

# Marco de Medición del Desempeño de las Entidades Fiscalizadoras Superiores

## Preguntas Frecuentes



Mayo de 2020

**Información de contacto:**

Equipo del MMD-EFS, Iniciativa de Desarrollo de la INTOSAI: [SAIPMF@idi.no](mailto:SAIPMF@idi.no)

## Tabla de contenidos

<b>Propósito de este documento</b> .....	4
<b>Principios esenciales del MMD-EFS</b> .....	4
<b>Temas generales</b> .....	5
<b>Propósito de la realización de la evaluación</b> .....	5
<b>Alcance de la evaluación</b> .....	5
<b>El equipo de evaluación</b> .....	8
<b>Muestreo de los expedientes de auditoría para revisión</b> .....	9
<b>Otros tipos de auditoría</b> .....	14
<b>Puntuación</b> .....	15
<b>Evidencia</b> .....	19
<b>Garantía de la calidad del informe de la evaluación</b> .....	23
<b>Referencias a las ISSAI</b> .....	24
<b>Repetición de evaluaciones – Versiones piloto y 2016 del MMD-EFS</b> .....	25
<b>Trabajo de campo</b> .....	26
<b>Informe de la evaluación – Justificación para la exclusión de recomendaciones</b> .....	26
<b>Publicación del Informe de la evaluación</b> .....	27
<b>El MMD-EFS y otros Procesos de gestión del desempeño</b> .....	27
<b>Indicadores</b> .....	30
<b>Dominio A: Independencia y marco Legal</b> .....	30
<b>EFS-1: Independencia de la EFS</b> .....	30
<b>SAI-2 Mandato de la EFS</b> .....	33
<b>Dominio B: Gobernanza interna y ética</b> .....	34
<b>EFS-3 Ciclo de planificación estratégica</b> .....	34
<b>EFS-4 Entorno de control organizacional</b> .....	37
<b>EFS-5: Subcontratación de auditorías</b> .....	39
<b>EFS-6 Liderazgo y comunicación interna</b> .....	40
<b>EFS-7 Planificación general de auditoría</b> .....	40
<b>Dominio C: Calidad de la auditoría y presentación de informes</b> .....	41
<b>Aclaraciones generales</b> .....	41

<b>EFS-8 Cobertura de las auditorías .....</b>	<b>44</b>
<b>EFS-10 Proceso de auditoría financiera.....</b>	<b>47</b>
<b>EFS-11 Resultados de la auditoría financiera .....</b>	<b>47</b>
<b>EFS-12 Normas y gestión de la calidad de las auditorías de desempeño .....</b>	<b>48</b>
<b>EFS-13: Proceso de la auditoría de desempeño .....</b>	<b>48</b>
<b>EFS-15: Normas y gestión de la calidad de las auditorías de cumplimiento .....</b>	<b>49</b>
<b>EFS-16: Proceso de auditoría de cumplimiento .....</b>	<b>50</b>
<b>Dominio D: Gestión financiera, activos y servicios de apoyo.....</b>	<b>52</b>
<b>EFS-21 Gestión financiera, activos y servicios de apoyo .....</b>	<b>52</b>
<b>Dominio E: Recursos humanos y capacitación.....</b>	<b>52</b>
<b>EFS-22 Gestión de los recursos humanos.....</b>	<b>52</b>
<b>EFS-23 Desarrollo profesional y capacitación .....</b>	<b>54</b>

## Propósito de este documento

En general, la metodología del MMD-EFS es fácil de seguir y aplicar. Sin embargo, existen algunos criterios y otros aspectos metodológicos de este marco que, por su naturaleza, son susceptibles de interpretaciones erróneas por parte de los evaluadores.

La finalidad de este documento es clarificar algunos temas y cuestiones claves de carácter metodológico acerca del MMD-EFS que, a largo de los años, han suscitado dificultades para muchos evaluadores. Los temas aquí abordados se basan en preguntas que el equipo del MMD-EFS de la IDI ha recibido de evaluadores individuales, equipos de evaluación y asistentes a los diversos cursos de capacitación dictados sobre esta herramienta.

Se alienta tanto a los equipos de evaluación como a los evaluadores individuales a contactar por correo electrónico ([SAIPMF@idi.no](mailto:SAIPMF@idi.no)) al equipo del MMD-EFS de la IDI para formular preguntas específicas y solicitar orientación general acerca de cualquier tema relacionado con la aplicación de la metodología del MMD-EFS. Este documento estará sujeto a revisiones periódicas para garantizar que en él se reflejen todos los desafíos metodológicos nuevos vinculados con la aplicación continua del marco.

## Principios esenciales del MMD-EFS

**Criterio profesional:** la aplicación de conocimientos, habilidades y experiencia sobre la base de normas profesionales, leyes y principios éticos, para formular una opinión o tomar una decisión respecto a lo que ha de realizarse para reflejar un resultado y una conclusión razonables, teniendo en consideración las circunstancias imperantes.

**Substancia sobre la forma:** esto significa que, al considerar un tema, por ejemplo, al evaluar un criterio, los evaluadores deberían tener la precaución de no extraer conclusiones apresuradas en cuanto a equiparar la apariencia de las cosas con el modo en el que realmente son (forma); en lugar de ello, deberían tomarse en cuenta todas las demás condiciones y/o mecanismos pertinentes que inciden en ese tema o criterio, de lo cual puede surgir, en los hechos, una situación diferente de la observada *a priori* (substancia). Los requisitos relativos a un criterio pueden satisfacerse de modos diferentes en distintas EFS.

**Evaluación basada en evidencia:** las descripciones y los análisis contenidos en los informes deberían basarse en evidencia documentada, suficiente y adecuada, y no solo en la teoría.

**Control de calidad:** una verificación de la calidad de las evaluaciones, realizada por el líder del equipo en el momento en que se está llevando a cabo la evaluación.

**Verificación de la corrección fáctica del informe:** se trata de un segundo nivel de control de calidad del borrador del informe, a cargo de una o más personas dentro de la EFS: habitualmente un miembro jerárquico del personal que no haya formado parte del equipo de evaluación. El propósito es corroborar que los contenidos del informe sean fácticamente correctos.

**Revisión independiente:** una revisión del borrador del informe de desempeño realizada por la IDI para garantizar que este documento responda a la metodología del MMD-EFS.

**Documento autónomo:** remite al requisito de que el informe del MMD-EFS debe guardar autonomía en el sentido de que los hallazgos, las conclusiones y el análisis expuestos en el informe deben sustentarse en evidencia suficiente y adecuada al punto de que el usuario de este documento no tenga que remitirse a otros materiales para comprender cabalmente su contenido.

## Temas generales

### Propósito de la realización de la evaluación

**1. Pregunta:** ¿Si ya disponemos de un plan estratégico, es necesario realizar la evaluación mediante el MMD-EFS?

**Respuesta:** *Sí, tal vez sea necesario realizar una evaluación mediante el MMD-EFS incluso cuando la EFS ya disponga de un plan estratégico. Los resultados de la evaluación pueden utilizarse para modificar algunas secciones del plan estratégico actual, si ello se considerase necesario. Además, los resultados de la evaluación pueden utilizarse con otros fines, entre ellos:*

- *Sustanciar la implementación de las ISSAI*
- *Demostrar valor y beneficios para los ciudadanos*
- *Establecer indicadores y bases de referencia para monitorear el desempeño de la EFS*
- *Atraer el apoyo de donantes*

*Sin embargo, cabe destacar que se recomienda enfáticamente realizar una evaluación mediante el MMD-EFS al concluir cada ciclo estratégico (mayormente luego de los 3 a 5 años). Los resultados de la evaluación pueden utilizarse para sustanciar el desarrollo del nuevo plan estratégico.*

### Alcance de la evaluación

**2. Pregunta:** ¿Puede una EFS limitar el alcance de la evaluación mediante el MMD-EFS, centrándose en, por ejemplo, tan solo uno o dos dominios?

**Respuesta:** *Aunque los dominios individuales del MMD-EFS brindan de por sí información provechosa, para realizar un análisis integral del desempeño de una EFS, además de la información de referencia, se necesitan insumos de todos los dominios. Por lo tanto, en general, no se recomienda limitar el alcance para centrarse únicamente en determinados segmentos. La fortaleza esencial del MMD-EFS reside en la posibilidad de realizar un análisis de carácter holístico de la organización considerada en su conjunto. Y ello obedece en gran medida a que las razones de un desempeño deficiente a menudo se hallan en otros dominios diferentes del que se está evaluando. Por ejemplo, los RR.HH. y la gobernanza interna (que se miden en los dominios B y E) inciden en la calidad de la labor de auditoría (medida en el dominio C). Si existiesen áreas del MMD-EFS que la EFS no tiene mandato para examinar (como cuando se trata de auditorías subcontratadas (EFS-5), tareas de control jurisdiccional (EFS 18 - 20), etc.), a tales indicadores*

*debería asignárseles una calificación de ‘No aplicable’, es decir, que no se evalúan. Los indicadores o dimensiones, de haberlos, que se excluyan de la evaluación deberían indicarse en los TdR, agregando una explicación acerca de las razones de su exclusión. Si el alcance de la evaluación se hubiese acotado significativamente sin mediar una explicación adecuada, no será posible emitir una declaración de Revisión independiente, o quizá se la emita con limitaciones o reservas importantes.*

*Pero, dado que el MMD-EFS es un bien público global, las EFS pueden utilizar este marco de diversas formas para sus fines internos. Se ha observado que estas entidades están utilizando el marco del MMD-EFS con asiduidad creciente con fines tales como el monitoreo del desempeño anual, o una evaluación autónoma del desempeño en un área determinada. Oportunamente se brindará orientación específica y se realizarán tareas de concienciación y capacitación focalizada para garantizar que tales aplicaciones de la metodología se realicen de forma congruente y no comprometan la integridad de la herramienta.*

*Sin embargo, es importante señalar que, si el alcance se redujese de forma substancial, esa evaluación no puede considerarse como una evaluación completa mediante el MMD-EFS.*

**3. Pregunta:** El producto principal de nuestra EFS es un examen del informe acerca de la **ejecución del presupuesto del Estado**. No examinamos detenidamente los estados financieros de los organismos públicos, ni tampoco los estados financieros consolidados del gobierno, pero sí formulamos una conclusión acerca de dicho informe, que no consideramos realmente como una opinión de auditoría. La auditoría del informe de ejecución del presupuesto del Estado consiste en dos tareas principales: 1) evaluación de la corrección de las cifras, y 2) evaluación del cumplimiento del marco legal. En la práctica, hacemos más hincapié en el cumplimiento del marco legal que en la corrección de las cifras. Esto coincide con nuestro mandato dado que, tanto la Constitución como la legislación vigente, nos exigen realizar un control del informe sobre la ejecución del presupuesto del Estado. ¿Sobre la base de los detalles aportados, podemos recurrir a indicadores de auditoría financiera para nuestra evaluación?

