

Las pruebas y la documentación

1. Las pruebas de auditoría

Las pruebas de auditoría consisten en información recolectada y utilizada para apoyar los resultados de auditoría. Las conclusiones y recomendaciones que aparecen en el informe de auditoría están fundamentadas en dichas pruebas. Por consiguiente, los auditores de gestión deben reflexionar cuidadosamente acerca de la naturaleza y la cantidad de las pruebas que recojan. Todo el trabajo de campo deberá planificarse desde la perspectiva de adquirir pruebas que apoyen los resultados que aparecen en el informe definitivo.

Las normas de auditoría manifiestan que “Para fundamentar las opiniones y las conclusiones del auditor relativas a la organización, al programa, a la actividad o a la función fiscalizada, deben aportarse pruebas adecuadas, pertinentes y razonables.”

1.1 Competencia de las pruebas

La prueba es competente (válida y fiable) si representa de hecho lo que se propone representar. La fiabilidad de las pruebas puede evaluarse tomando en consideración los siguientes factores:

- La corroboración aportada por las pruebas es una técnica poderosa para aumentar la fiabilidad. Esto implica que el auditor busque diferentes tipos de prueba que tengan diferentes orígenes.

¹ Apéndice adaptado, tomando como referencia el apéndice 3 de la ISSAI 3000, Normas y directrices para la auditoría del rendimiento, 2004.



Contraloría General de Cuentas
GUATEMALA, C.A.

- A menudo, con razón o sin ella, las pruebas originadas en el exterior de la entidad fiscalizada se consideran más fiables, a los efectos de la auditoría, que la información generada dentro de la propia entidad fiscalizada.
- La prueba documental suele considerarse más fiable que la prueba oral.
- La prueba que tiene su origen en la observación o el análisis directos del auditor es más fiable que la prueba obtenida de modo indirecto.
- La fiabilidad de la información generada por la entidad fiscalizada estará parcialmente en función de la fiabilidad de la dirección/los sistemas de control interno de la entidad fiscalizada.
- La prueba oral corroborada por escrito es más fiable que la prueba meramente oral.
- Los documentos originales son más fiables que las fotocopias.

1.2 Pertinencia de las pruebas

La pertinencia exige que la prueba posea una relación clara y lógica con los objetivos y los criterios de la auditoría. Un enfoque de la planificación de la recolección de datos consiste en enumerar, para cada tema y cada criterio, la naturaleza y la localización de la prueba que se necesita, así como el procedimiento de auditoría que va a ejecutarse.

1.3 Suficiencia de las pruebas

El auditor deberá obtener las suficientes pruebas apropiadas de auditoría como para extraer conclusiones razonables que sirvan de base al informe de auditoría. La suficiencia es la medida de la cantidad de pruebas de auditoría, y el carácter apropiado es la medida de la calidad de las pruebas, su pertinencia con respecto a determinados criterios y su fiabilidad.

La prueba es suficiente cuando existe una prueba pertinente y fiable que alcance para convencer a una persona razonable de que los resultados, conclusiones y recomendaciones de la auditoría del desempeño están fundamentados y garantizados. Al establecer si la prueba documental es suficiente, el auditor debe tener en cuenta la clase del documento.

Los factores que indican la fuerza de las pruebas requeridas en apoyo de una observación en auditoría del desempeño son los siguientes:

- Nivel de importancia o significación de la observación,
- Grado de riesgo asociado con la adopción de una conclusión errónea,
- Experiencia obtenida en anteriores exámenes de fiscalización –u otras investigaciones– sobre el grado de fiabilidad de los registros y declaraciones de la entidad fiscalizada,
- Sensibilidad conocida de la entidad fiscalizada con respecto a un tema, y
- Coste de obtención de las pruebas, en comparación con los beneficios logrados a favor de la observación.

