la legibilidad. El empleo de títulos, subtítulos, notas al margen y similares, consiguen que el informe sea más fácil de leer y comprender. Para contribuir a la claridad, puede acudirse también, cuando ello sea factible, a los gráficos, dibujos, diagramas, fotografías, mapas, cuadros, etcétera.

Cuando en el informe se señale alguna incorrección significativa, es decir una salvedad, se describirá de forma sucinta pero clara el hallazgo de auditoría¹⁴ realizado, incluyendo el efecto cuantificado que tenga sobre las cuentas fiscalizadas (si es una auditoría financiera) o sobre la materia fiscalizada.

b) Exacto

Se debe incluir únicamente información sobre hechos comprobados, hallazgos y conclusiones que estén firmemente fundamentadas por evidencia suficiente, pertinente y válida, contenida en los papeles de trabajo.

La exactitud en los hechos viene exigida por el requisito de imparcialidad que en todo momento debe seguir el auditor en la presentación de los informes, de manera que garantice al usuario que la información presentada es fiable.

Si ciertos datos son relevantes, pero no han sido auditados, esta limitación deberá indicarse claramente en el informe, y el equipo auditor se abstendrá de sacar conclusiones o emitir recomendaciones mientras no existan garantías acerca de la verosimilitud de estos datos.

No es necesario incluir información demasiado detallada, salvo en los casos en que se considere conveniente para que el informe resulte más convincente.

c) Completo

El informe contendrá toda la información pertinente y necesaria para alcanzar los objetivos de la auditoría y lograr que todas las cuestiones tratadas en él sean objeto de una comprensión correcta. También deberá incluirse toda aquella información de carácter general que se juzgue precisa.

Facilitar una correcta comprensión significa situar a los lectores en una perspectiva adecuada sobre la extensión e importancia de los hallazgos de auditoría, como por ejemplo, establecer la frecuencia con la que ocurre un hecho en relación al número de casos o transacciones examinados o la importancia de los hallazgos en relación con las operaciones de la entidad.

También debe quedar claro qué se ha hecho y qué no, y señalar explícitamente cualquier limitación al alcance o al acceso a datos y documentación que se haya producido.

¹⁴ Definición de hallazgo de auditoría: son los diferentes tipos de deficiencias, desviaciones con respecto a lo que debería ser o esperarse o incorrecciones que pudieran detectarse en relación con la materia o asunto objeto de fiscalización.

Puede tratarse de deficiencias en los controles internos; desviaciones de las normas contables y presupuestarias; incumplimiento de las disposiciones legales, normativas, contratos o acuerdos de subvención, fraude o abuso.

Los cuatro elementos de un hallazgo son:

Criterio:	lo que debería ser
Condición:	lo que es
Causa:	la razón de que se dé la condición
Efecto:	la naturaleza del posible impacto pasado o futuro

El auditor, utilizando el juicio profesional, decidirá el grado de desarrollo o detalle de cada uno de los cuatro elementos de un hallazgo, de acuerdo con los objetivos de la auditoría.

d) Objetivo

La objetividad requiere que el informe se presente en su conjunto de manera equilibrada, tanto en el contenido como en el tono. La credibilidad de un informe aumenta en la medida en que se presenta la evidencia sin sesgo alguno, de forma que sean los hechos los que persuadan a los lectores.

El informe debe ser equilibrado, sin inducir a error, situando los hallazgos de auditoría en el contexto y la perspectiva adecuada. Los resultados deberán presentarse de manera imparcial y ponderada, y evitar la tendencia a exagerar o a enfatizar excesivamente las deficiencias. Se deberán recalcar los asuntos que requieren mayor atención, evitando en todo caso las exageraciones.

Se evitará incluir en el informe comentarios o valoraciones subjetivas, justificativas o laudatorias de la actuación desarrollada, no basadas en evidencia obtenida, sin perjuicio del caso que convenga resaltar las mejoras. Se debe evitar la insistencia en la crítica de actuaciones pasadas, ya incluida en informes anteriores.

En determinados casos (en particular en los denominados “informes largos”) será conveniente indicar la magnitud de las muestras seleccionadas para cada prueba, así como la fuente de la evidencia y los métodos de selección aplicados, con objeto de evitar malas interpretaciones.

Los hallazgos de auditoría deben presentarse de forma equilibrada, de manera que se tengan en cuenta las posibles dificultades o circunstancias adversas de los responsables de la gestión de la entidad auditada, todo ello sin perjuicio de la observancia de los requisitos de objetividad o imparcialidad que deben guiar al auditor en la elaboración de su informe.

e) Convincente

Los resultados deberán responder a los objetivos de la auditoría y las conclusiones y recomendaciones tendrán que guardar una relación lógica con los hechos presentados en el informe, de manera que permitan al usuario el convencimiento de su importancia, racionalidad y conveniencia.

El tono en que se redacten los informes debe favorecer una reacción positiva ante las conclusiones y recomendaciones de la auditoría.

Al redactar las conclusiones, los auditores tendrán en cuenta que su objetivo es persuadir y que ello se consigue mejor evitando un lenguaje que origine oposición o actitudes defensivas de forma innecesaria.

La adecuada presentación de las conclusiones y recomendaciones deberá servir de estímulo para la adopción de las medidas propuestas.

f) Conciso

Para que el informe sea conciso se requiere que no sea más largo de lo necesario. El excesivo detalle minora el valor del informe, e incluso puede ocultar lo esencial de su contenido entre comentarios, datos y cifras, confundiendo y desanimando al lector.

Se deben evitar las repeticiones innecesarias. También debe tenerse cuidado con las remisiones entre las distintas partes del informe. Al tratar a veces de evitar repeticiones se hacen remisiones, que en algunos casos resultan confusas y a veces se hacen remisiones a sitios donde paradójicamente solo se repite lo mismo. Las remisiones a apartados y/o subapartados del informe, o incluso a otros informes, pueden producir en el lector la sensación de pretender ocultar las conclusiones significativas.

Para mejorar la comprensión debe primar la claridad y la simplicidad, evitando poner literatura que no aporte nada. Las remisiones desde una conclusión general al interior del informe deben hacerse solo si se amplía la información relevante en el interior. Si la conclusión general/salvedad es clara y comprensible y en el interior se dice sustancialmente lo mismo, sobraría el interior por reiterativo e innecesario.

En todo caso, la extensión y detalle de un informe dependerá del juicio del auditor, pero teniendo en cuenta que aquellos que sean completos y concisos lograrán seguramente mejores resultados.

g) Oportuno

Para que un informe sea de la máxima utilidad, debe realizarse y entregarse en la fecha más cercana posible al momento en el que se ejecutaron las actuaciones de gestión fiscalizadas, por ello es una cuestión de la máxima prioridad para los equipos de fiscalización finalizar los trabajos en el calendario previsto.