**Respuesta:** *El objetivo general de una auditoría de los estados financieros es lograr un aseguramiento razonable de que dichos estados, considerados en su conjunto, no contienen inexactitudes significativas, ya sea por fraude o error, permitiéndole al auditor dictaminar si se han confeccionado, en todos sus aspectos pertinentes, de conformidad con un marco idóneo para la presentación de información financiera.*

*En este caso, dado que los estados financieros de los organismos públicos no se examinan de forma detallada, y que la auditoría consiste en un examen del informe sobre la ejecución del presupuesto del Estado, que no conduce a la formulación de una opinión de auditoría conforme a lo estipulado en la ISSAI 200, no pueden aplicarse indicadores de auditoría financiera. Por lo tanto, sería más adecuado considerar la auditoría del informe sobre la ejecución del presupuesto del Estado como una auditoría de cumplimiento, en lugar de como una auditoría financiera.*

**4. Pregunta:** En cuanto al alcance de la evaluación, ¿qué período debemos considerar al evaluar los criterios e indicadores a los que no se asigna una puntuación [o calificación] sobre la base de

expedientes de auditoría? ¿Es necesario que en todos los casos asignemos una puntuación basada en el mismo período para los expedientes de auditoría y además describamos la situación actual?

**Respuesta:** La regla es que siempre deberían tenerse en cuenta la situación actual y las normas, procedimientos, etc., aprobados y existentes; lo cual también se aplica a los criterios que contienen especificaciones tales como “los últimos tres años”, en cuyo caso, el período abarcaría los últimos tres años a partir del período de elaboración del informe (en algunas circunstancias, puede que sea necesario considerar ejercicios anuales completos, como cuando se aborda la ejecución del presupuesto). Ver también la siguiente pregunta.

**5. Pregunta:** Con relación al alcance y al período de la muestra de los expedientes de auditoría: ¿qué debería hacer un equipo de evaluación en una situación en la que la EFS ha adoptado nuevas normas, metodologías o directrices de auditoría y, sin embargo, las auditorías en la muestra se basaron en las normas, metodologías o directrices anteriores?

**Respuesta:** Si la EFS hubiese adoptado recientemente nuevas normas, metodologías o directrices de auditoría, y el equipo de evaluación determinase que las auditorías seleccionadas se han elaborado de acuerdo con la metodología anterior, lo mejor es cambiar la muestra y seleccionar expedientes nuevos, confeccionados de acuerdo con la metodología actual. Si esto no fuese posible al no haberse finalizado ninguna auditoría, es importante evaluar tanto las normas anteriores como las nuevas. Esto daría origen a dos conjuntos de puntuaciones, siendo la puntuación correspondiente a la normativa nueva la oficial, mientras que la correspondiente a la normativa anterior tendría un rol fundamental en la determinación del desempeño sobre la base de la muestra de expedientes de auditoría “más antiguos”. EFS-9 (i), EFS-12 (i), EFS-15 (i). Obsérvese que se admite la posibilidad de considerar un período más prolongado para la muestra de auditoría de desempeño, debido a la naturaleza de esta especialidad. La realización de las auditorías de desempeño insume períodos más prolongados que los demandados por las auditorías financieras o de cumplimiento.

**6. Pregunta:** ¿Qué corresponde hacer si una auditoría categorizada como, por ejemplo, auditoría financiera, no satisface los criterios para tal categorización?

**Respuesta:**

- (a) Si durante la evaluación de un expediente de auditoría incorporado a la muestra se descubriese que la auditoría no cumple, por ejemplo, con los requisitos mínimos para su clasificación como auditoría financiera (dado que, por caso, se trata de una auditoría de cumplimiento relativa a la ejecución presupuestaria), es posible reasignarla a otra categoría, y/o seleccionar una nueva auditoría para la muestra.
- (b) Toda vez que resulte necesario modificar la muestra de expedientes de auditoría, es esencial explicar y justificar claramente el motivo en el capítulo sobre metodología del informe. No es necesario modificar los Términos de referencia, pero cualquier divergencia entre ellos y el Informe debería explicarse en este documento.

## El equipo de evaluación

- 7. Pregunta:** A los efectos de realizar una autoevaluación, ¿cuál es el departamento adecuado dentro de la EFS para instrumentar la evaluación mediante el MMD-EFS? ¿Es la Oficina de Aseguramiento de la Calidad o debería conformarse un equipo mixto cada vez que se realice una evaluación?

**Respuesta:** *Un equipo de evaluación mediante el MMD-EFS debería estar integrado por personal de diferentes departamentos de la organización, con diferentes formaciones. Esto contribuye a garantizar que el equipo cuente con la necesaria variedad de habilidades y conocimientos necesarios para realizar la evaluación de manera eficaz y eficiente. Además, este enfoque ayuda a asegurar la asunción de propiedad y la aceptación de los resultados de la evaluación en todos los sectores de la organización.*

*Se recomienda enfáticamente que todos los integrantes del equipo estén capacitados en la aplicación del MMD-EFS, o que por lo menos su líder conozca la forma de aplicar esta metodología.*

- 8. Pregunta:** Dado que el MMD-EFS puede aplicarse como una evaluación externa a cargo de consultores, donantes, auditores externos u otros expertos, ¿cuáles son las entidades externas que están calificadas para aplicarlo, o cuál es el mecanismo para obtener dicha cualificación?

**Respuesta:** *Dado que el MMD-EFS es un bien público global, en principio, cualquiera puede recurrir a esta herramienta. Sin embargo, recomendamos enfáticamente que los participantes en las evaluaciones hayan tomado los cursos de capacitación sobre el MMD-EFS ofrecidos por la IDI. Ella cuenta con una base de datos con información acerca de todas las personas capacitadas para la instrumentación de este marco. No se trata de organizaciones sino de personas físicas aptas para realizar las evaluaciones correspondientes.*

- 9. Pregunta:** ¿Cuántos integrantes deberían formar parte de un equipo de evaluación? ¿Existe un estándar mínimo en cuanto al número de participantes? He participado en evaluaciones externas realizadas por equipos de entre 3 y 4 personas.

**Respuesta:** *No existe una cantidad estándar de personas a incluir en el equipo de evaluación. Sin embargo, idealmente debería estar compuesto por 3 a 4 integrantes. El tamaño de la EFS a evaluar y el alcance de la evaluación son cuestiones que deberían tenerse en cuenta al determinar el número de integrantes del equipo de evaluación. Más importante aún es la consideración de las competencias que el equipo precisa para realizar la evaluación de forma eficaz. La mayoría de las evaluaciones realizadas hasta ahora estuvieron a cargo de equipos conformados por 3 a 4 integrantes. En definitiva, el número adecuado de integrantes depende totalmente de las circunstancias específicas de cada evaluación.*

## Muestreo de los expedientes de auditoría para revisión

**10. Pregunta:** ¿Podrían brindarnos orientación sobre el modo de realizar la **estratificación** para el muestreo de auditorías?

**Respuesta:** *En función de la decisión relativa a los tipos de auditoría a examinar, es necesario tomar una muestra de cada tipo de auditoría. Las muestras deberían seleccionarse de modo tal de abarcar las principales actividades de auditoría que la EFS ha llevado a cabo dentro del período sujeto a revisión. El equipo de auditoría debe seleccionar los expedientes incorporados a la muestra de forma aleatoria e independiente.*

*La estratificación de la muestra debe realizarse de modo tal de abarcar diferentes factores que podrían incidir en la calidad de las auditorías, por ejemplo, las diversas prácticas realizadas en los distintos departamentos de la EFS, los tipos de entidades auditadas, las instalaciones (sedes centrales en contraposición a oficinas regionales). El tamaño de la muestra puede variar entre los diversos tipos de auditorías. Por lo general, no es necesario seleccionar una muestra estadísticamente representativa, dado que una evaluación mediante el MMD-EFS no está concebida para proporcionar un grado de aseguramiento razonable. Como las auditorías de desempeño normalmente demandan más tiempo que las auditorías financieras y las de cumplimiento, la población a la que se recurrirá durante el período abordado probablemente será más pequeña. Dado lo cual, la muestra de auditorías de desempeño a menudo será más pequeña que la de auditorías financieras y de cumplimiento. Asimismo, es posible que las oficinas o departamentos regionales o locales con responsabilidades específicas también tengan actividades limitadas, lo que puede incidir en el tamaño de la población y, por ende, en el de la muestra. En general, una muestra razonable estará integrada por 5 a 6 auditorías, si ellas fuesen financieras o de cumplimiento, y por 2 a 5 auditorías, si ellas fuesen de desempeño.*

**11. Pregunta:** ¿Es necesario que **un criterio se cumpla en todas las auditorías de la muestra** para que éste se considere satisfecho? Esto parece un requisito estricto. Por ejemplo, tenemos una muestra de 5 auditorías financieras. Si en 4 de ellas el criterio se cumpliera, ¿debería considerárselo satisfecho?