Las pruebas recolectadas durante una auditoría del desempeño pueden tener una naturaleza predominantemente cualitativa y exigir una amplia aplicación de criterio profesional. Por consiguiente, el auditor buscará generalmente pruebas confirmatorias en fuentes distintas, o pruebas de naturaleza diferente al efectuar evaluaciones y elaborar conclusiones.

Al planificar la auditoría, el auditor identificará la naturaleza, los orígenes y la disponibilidad probables de las pruebas de auditoría requeridas. El auditor deberá tomar en consideración factores tales como la disponibilidad de otros informes o estudios de fiscalización, y el coste de obtención de las pruebas de auditoría.

2. Características de las pruebas de auditoría del desempeño

Los auditores tienen que ser conscientes de los problemas o debilidades potenciales de las pruebas de auditoría del desempeño. Los problemas potenciales son los siguientes:

- Pruebas basadas en una única fuente (fiabilidad, validez, suficiencia);
- Pruebas orales carentes de documentación u observaciones de apoyo (fiabilidad);
- No sensibles al tiempo, es decir, demasiado viejas y que no reflejan los cambios (pertinencia);

- Prueba demasiado costosa de obtener en comparación con los beneficios que aporta (pertinencia y suficiencia);
- El origen de la prueba tiene un interés creado en el resultado (fiabilidad);
- las muestras recolectadas no son representativas (pertinencia, validez, suficiencia);
- La prueba sólo puede relacionarse con un único hecho (validez, suficiencia);
- La prueba es incompleta, es decir, no demuestra una causa o un efecto (fiabilidad, suficiencia); y
- La prueba es contradictoria (fiabilidad).

Las pruebas pueden clasificarse, de acuerdo con el tipo al que pertenecen, en materiales, orales, documentales o analíticas.

2.1 Pruebas materiales	2.2 Pruebas orales	2.3 Pruebas documentales	2.4 Pruebas analíticas
<p>La observación de personas y acontecimientos, o el examen de bienes, son formas de obtener pruebas materiales. La prueba puede consistir en fotografías, tablas, mapas, gráficos u otras representaciones mediante imágenes. Una imagen de un estado inseguro es mucho más</p>	<p>Las pruebas orales asumen la forma de manifestaciones que, por lo general, proceden de encuestas o entrevistas. Estas manifestaciones pueden proporcionar importantes indicios que no siempre cabe obtener a través de otras formas de trabajo de auditoría. Son efectuadas por</p>	<p>La forma más común de pruebas de auditoría son las pruebas documentales de carácter material o electrónico. Puede ser externas o internas a la entidad fiscalizada. Las pruebas documentales externas abarcan cartas o memorándums recibidos por la</p>	<p>Las pruebas analíticas surgen del análisis y verificación de los datos. El análisis puede realizarse sobre cálculos, análisis de ratios, tendencias y patrones de datos procedentes de la entidad fiscalizada u</p>



Contraloría General de Cuentas

GUATEMALA, C.A.

<p>convinciente que una descripción escrita.</p> <p>Cuando la observación de un estado material es decisiva para lograr los objetivos de la auditoría, tendrá que ser confirmada. Esto puede lograrse haciendo que dos o más auditores lleven a cabo la observación, acompañados -si es posible- por representantes de la entidad fiscalizada.</p>	<p>empleados de la entidad fiscalizada, beneficiarios y clientes del programa que se fiscaliza, expertos y consultores contactados para que aporten pruebas que confirmen la prueba en relación con una fiscalización, y miembros del público en general. Se requiere la confirmación de las pruebas orales si van a utilizarse como prueba y no como simple historial de base.</p> <p>La confirmación de las pruebas orales puede efectuarse:</p> <ul style="list-style-type: none">• Mediante confirmación por escrito del entrevistado,• Mediante el	<p>entidad fiscalizada, facturas de proveedores, arrendamientos, contratos, auditorías externas e internas y otros informes, y confirmaciones de terceros. Las pruebas documentales internas tienen su origen en la entidad fiscalizada. Incluye elementos como por ejemplo registros contables, copias de la correspondencia de salida, descripciones de puestos de trabajo, planes, presupuestos, informes y memorándums internos, estadísticas de resumen del desempeño, y políticas y procedimientos internos.</p> <p>La fiabilidad y</p>	<p>otras fuentes pertinentes.</p> <p>También pueden efectuarse comparaciones con las normas obligatorias o con las evaluaciones comparativas propias del sector. El análisis suele ser numérico, por ejemplo, y toma en consideración los ratios entre productos y recursos, o el porcentaje del presupuesto que se ha gastado.</p> <p>Puede tener asimismo un carácter no numérico; por ejemplo, cuando se observa una tendencia coherente en la</p>
--	--	---	---