**Respuesta:** *“A menos que se especifique lo contrario, un criterio debería cumplirse en todas las auditorías de la muestra. Sin embargo, en algunos casos, el evaluador podría dejar de lado este principio cuando el criterio no se verifique en una auditoría individual, toda vez que se considere que se trata de un caso excepcional y exista evidencia convincente de que, en general, los criterios se cumplen en la mayor parte de la población. (MMD-EFS 2016, Introducción al Dominio C)”.*

**12. Pregunta:** Además de auditar los estados financieros de entidades gubernamentales individuales, nuestra EFS audita los estados financieros del **gobierno en su integridad**. Por lo tanto, el Criterio e) del Indicador EFS-10 (ii) es pertinente en nuestro caso. ¿Deberíamos incluir este expediente de auditoría en la muestra?

**Respuesta:** *Sí, cuando la EFS realice auditorías de los estados financieros del gobierno en su integridad, el expediente de auditoría correspondiente debería incorporarse a la muestra, sirviendo de base para*

la evaluación del Criterio e). Al realizarse el proceso completo de evaluación de los indicadores de auditoría que abarcan la totalidad de los expedientes tomados como muestra, la auditoría de los estados financieros del gobierno quedará incluida en este proceso.

**13. Pregunta:** ¿Es correcto evaluar auditorías piloto, las cuales no tienen un carácter oficial y no se dan a publicidad? Los equipos a cargo de las auditorías piloto están integrados por alrededor de un 50% del personal de nuestra EFS. Los temas abordados en las auditorías piloto no forman parte del plan de implementación de la EFS.

**Respuesta:** En principio, el equipo de evaluación debería extraer la muestra de auditorías a examinar de la lista de auditorías incluidas en el plan general anual de la EFS correspondiente al período sujeto a revisión. Sin embargo, dadas las circunstancias imperantes (que los equipos a cargo de las auditorías piloto están compuestos por alrededor de un 50% del personal de la EFS), sería admisible incluir auditorías piloto en la muestra. Aunque no se lo enuncie de forma explícita, esto quizá implique que la cuantía de la labor de fiscalización realizada mediante auditorías piloto es muy significativa. La justificación para la incorporación de las auditorías piloto a la muestra debería exponerse en los Términos de referencia. La fundamentación para la evaluación de auditorías piloto normalmente responderá a un criterio más prospectivo, orientado a determinar qué es lo que aún se precisa para contar con funciones de auditoría compatibles con las ISSAI. Incluso cuando dichas auditorías se realicen con carácter piloto y aún no se publiquen, evaluar aquello que ya está sucediendo y observar qué es lo que queda por hacer puede resultar sumamente útil.

Sin embargo, la muestra debería tomarse de forma aleatoria del conjunto de auditorías realizadas por la EFS durante el período considerado. Las auditorías piloto pueden incluirse si fueron seleccionadas aleatoriamente como parte del proceso. Si lo que se desea es enfocar particularmente la atención en los hechos positivos reflejados en las disciplinas de las auditorías piloto, se puede elaborar una puntuación adicional para los indicadores pertinentes considerando solamente las auditorías piloto y presentar los resultados correspondientes en la descripción narrativa de los indicadores. Esto permite a los evaluadores demostrar las posibilidades de mejora del desempeño. Sin embargo, la puntuación “oficial” de la evaluación debería asignarse sobre la base de una muestra seleccionada aleatoriamente de entre todas las auditorías completadas de la EFS. Luego, como ya se señalase, las auditorías piloto escogidas mediante el proceso de selección aleatorio se incorporarán a la evaluación.

Por lo tanto, es extremadamente importante señalar que, en aquellos casos en los que la EFS realiza auditorías tanto regulares como piloto, no es aconsejable que la muestra incluya únicamente estas últimas, excepto con el fin específico señalado en el párrafo precedente (los resultados no son parte de la puntuación oficial, pero se incluyen en la descripción narrativa, para reflejar las posibilidades de mejora a futuro). Las auditorías piloto normalmente reciben una puntuación más alta, la cual puede no ser representativa del desempeño a nivel organizacional.

Recomendamos remitirse también a la Pregunta 15 para acceder a información conexas.

Dado que mediante el MMD-EFS se evalúa el desempeño actual, las prácticas predominantes en el conjunto de la EFS deberían constituir la base de la evaluación. El propósito es brindar un panorama objetivo del

*desempeño de la EFS en su integridad. Como las auditorías piloto aún no se han implementado en toda la EFS, no deberían seleccionarse específicamente para la muestra, la cual debería extraerse de forma aleatoria del conjunto de auditorías realizadas por la EFS durante el período considerado. Las auditorías piloto pueden incluirse si fueron seleccionadas aleatoriamente como parte del proceso. Si lo que se deseara es dirigir especialmente la atención hacia los hechos positivos reflejados en la metodología de la auditoría financiera, es posible elaborar una puntuación adicional para los indicadores de esta especialidad considerando solamente las auditorías piloto, y presentar los resultados correspondientes en la descripción narrativa de los indicadores. Esto permite a los evaluadores demostrar las posibilidades de mejora del desempeño. Sin embargo, la puntuación “oficial” de la evaluación debería asignarse sobre la base de una muestra extraída aleatoriamente del conjunto de auditorías realizadas por la EFS.*

**14. Pregunta:** El universo total de clientes de auditoría de nuestra EFS asciende a 2.542, distribuidos entre el conjunto de gobiernos centrales y locales, además de otras empresas y organismos públicos. Para la evaluación, nos proponemos **seleccionar una muestra** de 50 expedientes de auditoría. ¿Será esta muestra de 50 expedientes suficiente para la evaluación mediante el MMD-EFS?

**Respuesta:** Desde luego que una muestra de 50 auditorías es suficiente e incluso, podría decirse, sumamente ambiciosa. Es muy importante señalar que, al recoger una muestra, el objetivo principal es que ésta sea representativa, no necesariamente significativa en términos estadísticos. También es importante considerar si la EFS dispone de los recursos necesarios, como un número suficiente de evaluadores, para poder examinar exhaustivamente el conjunto de auditorías seleccionadas y completar el informe de la evaluación dentro de un plazo razonable.

*Por ejemplo, al utilizar un enfoque estratificado, posiblemente se considere incorporar a la muestra algunas auditorías de las entidades del gobierno central, los gobiernos locales (en sus diversos niveles, como las provincias, los municipios y las ciudades) y las instituciones cuasi gubernamentales. La muestra de auditorías seleccionada también debería abarcar todos los tipos auditoría previstos en el mandato de la EFS.*

*Es evidente que lo adecuado del tamaño de la muestra variará entre una EFS y otra, dado que sus dimensiones y niveles de complejidad diferirán. Por lo tanto, lo que determinará cuál es el tamaño apropiado de una muestra dependerá a menudo de las circunstancias particulares de la EFS. Aquí enfatizamos nuevamente que el principal objetivo de seleccionar una muestra de auditorías es realizar un control aleatorio del modo en que los procedimientos y procesos de auditoría se instrumentan en la práctica, y verificar si esa instrumentación es congruente en todos los sectores de la organización. Siempre es aconsejable que el equipo de evaluación extraiga una muestra de auditorías más reducida y se dé el tiempo suficiente como para estudiar la muestra con detenimiento. No obstante, incluso si se tratase de una EFS pequeña, esperaríamos contar con un mínimo de 3 expedientes de auditoría para cada una de las especialidades que componen la muestra, dado que esto posibilitará una verificación más adecuada de la congruencia en la aplicación de la metodología de auditoría. Las auditorías de desempeño normalmente constituyen una excepción debido a su naturaleza, puesto que su realización demanda más tiempo y, por lo tanto, posiblemente no se disponga de muchas auditorías para la selección de la muestra.*

Remítase también a la Pregunta 10 para acceder a una explicación sobre el uso de la estratificación para seleccionar una muestra de expedientes de auditoría.

**15. Pregunta:** En nuestra EFS estamos en proceso de **incorporar una metodología nueva para la realización de auditorías financieras**. Esta metodología es mucho más coincidente con los requisitos de las ISSAI en materia de auditoría financiera que la que hemos venido utilizando. Hasta ahora, un número reducido de equipos de auditoría ha efectuado auditorías piloto aplicando la nueva metodología y los manuales de auditoría correspondientes. ¿Podemos incluir estas auditorías piloto en la muestra de auditorías a revisar para la evaluación de los indicadores sobre auditoría financiera?

**Respuesta:** *Dado que mediante el MMD-EFS se evalúa el desempeño actual, son las prácticas vigentes en el conjunto de la EFS las deberían conformar la base de la evaluación. El propósito es brindar un panorama objetivo del desempeño de la EFS en su integridad. Como las auditorías piloto aún no se han implementado en toda la EFS, no deberían seleccionarse específicamente para la muestra. La muestra debería extraerse de forma aleatoria del conjunto de auditorías realizadas por la entidad durante el período considerado. Las auditorías piloto pueden incluirse si fueron seleccionadas aleatoriamente como parte del proceso. Si lo que se desease es dirigir especialmente la atención hacia los hechos positivos reflejados en la metodología de la auditoría financiera, se puede elaborar una puntuación adicional para los indicadores de esta especialidad considerando solamente las auditorías piloto, y presentar los resultados correspondientes en la descripción narrativa de los indicadores. Esto permite a los evaluadores demostrar las posibilidades de mejora del desempeño. Sin embargo, la puntuación “oficial” de la evaluación debería asignarse sobre la base de una muestra extraída aleatoriamente del conjunto de auditorías realizadas por la EFS. Recomendamos remitirse también a la Pregunta 13 para acceder a información conexas.*

**16. Pregunta:** Al seleccionar la muestra de auditorías financieras, observamos que casi todas **las auditorías financieras se subcontratan** y están a cargo de firmas de auditoría privadas. Durante 2013 y 2014, la EFS en cuestión solamente elaboró y aprobó 3 informes de auditoría financiera. Una cuarta auditoría financiera es la realizada sobre los Estados financieros consolidados del gobierno. Mi inquietud es que no disponemos de suficientes informes de auditoría para incorporar a la muestra, dado que la población total asciende a solamente 4. ¿Deberíamos seleccionar informes de auditorías financieras confeccionados por firmas privadas externas? Asimismo, ¿podemos nosotros, en nuestro carácter de evaluadores externos, solicitar sus respectivos documentos de trabajo? ¿Existen precedentes en este sentido?

**Respuesta:** *Habitualmente, el marco legal establece (o debería establecer) claramente si la EFS mantiene la responsabilidad por las auditorías subcontratadas. Normalmente, la entidad mantiene la responsabilidad, por ejemplo, por la calidad y el aseguramiento de la presentación puntual de los informes de auditoría. Pero la legislación podría resultar ambigua en este aspecto, o tal vez haya otro organismo responsable (por ejemplo, cuando alguna otra comisión regula las auditorías realizadas desde el sector privado).*

- Si la EFS no fuese responsable por las auditorías subcontratadas (lo cual es improbable), entonces ello podría considerarse como algo ajeno al ámbito del MMD-EFS (según el propósito de la aplicación de este marco).
- Si la legislación fuese poco clara, esta situación debería informarse como un hallazgo. Sería lógico, en consonancia con las buenas prácticas, considerar a la EFS responsable por la calidad y la presentación puntual de las auditorías subcontratadas.

Suponiendo que las EFS conserve la responsabilidad por los resultados de las auditorías, la siguiente cuestión consiste en determinar si la EFS ha instrumentado la subcontratación de modo tal de asumir dicha responsabilidad. Esto se mide en el Indicador EFS-5 Auditorías subcontratadas, que se incorporó con el MMD-EFS 2016. Un sistema de subcontratación adecuado supone que la EFS tenga acceso a los documentos de trabajo de las auditorías, y disponga de un sistema para examinar con periodicidad la calidad de lo realizado. Esto a su vez supone un examen de las organizaciones que llevan adelante las auditorías, lo que incluye una muestra de las auditorías realizadas en representación de la EFS, a los efectos del aseguramiento de la calidad. Normalmente, durante el proceso de subcontratación se realiza cierto trabajo de revisión, suplementado por una revisión adicional basada en riesgos, efectuada con una periodicidad anual.

Si la EFS no tuviese acceso a los documentos de trabajo de las auditorías subcontratadas, ello constituiría un hallazgo importante, que probablemente conduzca a la asignación de puntuaciones bajas en las Dimensiones (ii) y (iii) del Indicador EFS-5. Este hallazgo también afecta la puntuación de los indicadores de auditoría en el Dominio C, independientemente de si el tipo de auditoría se ha subcontratado de forma total o parcial. La puntuación asignada a los procesos de auditoría abarcados por los Indicadores EFS-10, 13 y 16 habitualmente se basa en muestras. En enfoque adecuado de la labor de muestreo requeriría que los evaluadores revisen algunas de las auditorías subcontratadas si éstas revistiesen importancia. Si la proporción de auditorías subcontratadas fuese elevada, y la EFS no tuviese acceso a la documentación de trabajo, ello debería explicarse en la descripción narrativa. Asimismo, la EFS obtendrá una calificación de '0' también en los indicadores de auditoría pertinentes del Dominio C, dado que, debido a la falta de documentos de trabajo, los criterios no se cumplirían, lo cual debería señalarse en la descripción narrativa correspondiente a dichos indicadores.

Si la EFS tuviese acceso a los documentos de trabajo de las auditorías tercerizadas, sería aconsejable incluirlas en la población de la cual se extrae la muestra de auditorías, y estratificar esa población según dicho criterio, es decir, si la mitad de las auditorías fuesen subcontratadas, la mitad de la muestra debería estar integrada por auditorías subcontratadas. Asimismo, la muestra de auditorías subcontratadas puede utilizarse para evaluar el control de calidad de éstas de acuerdo con la Dimensión (ii) del indicador EFS-5. Si la EFS tuviese acceso a tales documentos de trabajo, pero no pudiese o no estuviese dispuesta a presentarlos, los criterios deberían considerarse no cumplidos.

**17. Pregunta:** Si la EFS **no realizase auditorías financieras porque éstas se subcontratan**, ¿dónde evaluamos los esfuerzos de la EFS para realizar un seguimiento de las recomendaciones formuladas en el informe de auditoría confeccionado por los auditores externos? (Por ejemplo, nuestra EFS subcontrataba las auditorías financieras; el Dominio 5 no prevé la evaluación del “seguimiento” de las recomendaciones de auditoría formuladas por auditores externos (subcontratados).

**Respuesta:** En aquellas situaciones en las que el marco legal obliga a la EFS a subcontratar las auditorías financieras, ella normalmente conservará la responsabilidad por los resultados de dichas auditorías, lo que incluye garantizar el seguimiento de las recomendaciones de auditoría expuestas en los informes. Los esfuerzos de la EFS por realizar un seguimiento de las recomendaciones de auditoría expuestas en los informes confeccionados por los auditores subcontratados (externos) pueden evaluarse e informarse mediante los Indicadores EFS-11 (iii), 14 (iii), y 17 (iii).

## Otros tipos de auditoría

**18. Pregunta:** Nuestra EFS está interesada en evaluar **auditorías de TI y medioambientales** como parte del proceso de aplicación del MMD-EFS, pero este marco no contiene indicadores separados específicamente orientados a estas especialidades. ¿Existen formas de adaptarse a esta situación?

**Respuesta:** En las ISSAI, no se reconoce a las auditorías de TI y medioambientales como categorías separadas, por consiguiente, el MMD-EFS no contiene indicadores específicos para ellas. Las auditorías de TI y medioambientales se consideran como temas de auditoría que pueden formar parte de auditorías de cumplimiento y/o de desempeño. En este caso, lo que se recomienda es asignar puntuaciones a los indicadores relativos a las AF, AC y AD de la manera habitual, sobre la base de muestras seleccionadas de forma aleatoria de expedientes de auditoría (éstas pueden incluir o no auditorías de TI y medioambientales, aunque la inclusión de estas auditorías también podría lograrse mediante la estratificación realizada durante la labor de muestreo).

Si la EFS estuviese muy interesada en obtener información específica acerca de su desempeño en estas áreas (por ejemplo, si tuviese proyectos de desarrollo de capacidades vinculados con ellas), y el equipo de evaluación dispusiese del tiempo y los recursos suficientes, tal vez sea recomendable realizar una evaluación reducida por separado de una muestra de auditorías de TI y una de una muestra de auditorías medioambientales, utilizando los indicadores correspondientes a la disciplina de auditoría con la que se asemejen más. Esto supone que alguien determine si las auditorías se asemejan a las de desempeño o a las de cumplimiento. Si las auditorías se asemejasen, por ejemplo, a las de cumplimiento, podrían aplicarse los indicadores vinculados con esta categoría y los resultados presentarse por separado en un cuadro de texto dentro del informe, pero sin incorporar los resultados a la puntuación global de la auditoría de cumplimiento. Esto puede ayudar a poner de relieve y demostrar el desempeño asociado a este tipo específico de auditoría.

También podría considerarse la posibilidad de elaborar criterios adicionales/localizados sobre la base del material orientativo de la INTOSAI (GUID) sobre auditoría de TI y medioambiental.

**19. Pregunta:** En nuestra EFS, la **auditoría previa** (o control ex ante) de las transacciones gubernamentales constituye una actividad importante a la que destinamos recursos considerables (esta tarea forma

parte de nuestro mandato legal). El marco no contiene indicadores separados específicamente orientados a esta tarea. ¿Qué nos aconsejan hacer?

**Respuesta:** *En las ISSAI, las auditorías previas no se consideran como una categoría separada, por ende, el MMD-EFS no contiene indicadores específicos para ellas. En el caso que ustedes exponen, en el que dicha actividad forma parte de su mandato y destinan un volumen considerable de recursos a realizarla, su inclusión en la evaluación parece pertinente. En tal sentido, tal vez sea aconsejable desarrollar una cantidad reducida de indicadores localizados para posibilitar dicha evaluación. Para asesorarse acerca de este tema, aconsejamos remitirse a la Sección 2.2 del MMD-EFS 2016, en la parte correspondiente al “Capítulo 4”. El desarrollo de indicadores localizados no ha sido un aspecto común en las evaluaciones realizadas hasta ahora. Cuando el desarrollo de nuevos indicadores localizados resulte inevitable, es importante asegurarse de que el nuevo indicador siga la misma estructura que en el Documento orientativo del MMD-EFS 2016. Si una EFS hubiese decidido desarrollar un nuevo indicador localizado, es aconsejable solicitar asesoramiento al equipo del MMD-EFS de la IDI.*

*Lo que aconsejaríamos es considerar la posibilidad de aplicar o modificar los indicadores relativos al control jurisdiccional. Además, las auditorías previas a cargo de las EFS plantean interrogantes sobre la independencia de éstas, factor que se medirá a través del Indicador EFS-1 y también debería abordarse en el informe narrativo.*

## Puntuación

**20. Pregunta:** Algunos criterios contienen la frase “cuando sea pertinente” o “cuando corresponda” (por ejemplo, los Criterios f) y g) del Indicador EFS-24 (ii)). ¿Cómo se aplica la metodología Sin puntuación [o de ‘No puntuación’] a tales criterios? Cuando se señala que, a menudo, tales criterios pueden resultar No aplicables, en dichos casos, ¿también deberíamos considerar a la dimensión en su conjunto No aplicable si más de dos criterios respondiesen a esa condición? Por ejemplo, en el EFS-10 (ii) se presenta una extensa lista de criterios, de los cuales dos contienen la frase “cuando corresponda”. ¿Es razonable considerar a la totalidad de la dimensión no aplicable si estos dos criterios y otro más se calificasen como no aplicables?