Contraloría General de Cuentas

GUATEMALA, C.A.

	<p>análisis de múltiples fuentes independientes que revelen los mismos hechos, o</p> <ul style="list-style-type: none">• Mediante comprobación posterior de los registros. <p>Al valorar la fiabilidad y pertinencia de las pruebas orales el auditor necesita tener en cuenta la credibilidad del entrevistado; es decir, el cargo, los conocimientos, la experiencia y la franqueza de la persona que se entrevista.</p>	<p>pertinencia de las pruebas documentales tienen que valorarse en relación con los objetivos de la auditoría. Por ejemplo, la existencia de un manual de procedimientos no demuestra que el manual se ponga en práctica. Al igual que en el caso de las pruebas orales, hay que evaluar el cargo, los conocimientos y la experiencia del autor o del emisor del documento.</p> <p>Los documentos que son consecuencia de los sistemas de control de la gestión (p. ej. el sistema contable) tendrán que evaluarse de conformidad con los controles internos que</p>	<p>naturaleza de las reclamaciones realizadas con respecto a una entidad fiscalizada.</p>
--	--	--	---

		<p>se aplican dentro de dicho sistema. Los auditores que deseen basarse en dichas pruebas deberán valorar los controles internos del sistema.</p>
--	--	---

3. El proceso de prueba

La recolección de pruebas se lleva a cabo durante las fases de estudio previo y de examen de una auditoría. El trabajo realizado en la fase de estudio previo también forma parte de la prueba general.

Los auditores deberán:

- Examinar las características de los datos requeridos,
- Recoger datos pertinentes para el logro de los objetivos específicos de la auditoría,
- Recoger datos basados en los criterios de auditoría expuestos en el plan de trabajo de la auditoría,
- Recoger datos suficientes y convincentes que fundamenten lógicamente los análisis, observaciones, conclusiones y recomendaciones, y
- Aplicar la norma de prueba para establecer de forma satisfactoria "un equilibrio de probabilidades".

Las fuentes de pruebas se exponen en los párrafos siguientes.

<p>3.1 Declaraciones políticas y legislación</p>	<p>Los auditores deben recoger documentos de política, directrices de funcionamiento, manuales, directivas ministeriales, delegaciones, etc., y examinar el trasfondo</p>
--	---

	<p>que ha conducido a su promulgación. Los auditores también tienen que tomar en consideración los cambios en la legislación y la serie de documentos que imponen la necesidad de efectuar cambios, es decir documentos presentados, recortes de prensa, reclamaciones, historiales de casos y discursos.</p>
<p>3.2 .Datos publicados sobre el desempeño de los programas</p>	<p>Los estados presupuestarios publicados de la entidad fiscalizada proporcionan datos sobre los objetivos y el desempeño de los organismos. Incluyen una visión general de la entidad fiscalizada y proporcionan una información sobre su financiación y desempeño.</p>
<p>3.3 Entrevistas</p>	<p>Las entrevistas pueden ser útiles, pero es necesario identificar a la persona correcta que facilite la información, y confirmar la información oral. Es esencial una sólida preparación a este respecto, y resulta útil una lista de interrogantes elaborada con antelación; en algunos casos, puede resultar efectivo suministrar con anterioridad esta lista al entrevistado.</p>
<p>3.4 Examen de archivos</p>	<p>La información procedente de los archivos aporta una prueba elocuente en apoyo de</p>

las recomendaciones. En los sistemas de registro de la entidad fiscalizada deberá obtenerse un listado de archivos. Además, la información de archivos que sea relevante para una área de trabajo particular puede encontrarse en esa área de trabajo. Las entrevistas de auditoría también pueden ofrecer indicios sobre qué archivos es preciso buscar y revisar.