**Respuesta:** *Sí. Como regla, tales criterios deberían considerarse No aplicables al igual que otros criterios considerados no pertinentes o adecuados en el contexto de la EFS examinada. Pero, dado que el MMD-EFS es una evaluación basada en evidencia, los evaluadores tienen la responsabilidad de justificar los motivos de que algo se considere No aplicable. Si la conclusión fuese que tales criterios no son aplicables, entonces deberían computarse al aplicar la regla básica de que, habiéndose asignado la calificación No aplicable a más de dos casos, ella debería aplicarse a toda la dimensión. Sin embargo, somos conscientes de que dicha modalidad de cómputo puede tener, en algunos casos, efectos inadecuados en la puntuación, de modo tal que en el MMD-EFS 2016 se brinda al evaluador la oportunidad de aplicar su criterio profesional. Si la lista de criterios fuese extensa como en el EFS-10 (ii), y tres criterios fuesen calificados como N/A, incluyendo los criterios sujetos a la condición “cuando corresponda” mencionados, sería aconsejable calificar la dimensión normalmente, por considerarse que se dispone de información suficiente como para asignar una puntuación significativa (es decir, simplemente computar los criterios como cumplidos). En ese caso,*

debería explicarse en el informe que se ha producido un apartamiento de la regla básica de la metodología “Sin puntuación”, y el motivo correspondiente.

**21. Pregunta:** Si una dimensión tuviese solo 4 criterios, como en el EFS-5 Dimensión (ii) y el EFS 21 Dimensión (iii), y al evaluarla, 2 de los 4 criterios se calificasen como no aplicables, al utilizar la ‘metodología Sin puntuación’ esto implicaría que los dos criterios calificados como no aplicables deberían considerarse cumplidos al calcular la puntuación para la dimensión en su conjunto. De procederse de esta manera, se asignaría a la dimensión una puntuación de ‘4’ (dado que los dos criterios restantes se considerarían cumplidos). ¿Una puntuación de ‘4’, es correcta si se considera que la mitad de los criterios correspondientes a la dimensión no son aplicables?

**Respuesta:** *En aquellos casos en los que el impacto de las puntuaciones N/A conlleve un incremento de la puntuación asignada al indicador a un nivel aparentemente inadecuado, los evaluadores pueden utilizar su criterio profesional y asignar a la dimensión la calificación de N/A en lugar de otorgarle una puntuación equívoca. Asimismo, en aquellos casos en los que las dimensiones poseen muchos criterios (por ejemplo, dimensiones de auditoría que contengan por lo menos ocho y hasta diecinueve criterios), los evaluadores deberían considerar la posibilidad de asignar una puntuación a la dimensión, aun cuando el número de criterios calificados como N/A fuese superior a dos. En tales casos, es necesario que los evaluadores recurran a su criterio profesional.*

*Con referencia específica a la pregunta formulada, tal vez sea razonable asignar una calificación de N/A a la dimensión en su conjunto, dado que asignar una calificación de ‘No aplicable’ a la mitad de los criterios tiende a incrementar significativamente la puntuación de la dimensión a un nivel que no parece adecuado.*

**22. Pregunta:** En algunos indicadores (EFS-10, EFS-13, EFS-16), para la asignación de una puntuación de ‘4’ existe el requisito de que “mediante una evaluación independiente se haya confirmado el cumplimiento de las **Normas y directrices de la INTOSAI en materia contable** (las ISSAI de Nivel 4 en el marco anterior)<sup>1</sup> pertinentes”. ¿Cómo se determina qué requisitos de las ISSAI son pertinentes para la dimensión que se está evaluando?

**Respuesta:** *Los Indicadores EFS-10, 13 y 16 se dividen en tres dimensiones cada uno: (i) Planificación, (ii) Implementación y (iii) Evaluación de la evidencia de auditoría, extracción de conclusiones y presentación de informes. Se recomienda que, cuando la EFS se haya sometido recientemente a una evaluación basada en evidencia de su cumplimiento con las Normas y directrices en materia contable de la INTOSAI (antes conocidas como ISSAI de nivel 4) correspondientes, el evaluador examine esta evaluación independiente y, en particular, su conclusión general. Si como resultado de la evaluación se concluyese que la EFS cumple con las ISSAI en todos los aspectos substanciales, entonces podrá asignarse una calificación de ‘4’ a cada una de las tres dimensiones. Cuando de la revisión surjan áreas específicas en las que la EFS registra un*

---

<sup>1</sup> El nuevo Marco de las ISSAI remite al Marco de pronunciamientos profesionales de la INTOSAI (IFPP). El anterior Marco de las ISSAI remite al Marco de las ISSAI previo a la adopción del nuevo IFPP.

*incumplimiento substancial de las ISSAI, los evaluadores deberían aplicar su criterio profesional para decidir si las cuestiones en las que se registra el incumplimiento inciden en (i) la planificación, (ii) la implementación, o (iii) la evaluación de la evidencia de auditoría, extracción de conclusiones y presentación de informes y, por lo tanto, calificar las dimensiones de forma acorde. Las cuestiones en las que se registre un incumplimiento pueden abordarse según los criterios pertinentes del MMD-EFS, y tales criterios considerarse como no cumplidos. A partir ello, es posible calcular la puntuación que se asignará a una dimensión del marco.*

**23. Pregunta:** ¿Por qué motivo el sistema de puntuación no se totaliza a nivel de Dominio y de EFS?

**Respuesta:** *Sería muy complicado totalizar las puntuaciones a nivel de Dominio y de EFS; por ejemplo, debería determinarse la ponderación de los dominios e indicadores, lo cual no sería de fácil realización en la práctica. Asimismo, una puntuación totalizada en estos niveles realmente no transmitiría información de utilidad. Por ejemplo, si una entidad recibiese un '3' a nivel de EFS, ¿qué significaría esto en los hechos?*

*Debe señalarse que la asignación de puntuaciones a nivel de indicadores, dimensiones y criterios es solo una parte de la evaluación mediante el MMD-EFS. Más importante aún es el análisis integrado y el análisis de causas fundamentales basados en las puntuaciones a nivel de indicadores, dimensiones y criterios. Estas puntuaciones ayudan a la EFS a observar el modo en que el desempeño en un dominio afecta el desempeño en otros dominios, y el impacto general a nivel de organización.*

*El principal objetivo de la evaluación es determinar las brechas existentes entre las mejores prácticas y las prácticas actualmente llevadas a cabo en una EFS. Mediante este proceso, la EFS está en condiciones de identificar cuestiones estratégicas que deben abordarse para mejorar su desempeño. Por lo tanto, el MMD-EFS no hace hincapié en las puntuaciones [o calificaciones] sino en los factores que explican esas puntuaciones, y es esto lo que el equipo de evaluación procura hacer en la sección relativa a la evaluación integrada del informe de desempeño.*

**24. Pregunta:** En una situación en la que **no se dispone de evidencia suficiente**, ¿cómo puede decidirse entre una calificación de 'No cumplido' y una de 'No aplicable'?

**Respuesta:** *Una calificación de 'No aplicable' se utiliza cuando el indicador, la dimensión o el criterio evaluados escapan al control de la EFS. Asimismo, la calificación de 'No aplicable' también se puede utilizar cuando no existe información suficiente para sustentar la puntuación, y la información requerida no es algo que podría esperarse que la EFS posea. Un ejemplo es el Indicador EFS-22 sobre recursos humanos, o algunos criterios relativos a este indicador que no se encuentran bajo la órbita de influencia de la EFS. Otro ejemplo: si la EFS no ejerciese una función jurisdiccional, entonces los Indicadores EFS-18, 19 y 20, deberían calificarse como 'No aplicables'. También podría tratarse de elementos que carecen de relevancia para la EFS: por ejemplo, si ella no subcontratase tareas de auditoría, el Indicador EFS-5, mediante el que se evalúa la subcontratación de auditorías, no resultaría aplicable.*

*Sin embargo, cuando se trate de evidencia con la que la EFS debería contar, correspondería calificar al criterio como ‘Cumplido’ o ‘No cumplido’, apoyándose en la evidencia disponible. Por ejemplo, si la EFS no contase con un plan estratégico, el presupuesto para una auditoría específica, o un manual de auditoría que normalmente se esperaría que la entidad posea. Recomendamos remitirse a la página 35 del Documento orientativo sobre el MMD-EFS 2016 para obtener más información acerca de la metodología Sin puntuación.*

**25. Pregunta:** *¿Qué sucede si un criterio se cumple solo de forma parcial? ¿Se considera cumplido o no cumplido?*

**Respuesta:** *En general, se considera no cumplido. La metodología del MMD-EFS supone que, para que se lo considere ‘Cumplido’, un criterio debe satisfacerse íntegramente. La metodología señalada no prevé la calificación de ‘Parcialmente cumplido’. Las mejoras significativas registradas por la EFS en un determinado criterio al que se ha calificado como ‘No cumplido’ pueden reconocerse plenamente e incluirse en el segmento narrativo del informe de desempeño.*

*Sin embargo, existen dos situaciones en las que un criterio parcialmente satisfecho puede considerarse cumplido al aplicar el criterio profesional:*