Los archivos útiles para la revisión son los que hacen referencia a:

- Planificación estratégica y operativa,
- Control de gestión,
- Actas de las reuniones de carácter ejecutivo,
- Reclamaciones y conflictos, y
- Revisiones y auditorías.

Las pruebas procedentes de archivos pueden proporcionar un sólido apoyo a los resultados. El examen de los archivos exige tiempo, y por lo general no pueden examinarse todos los archivos. Hay que decidir si se examina una selección al azar o una selección basada en el propósito de la investigación. Habitualmente se adopta esta última clase de selección, pero si hay tiempo suficiente, deberá examinarse una muestra al azar de otros archivos.

<p>3.5 Informes y revisiones de la gestión</p>	<p>Los organismos públicos suelen generar diversos informes o revisiones de carácter interno que resumen para la alta dirección los temas de interés en cada momento, o que proponen alternativas de actuación. Los auditores deben localizar y analizar dichos informes. Las formas de identificar los informes incluyen las entrevistas y el examen de las actas de las reuniones de la dirección.</p>
<p>3.6 Bases de datos</p>	<p>La mayoría de los organismos públicos poseen algún sistema de información a la dirección que recoge la información pertinente para la realización de las operaciones. Estos sistemas son importantes fuentes de pruebas, sobre todo en la cuantificación de distintos asuntos.</p>
<p>3.7 Fuentes externas</p>	<p>Es posible que los organismos de mayores dimensiones tengan grandes bibliotecas especializadas pertinentes para sus áreas de responsabilidad. Puede resultar especialmente útil la búsqueda de bibliografía sobre los temas pertinentes y los términos claves.</p>
<p>3.8 Fuentes de la EFS</p>	<p>El auditor no debe pasar por alto las pruebas que se han recogido en las auditorías previas o a través de la</p>

	<p>recolección de información que sirve de apoyo a la planificación estratégica de la entidad fiscalizada.</p>
<p>3.9 Observación</p>	<p>El valor de la observación directa tampoco debe subestimarse. Una observación del comportamiento general del personal aporta información sobre la presión, la moral laboral o la falta de trabajo, sobre las cuales puede efectuarse a continuación un seguimiento, si se considera apropiado.</p> <p>Sin embargo, es preciso realizar una cuidadosa consideración con objeto de seleccionar las actividades o instalaciones que van a inspeccionarse físicamente. Éstas tienen que ser representativas del área que se examina. Los auditores también tienen que ser conscientes de que las personas actúan de forma diferente cuando se las somete a observación.</p> <p>Este tipo de pruebas pueden considerarse como “débiles” salvo que se confirmen. Las fotografías y las grabaciones de vídeo incrementan el valor de la observación directa. Se recomienda efectuar una descripción detallada por escrito de los resultados de las observaciones.</p>

4. Documentación

Las normas de auditoría estipulan que: “Los auditores deben justificar documentalmente, de manera adecuada, todos los hechos relativos a la fiscalización, incluso los antecedentes y la extensión de la planeación, del trabajo realizado y de los hechos puestos de manifiesto” También se ha afirmado que: “Una documentación adecuada es importante por diversas razones:

- a) para confirmar y fundamentar las opiniones e informes del auditor
- b) para incrementar la eficiencia y la eficacia de la auditoría
- c) como fuente de información en la preparación de los informes o en la respuesta a las preguntas de la entidad fiscalizada o de otras partes interesadas
- d) como prueba del cumplimiento por parte del auditor de las normas de auditoría
- e) para facilitar la planeación y la supervisión
- f) como ayuda al desarrollo profesional del auditor
- g) como ayuda para garantizar que los trabajos delegados han sido realizados satisfactoriamente, y
- h) como prueba del trabajo realizado, para futuras referencias.