- (a) respecto a aquellos criterios correspondientes al Dominio C que se evalúan en función de la muestra de auditorías, primero debería evaluarse cada criterio para verificar el cumplimiento por separado en relación con cada expediente de auditoría incorporado a la muestra, mientras que la puntuación totalizada se asigna sobre la base de los criterios cumplidos en relación con la totalidad de expedientes de auditoría incorporados a la muestra. Por lo tanto, si en una muestra de tres auditorías un criterio se cumpliera en dos de ellas y en una no, dicho criterio no se considera cumplido. Sin embargo, si la muestra de auditorías fuese más amplia (4 o más auditorías) y sólo se observase un apartamiento menor de un criterio en esas auditorías, cabe aplicar el criterio profesional. Consideremos el siguiente ejemplo: en una muestra de 5 auditorías de cumplimiento, para asignar una puntuación al Indicador EFS-16 (ii) e) (“Se realizaron todos los procedimientos de auditoría planificados o, cuando ello no hubiese sucedido, el expediente de auditoría contiene una explicación adecuada de la situación, aprobada por los responsables de la auditoría”), cuando en una auditoría de la muestra de 5 no se hubiese efectuado un procedimiento de auditoría de carácter menor (desde la perspectiva del evaluador del MMD-EFS), puede aplicarse el criterio profesional, y el criterio evaluado podría considerarse cumplido a nivel totalizado si en los restantes 4 expedientes de auditoría no se hubiese encontrado problemas vinculados con este criterio. En la descripción narrativa debería reflejarse claramente este apartamiento y el hecho de que se ha recurrido al criterio profesional. Sin embargo, tratándose de muestras más reducidas, por ejemplo, 3 auditorías, el mismo enfoque puede no resultar admisible.*
- (b) Cuando se trate de criterios mixtos que abarcan diferentes elementos, como en el caso del EFS-4 (i) h) (“Disponer de una estructura organizacional aprobada e implementada” y “garantizar una clara asignación de responsabilidades para todas las tareas realizadas por la EFS”), debería hacerse hincapié en el elemento que está subrayado, en este caso, la estructura organizacional. Ello no implica que la cuestión de la asignación clara de responsabilidades no deba evaluarse, pero*

*si el evaluador estuviese conforme con la estructura organizacional, podría considerar que el criterio se ha cumplido, incluso si se advirtiesen algunas debilidades en cuanto a la asignación de responsabilidades.*

**26. Pregunta:** Existen algunos criterios en los que se enumera un conjunto de requisitos, por ejemplo, en el Criterio g) del Indicador EFS-10, Dimensión (iii), se mencionan 9 subcriterios que deberían figurar en el informe del auditor. Si solamente faltase uno o dos de los subcriterios, ¿es correcto considerar al Criterio g) como cumplido?

**Respuesta:** No. La metodología de puntuación del MMD-EFS exige que, para que un criterio se califique como cumplido, deben satisfacerse todos los subcriterios. Si la situación lo requiriese, el equipo de evaluación puede aplicar el criterio profesional.

## Evidencia

**27. Pregunta:** ¿Cuánta evidencia debería incluirse en el informe de la evaluación mediante el MMD-EFS (la metodología no es muy clara acerca de este punto)?

**Respuesta:** La asignación de puntuaciones a los indicadores, dimensiones y criterios en el Capítulo 4 del informe de la evaluación mediante el MMD-EFS (Evaluación del entorno, las capacidades y el desempeño de la EFS), debe basarse en evidencia suficiente y adecuada. En la descripción narrativa correspondiente a cada dimensión, puede hacerse referencia a la evidencia clave por la que se demuestra el cumplimiento de los criterios. La metodología del MMD-EFS no prevé una estructura para la presentación de la evidencia que apuntala el informe (sin embargo, el equipo del MMD-EFS ha elaborado una Plantilla de informe de desempeño a modo de guía). El equipo de evaluación es responsable de asegurarse de que la descripción narrativa correspondiente a cada dimensión se presente de una manera que permita al lector del informe observar y convencerse de que los hallazgos se sustentan en evidencia idónea y suficiente.

*Dado que pueden existir varios criterios para cada una de las dimensiones correspondientes a algunos de los indicadores pertenecientes al Dominio C, una forma de exponer la evidencia es utilizar tablas en las que se señalen todos los criterios correspondientes a cada dimensión. Para cada criterio, el equipo de evaluación puede indicar si éste se ‘cumple’ o ‘no se cumple’ mediante un breve resumen (p. ej., una lista de viñetas) en el que se expongan los motivos / la evidencia por los que el criterio se califica de un modo u otro.*

*Respecto a los indicadores en otros dominios, también se recomienda confeccionar una tabla que contenga un resumen de los criterios cumplidos o no cumplidos. En esta tabla pueden indicarse los criterios cumplidos, no cumplidos (o no aplicables) sin consignarse detalles acerca de la evidencia respaldatoria de los criterios. También puede incluirse en la tabla un enunciado breve mediante el que se resuman los*

*hallazgos sobre la dimensión en su conjunto. Los detalles de la evidencia en la que se sustenta cada uno de los criterios deberían incluirse en la descripción narrativa de cada dimensión.*

*Sin embargo, en aquellos casos en los que el equipo de evaluación posea muy poca (o ninguna) experiencia en la redacción del informe de desempeño, y se espera que en la descripción narrativa correspondiente a cada dimensión se omitan muchos detalles vinculados con la evidencia de respaldo, sería más sencillo, además de necesario, que el equipo incluya en las tablas detalles sobre la evidencia que sostiene la calificación de 'Cumplido' o 'No cumplido' asignada a los criterios (p. ej., mediante el uso de listas de viñetas). Si el equipo de evaluación se inclinase por esta opción, las tablas resumen contendrán tanto detalles acerca de los criterios calificados como 'Cumplido' o 'No cumplido' (o 'No aplicable'), como de la evidencia que subyacente a los criterios (o los motivos por los cuales los criterios se calificaron de uno u otro modo). Sin embargo, la descripción narrativa de la dimensión aún debería, en la medida de lo posible, incluir evidencia que sustente los hallazgos.*

*Otra forma práctica de hacer referencia a la evidencia en el informe es utilizar notas al pie. La fuente de la evidencia en la que se sostienen los hallazgos puede presentarse como notas al pie, por ej., citando documentación o haciendo referencia a una entrevista realizada con un funcionario de la EFS. Las notas al pie son particularmente importantes para el Capítulo 3 (Información de referencia sobre el país y la EFS), dado que el equipo de evaluación debe indicar los documentos fuente de la información contenida en esta sección del informe, por ejemplo, informes del Banco Mundial, Evaluaciones PEFA, bases de datos y publicaciones del FMI y la OCDE, Planes estratégicos nacionales, etc.*

*Es necesario que los integrantes del equipo de evaluación se pregunten si, sobre la base de los hechos y la evidencia mencionados en las descripciones narrativas, un revisor independiente o, en su defecto, cualquier otro usuario del informe, puede corroborar que los hallazgos expresados en el informe se encuentran debidamente sustentados en evidencia suficiente. Por lo tanto, lo que se considere como evidencia suficiente para su inclusión en el informe del MMD-EFS dependerá en gran medida del criterio profesional del equipo de evaluación.*

**28. Pregunta:** Nuestra EFS dispone de **políticas y procedimientos de control de calidad**, pero ellos no se encuentran documentados. Sin embargo, nuestra legislación contiene algunas disposiciones acerca de las responsabilidades en materia de control de calidad de los miembros del directorio. En el Indicador EFS-4, Dimensión (iii), podemos afirmar que todos los criterios se cumplen, sin embargo, no estamos en condiciones de aportar evidencia.

**Respuesta:** La naturaleza de la metodología del MMD-EFS se basa en el aporte de evidencia, lo que significa que los hallazgos expresados en el informe de la evaluación deben justificarse mediante evidencia suficiente y adecuada. Es por ello por lo que, como regla general, si la EFS no aportase evidencia por la que demuestre que dispone de políticas y procedimientos de control de calidad, el criterio relacionado dentro del Indicador EFS-4 (iii) debería calificarse como 'No cumplido'.

*Dado que las políticas y procedimientos no constan por escrito, no se pueden calificar como cumplidos los Criterios a) y d) del Indicador EFS-4, Dimensión (iii), puesto que tales políticas y procedimientos deben ser claros y conocidos por todos los integrantes de la organización. Al no constar por escrito, será difícil que un auditor nuevo, por ejemplo, conozca los sistemas y las reglas a aplicar. Obsérvese que, mientras que el Indicador EFS-4 se enfoca en el sistema general de control de calidad, en el Dominio C también se estará evaluando la aplicación de dicho control y el aseguramiento de la calidad en función de la muestra de auditoría. Allí se dispone de un margen más amplio para realizar la evaluación en función de la práctica actual (utilizándose como evidencia los expedientes de auditoría incorporados a la muestra).*

*Pero, dado que en la legislación se hace referencia a las responsabilidades de los integrantes del directorio en términos de control de calidad, puede considerarse cumplido el Criterio b): Se establecen claramente políticas y procedimientos de control de calidad y “(...) el Titular de la EFS (...) conserva la responsabilidad general por el sistema de control de calidad. (ISSAI 40: p. 5)”. Aun cuando este criterio también hace referencia a políticas y procedimientos, lo que se enfatiza es la responsabilidad del Titular de la EFS.*

**29. Pregunta:** EFS-6, Dimensión (ii). Como EFS, tenemos una buena comunicación entre los miembros del directorio y los equipos de auditoría, y también entre el presidente del directorio y los auditores, **pero no podemos presentar evidencia** de ello. No tenemos documentación o protocolo alguno. Sí disponemos de comunicaciones enviadas por correo electrónico, pero los mensajes son nuestros, de carácter personal y no formales. ¿Cómo procedemos?

**Respuesta:** *La característica esencial de la metodología del MMD-EFS es que se basa en evidencia, lo que significa que los hallazgos expuestos en el informe de la evaluación deben responder a evidencia suficiente y adecuada. Por lo tanto, como regla general, si la EFS no pudiese presentar evidencia que respalde el cumplimiento de estos criterios en el Indicador EFS-6 (ii), los criterios deberían calificarse como no cumplidos. Sin embargo, aunque los correos electrónicos no tienen un carácter formal, como se señala en la pregunta, sí pueden utilizarse como evidencia (no son de por sí personales si se intercambian entre colegas y en ellos se tratan temas relacionados con la actividad laboral), por lo tanto, algunos criterios pueden considerarse cumplidos.*

*En general, se espera que una EFS conserve documentos tales como las actas de asambleas, circulares, mensajes de correo electrónico, boletines, etc., que deberían servir como evidencia para la mayoría de los criterios dentro de esta dimensión. Sin esa evidencia, el equipo de evaluación debería inclinarse por asignar una calificación de ‘No cumplido’ a cada uno de los criterios relacionados, particularmente si se determinase que la EFS carece de motivos justificados para no disponer de ella.*

**30. Pregunta:** En unos meses, el **marco legal que rige las operaciones de la EFS se modificará**. Se espera que se produzcan cambios substanciales en algunas áreas claves de las operaciones de la entidad, como, por ejemplo, aquellas relacionadas con su independencia organizacional y financiera. Dado que ya están listas las versiones preliminares de las disposiciones correspondientes, aguardando la aprobación de las autoridades competentes, el equipo de evaluación ha decidido examinar los

Indicadores EFS-1 – *Independencia de las EFS* y EFS-2 – *Mandato de la EFS*, sobre la base del nuevo marco legal. ¿Este enfoque, es correcto?

**Respuesta:** Según la metodología a aplicar, una evaluación mediante el MMD-EFS se realiza a partir de la situación actual. Acontecimientos tales como las modificaciones del marco legal que se espera tengan lugar en un futuro, no pueden incluirse como parte de la evaluación a los efectos de asignar puntuaciones (o calificaciones) a indicadores, dimensiones y criterios. Por lo tanto, el Dominio A y, de hecho, cualquier otra sección que suponga la aplicación del marco legal, debería evaluarse y asignársele una puntuación (o calificación) sobre la base de la situación y el marco legal actuales. Al mismo tiempo, en la descripción narrativa, el equipo de evaluación puede explicar cuáles serían las incidencias de la nueva Constitución (el marco legal) y qué criterios se medirían de un modo diferente a consecuencia de los cambios esperados. El equipo también puede explicar en la descripción narrativa cómo se modificarían las puntuaciones a raíz de las modificaciones señaladas.

**31. Pregunta:** ¿Pueden utilizarse para la aplicación del MMD-EFS los resultados de una evaluación realizada por terceros mediante herramientas de control del desempeño cuya metodología y enfoque difieran de los aplicados por el MMD-EFS?

**Respuesta:** Sí. Los resultados de otras evaluaciones de desempeño realizadas mediante herramientas para la medición de éste que no sean el MMD-EFS pueden utilizarse como insumo de la evaluación mediante este marco. Por ejemplo, los resultados de las revisiones de aseguramiento de la calidad y aquellas basadas en las iCAT pueden utilizarse como fuentes de evidencia para asignar puntuaciones a los criterios pertinentes en el MMD-EFS. Sin embargo, para extraer conclusiones concretas, debería corroborarse la evidencia de respaldo.

**32. Pregunta:** En varios criterios se indaga acerca de si **una persona o un equipo tienen los conocimientos, la experiencia, etc. adecuados**. ¿Cómo podemos probarlo? Por ejemplo, en el Indicador EFS-21, Dimensiones (i) y (ii), y en el Indicador EFS-22 (i) a). También en el Dominio C respecto al EFS-9 (ii) a), b), c) y d); en el EFS-12 (ii) a), b), c), d) y e); en el EFS-14 (ii) a), b), c) y d); y en el EFS-17 (ii) a), c), b) y d).

**Respuesta:**

- (a) En general, no se espera que el equipo a cargo de la evaluación mediante el MMD-EFS demuestre su experiencia profesional a través presentación de CVs, diplomas y títulos universitarios, y de la asistencia a cursos de desarrollo profesional. Lo que sí se espera, no obstante, es que se organicen reuniones con los titulares de los departamentos de, por ejemplo, TI, RR.HH. y finanzas, y se les consulte acerca de sus antecedentes y experiencia. Para determinar el cumplimiento de dichos criterios, se recurre a los resultados de esas entrevistas, sobre la base del criterio profesional del equipo.
- (b) En cuanto a los criterios que forman parte del Dominio C, es importante señalar que ellos integran el examen de un sistema que prevé la asignación de auditores a auditorías específicas en función de sus conocimientos y experiencias. Por lo tanto, lo que primero que debe hacerse es indagar si existen procedimientos escritos para determinar la composición de los equipos de auditoría en

*función de, por ejemplo, la especialidad de auditoría abordada, la complejidad de la entidad auditada, y la experiencia de los auditores con relación a las tareas encomendadas. Luego, es necesario considerar la evidencia surgida de la muestra de auditoría para determinar si este sistema se aplica de forma congruente en la práctica, y si los equipos que realizaron las auditorías incorporadas a la muestra disponían de las habilidades, experiencia y recursos humanos (p. ej., si se trataba de auditores senior o junior) para realizar la labor de la forma esperada. El equipo de evaluación también puede examinar la información presentada por los auditores respecto a sus cualificaciones y experiencia recurriendo a documentos de trabajo, como la matriz de competencias.*

**33. Pregunta:** ¿Es correcto agregar como anexos al informe las planillas de puntuaciones, las actas de reuniones, etc.?

**Respuesta:** *No. Esa información no debería anexarse al informe. Sin embargo, al justificarse la evaluación de cualquier criterio, debería identificarse claramente la fuente en la que se origina la evidencia. En la medida de lo posible, dichas fuentes de evidencia deberían mencionarse en las descripciones narrativas correspondientes a los indicadores o dimensiones. En su defecto, las fuentes de evidencia pueden presentarse como notas al pie.*

## Garantía de la calidad del informe de la evaluación

**34. Pregunta:** ¿Cuál es la diferencia entre los siguientes procesos de garantía de la calidad del informe de la evaluación: (i) control de calidad, (ii) verificación de la corrección fáctica del informe y (iii) revisión independiente?

**Respuesta:** **Control de calidad** es el control que el líder del equipo realiza dentro en el seno de éste, durante el período en el que se efectúa la evaluación. En esta etapa, el líder del equipo debe examinar los documentos de trabajo, la labor realizada por el equipo, y supervisar y monitorear el progreso de la evaluación.

Una **verificación de la corrección fáctica** del informe consiste en la realización de un examen del borrador de este documento por parte de uno o más miembros del personal de la EFS que **no** hayan formado parte del equipo de evaluación. Habitualmente, en los TdR de la evaluación debería señalarse a la persona (o personas) responsable(s) de la verificación de la calidad en lo relativo a los hechos. El objetivo de dicha verificación no es duplicar la carga de trabajo del equipo de evaluación, sino realizar un control de calidad de segundo nivel basado en la comprobación de la corrección de los hechos y la congruencia de las cuestiones abordadas. Es importante señalar que las personas a cargo de la verificación de la calidad deben tener un conocimiento cabal de la EFS, de modo tal de estar en condiciones identificar los potenciales

*errores que el equipo de evaluación pueda haber cometido al extraer sus conclusiones. Por lo tanto, es preferible que sea un miembro jerárquico del personal de la EFS quien se ocupe de esta tarea.*

*La IDI realiza la **revisión independiente** del borrador del informe de desempeño. Esta organización ofrece realizar, o se ocupa de que otros expertos en el MMD-EFS realicen, revisiones independientes de las evaluaciones efectuadas mediante el MMD-EFS para garantizar la implementación de la metodología de este marco. La IDI emite una declaración de revisión independiente para todos los informes sometidos tal revisión, gestionada por ella.*

## Referencias a las ISSAI

**35. Pregunta:** Algunos criterios contienen referencias a Normas de auditoría de la INTOSAI (las ISSAI de Nivel 4 en el marco anterior), con el siguiente formato: “Remitirse también a la: ISSAI 3000:x”. ¿En qué medida deberíamos evaluar el desempeño en función de los criterios expuestos en esas ISSAI?

**Respuesta:** *El desempeño debería medirse en función de los criterios en el MMD-EFS. Las referencias se incluyen a los efectos de la trazabilidad y como una oportunidad para recurrir a la ISSAI correspondiente en procura de orientación. En aquellos casos en los que los principios de la ISSAI 300 son idénticos o muy similares a los de la ISSAI 3000, se han incluido referencias dobles simplemente a los efectos informativos.*

**36. Pregunta:** A continuación, se presentan los requisitos para asignar una puntuación de 4 a los indicadores EFS-10 (i), EFS-13 (i) y EFS-16 (i)

“Puntuación = ‘4’: Una evaluación independiente (p. ej., una revisión de aseguramiento de la calidad, una revisión entre pares o independiente, o la aplicación de una iCAT con sujeción a un aseguramiento independiente de la calidad, realizadas entro de los últimos tres años) de las prácticas de la EFS en materia de auditoría financiera permite confirmar que la entidad cumple con las Normas de auditoría de la INTOSAI (las ISSAI de Nivel 4 en el marco anterior) pertinentes a esta dimensión (incluidos los criterios mencionados previamente)”.

Los criterios de puntuación [o calificación] enunciados precedentemente se refieren al cumplimiento de las Normas de auditoría de la INTOSAI. ¿La evaluación mediante el MMD-EFS, abarca los requisitos establecidos en las **Normas y directrices de auditoría de la INTOSAI** (las ISSAI de Nivel 4 en el marco anterior)<sup>2</sup>?

**Respuesta:** En general, los criterios expuestos en el MMD-EFS (relativos a la calidad de las auditorías) se basan en los Principios contables de la INTOSAI 200, 300 y 400 (Nivel 3 en el marco anterior de las ISSAI).

---

<sup>2</sup> La expresión “marco anterior” hace referencia al Marco de las ISSAI previo a la adopción del actual Marco de pronunciamientos profesionales de la INTOSAI (IFPP).

Sin embargo, existen algunas excepciones que se refieren al cumplimiento de las Normas contables de la INTOSAI (las ISSAI de Nivel 4 en el marco anterior). Los criterios para asignar una puntuación de '4' a los Indicadores EFS-10 (i), EFS-3 (i) y EFS-16 (i) se formularon para establecer un vínculo entre el MMD-EFS y las iCAT, y también para conectar este marco con la definición de la implementación de las ISSAI. La idea subyacente a esta definición para la asignación de una puntuación de '4' era expresar que, si ya se ha corroborado adecuadamente el cumplimiento de las ISSAI (utilizando herramientas como las iCAT o similares), y (en general) se verifica dicho cumplimiento, no debería haber necesidad reevaluar el desempeño mediante la aplicación del MMD-EFS.