Son documentos de trabajo todos aquellos documentos pertinentes que se recogen y generan durante una auditoría del desempeño. Deberán incluir los documentos en los que se registran la planificación, el calendario y el alcance de los procedimientos de auditoría realizados, los resultados de la auditoría y las conclusiones extraídas de las pruebas de auditoría obtenidas. Los documentos de trabajo, por consiguiente, deben contener tres secciones como mínimo: planificación, ejecución e información.

Los documentos de trabajo sirven como vínculo de conexión entre el trabajo de campo y el informe de auditoría, y tienen que ser lo bastante completos y detallados como para permitir una comprensión de la auditoría. Por lo tanto, tienen que contener las pruebas acumuladas en apoyo de las opiniones, las conclusiones y los análisis que apoyan las recomendaciones del informe.

Los documentos de trabajo organizan y facilitan el acceso a la documentación probatoria, y de este modo:

- ayudan en la planificación y la realización de la auditoría;
- facilitan la dirección eficaz de las auditorías individuales y de la tarea de auditoría en su conjunto;
- colaboran en la supervisión y revisión del trabajo de auditoría; y
- registran las pruebas resultantes del trabajo de fiscalización realizado en apoyo de la opinión de auditoría.

El auditor debe adoptar los procedimientos apropiados para mantener la confidencialidad y la custodia segura de los documentos de trabajo, y debe conservarlos durante el período suficiente para cumplir los requisitos legales y profesionales de conservación de registros.

5. Es mejor ser vagamente correcto que estar equivocado con exactitud

Rara vez es posible que los auditores del desempeño obtengan toda la información que necesitan. Los datos disponibles pueden ser inexactos, incompletos o contradictorios. En consecuencia, los auditores tienen que ser creativos para encontrar datos que describan con una corrección mínimamente razonable lo que aquellos están buscando. Quizás se pueda obtener estimaciones bien fundamentadas, o puede haber otros medios de hallar datos que sean útiles para el análisis práctico y la evaluación global. Datos menos precisos – combinados con deducciones lógicas y otras informaciones- a veces podrían bastar; por ejemplo, si lo que se desea es describir tendencias. Otra posibilidad consiste en que las entidades fiscalizadas y demás implicados confirmen que los datos menos precisos que se recogen proporcionan una imagen razonable y correcta de la realidad, es decir, la información recolección puede utilizarse como prueba de un tipo u otro, y como base de posteriores análisis y conclusiones generales.

La recolección de datos es siempre un compromiso entre el ideal (la mejor solución) y la realidad (la segunda o tercera mejor solución). De hecho, unas ambiciones demasiado



Contraloría General de Cuentas
GUATEMALA, C.A.

elevadas en la búsqueda de datos completos, precisos y exactos pueden perjudicar la eficacia de una auditoría del desempeño. Los esfuerzos por lograr exactitud pueden entrar en conflicto fácilmente con la ambición de realizar un análisis inteligente. La necesidad de exactitud, por consiguiente, siempre debe tener en cuenta aquello que es razonable, económico y pertinente a los efectos de la recolección de datos.

En consecuencia, en todos los casos los auditores del desempeño deben tratar de ser prácticos en sus esfuerzos para recoger, interpretar y analizar datos. Es importante, sin embargo, que el lector del informe de auditoría esté informado acerca de la calidad de todas las informaciones que han sido recolectadas, y de la forma en que han sido reunidas. Esto resulta incluso más decisivo en el caso de enfrentarse con datos menos precisos. Los auditores sólo deben extraer aquellas conclusiones que sean permitidas por la calidad de los datos.