La definición también supone alentar a las EFS a instrumentar mecanismos sólidos para el aseguramiento de la calidad (AC) en cada disciplina de auditoría, reconociéndose asimismo que el MMD-EFS solo (que implica el examen de una muestra de auditorías a la luz de los Principios contables de la INTOSAI) carece de la profundidad suficiente para asegurar una implementación plena de las ISSAI (dado que no se examinan todos los contenidos de las Normas de auditoría de la INTOSAI).

La solución alternativa (basar el MMD-EFS en las Normas y directrices de auditoría de la INTOSAI (Nivel 4 de las ISSAI en el marco anterior)) hubiera dado lugar a la creación de una herramienta demasiado complicada y demandante de recursos para su aplicación, que en gran medida hubiese supuesto una réplica de la herramienta iCAT.

(Ver las notas explicativas en el Documento orientativo del MMD-EFS 2016, correspondientes a los indicadores EFS-10, 13 y 16).

**37. Pregunta:** En algunos criterios, como en el Indicador EFS-6 (i), se hace referencia al “Equipo de trabajo del MMD-EFS”. ¿Qué significa esta referencia, puesto que no corresponde a las ISSAI u otro documento?

**Respuesta:** El Equipo de trabajo del MMD-EFS se formó durante la etapa de desarrollo de este marco, con el fin de elaborar y poner a prueba criterios relativos a aquellos aspectos del desempeño de las EFS sobre los cuales no pudieron encontrarse referencias en las ISSAI u otros documentos orientativos de la INTOSAI. En lo relativo a la interpretación de los criterios, recomendamos que, antes de que un equipo procure examinar las fuentes de respaldo, contacte al equipo del MMD-EFS para solicitar apoyo respecto a la interpretación de un determinado criterio en función de su contexto.

## Repetición de evaluaciones – Versiones piloto y 2016 del MMD-EFS

**38. Pregunta:** Entendemos que los resultados de una evaluación realizada utilizando las versiones anteriores del MMD-EFS, como la Versión piloto, no son comparables con los de una evaluación basada en la Versión 2016 del MMD-EFS. ¿Deberíamos tomar solamente los resultados de las evaluaciones realizadas utilizando la Versión 2016 como base de referencia para comparaciones futuras?

**Respuesta:** Aunque la mayor parte del contenido de la Versión piloto del MMD-EFS se asemeja al de la Versión 2016, algunos cambios realizados en la estructura de la herramienta en esta última versión son

*significativos y plantean dificultades en términos de comparabilidad de los resultados a los efectos del monitoreo. Las EFS pueden utilizar, en la medida de lo posible, las evaluaciones realizadas mediante la versión piloto como base de referencia para monitorear los progresos registrados durante un período. Sin embargo, debe actuarse con cuidado, dado que existen áreas en las que la comparación directa entre la Versión piloto y la Versión 2016 no resultará adecuada a raíz de las diferencias en la estructura de los indicadores, las dimensiones y los criterios.*

*El Equipo del MMD-EFS ha elaborado un Documento orientativo sobre la repetición de evaluaciones. Este documento contiene orientación específica sobre cómo realizar una comparación entre evaluaciones efectuadas utilizando versiones diferentes del MMD-EFS. En él también se aborda el seguimiento entre los indicadores, las dimensiones y los criterios de la versión 2016 y sus equivalentes en las versiones piloto.*

## Trabajo de campo

**39. Pregunta:** ¿La evaluación, tiene que realizarse en una secuencia determinada, desde el Dominio A al F? ¿Es posible seguir otra secuencia, por ejemplo, B, C, D, F, E, A?

**Respuesta:** *No es necesario que la evaluación se realice de acuerdo con una secuencia lógica. En la práctica, la evaluación de los diferentes indicadores y dominios se distribuye entre los integrantes del equipo de evaluación, quienes se ocupan de su examen de forma simultánea. Sin embargo, se requiere la realización de debates en equipo para garantizar una adecuada corroboración de los hallazgos realizados en los diferentes dominios. Esto es importante para que en la sección vinculada con el análisis cualitativo del Informe sobre el desempeño de la EFS se presente un flujo de hechos coherente.*

## Informe de la evaluación – Justificación para la exclusión de recomendaciones

**40. Pregunta:** ¿Si el MMD-EFS no ofrece recomendaciones, ¿cómo puede una EFS mejorar su desempeño?

**Respuesta:** *La evaluación mediante el MMD-EFS permite a una EFS identificar sus fortalezas y debilidades. La dirección de la entidad tiene la responsabilidad de formular las medidas que tomará para abordar las debilidades observadas, así como también para capitalizar las fortalezas detectadas. En muchas ocasiones, la EFS no estaría en condiciones de abordar simultáneamente todas las debilidades identificadas. Por lo tanto, es la dirección y no el equipo de evaluación la que tiene la responsabilidad de decidir acerca del modo de abordar los resultados de la evaluación mediante el MMD-EFS. La priorización de las medidas a tomar corresponde a la dirección, dado que las decisiones pertinentes por lo general requieren tomar en cuenta los recursos disponibles y otras expectativas de las partes interesadas. Asimismo, la dirección siempre tendrá que remitirse a los requisitos de las ISSAI y otras mejores prácticas, elementos que constituyen el fundamento en el que se basa el MMD-EFS. La repetición de una evaluación mediante el MMD-EFS, cuya realización se recomienda al inicio de cada nuevo ciclo estratégico, aporta información*

acerca de las mejoras que una EFS está realizando en cuanto a la compatibilización de sus operaciones con los requisitos de las ISSAI y otras mejores prácticas internacionales.

## Publicación del Informe de la evaluación

### **41. Pregunta:** En el Dominio F, ¿es admisible que los resultados de la evaluación mediante el MMD-EFS no se difundan entre otras partes interesadas?

**Respuesta:** Conforme al principio INTOSAI-P 12: “Valor y beneficios de las EFS – marcando una diferencia en las vidas de los ciudadanos”, las EFS deben ser organizaciones que lideran mediante el ejemplo. Liderar mediante el ejemplo significa que una EFS debe promover la transparencia y la rendición de cuentas en sus propias operaciones. Esto incluye, por ejemplo, la posibilidad de publicar información sobre sus operaciones internas, como sus estados financieros, o los resultados de evaluaciones mediante el MMD-EFS, entre otra información. La IDI alienta a las EFS a difundir los informes de sus evaluaciones de desempeño como una forma de demostrar el cumplimiento de los requisitos estipulados en el principio INTOSAI-P 12.

Sin embargo, es el titular de la EFS quien debe tomar la decisión de publicar el informe de desempeño. Es admisible que los resultados de la evaluación mediante el MMD-EFS no se pongan a disposición de determinadas partes interesadas si el titular de la EFS tuviese motivos justificados para actuar de ese modo. El Equipo del MMD-EFS está desarrollando un documento orientativo sobre la publicación del Informe del MMD-EFS.

## El MMD-EFS y otros Procesos de gestión del desempeño

### **42. Pregunta:** ¿De qué modo podemos vincular los resultados de la evaluación mediante el MMD-EFS con los sistemas de gestión del desempeño existentes en nuestra EFS?

**Respuesta:** El MMD-EFS es una herramienta muy útil para monitorear la implementación del plan estratégico de la EFS, de las siguientes formas: en primer lugar, estableciendo bases de referencia sustentadas en el desempeño observado y las puntuaciones asignadas a través de la evaluación mediante el MMD-EFS, que contribuyan al desarrollo de un nuevo plan estratégico. En segundo lugar, midiendo la implementación del plan tras la finalización del período estratégico (cada 3-5 años), a través de una repetición de la evaluación mediante el MMD-EFS. Esta evaluación supone es una tarea demasiado extensa como para realizarse todos los años. Sin embargo, a los efectos del monitoreo anual, es posible seleccionar un número reducido de indicadores o dimensiones del MMD-EFS e incluirlos en el sistema de gestión del desempeño de la entidad para su medición anual. Tales indicadores o dimensiones deberían ser relevantes para las prioridades estratégicas de la EFS y medir factores que se esperaría registren mejoras en términos anuales (por ejemplo, la medición del marco legal con una periodicidad anual probablemente no aporte mucha información interesante).

**43. Pregunta:** ¿Cuál es la diferencia entre el proceso de revisión de AC y la evaluación mediante el MMD-EFS? ¿Son similares? ¿Debería uno de ellos eliminarse en favor del otro para evitar duplicaciones?

**Respuesta:** El proceso de revisión de AC y el MMD-EFS suelen tener propósitos levemente diferentes, de modo tal que, aunque tal vez exhiban semejanzas parciales, lo normal es que no se substituyan entre sí. Mientras que el proceso de revisión de AC habitualmente abarca la labor de auditoría, el MMD-EFS constituye una evaluación holística, mucho más amplia, que también aborda el desempeño dentro del contexto en el que la EFS actúa, y permite identificar los motivos subyacentes a las limitaciones de ese desempeño. Este marco incluye una evaluación del proceso de AC en la EFS. También supone una evaluación normalizada con criterios y escalas de medición predefinidos. Aunque la tarea de revisión de los expedientes de auditoría en el contexto del MMD-EFS puede guardar semejanzas con las revisiones de AC (según el modo de realización en la EFS), en el MMD-EFS, dicha tarea se basa en los Principios contables de la INTOSAI (no en las Normas contables de la INTOSAI, como a veces sucede con las revisiones de AC). El MMD-EFS constituye una evaluación de carácter holístico, que debería realizarse solo cada 3 a 5 años, aproximadamente, mientras que las revisiones de AC deberían realizarse con mayor frecuencia. Dado lo cual, mientras que las revisiones de AC aportan a la EFS información sobre la calidad de la labor de auditoría y la medida en que se han seguido los procedimientos de control de calidad, con una periodicidad anual, el MMD-EFS sirve para evaluar a la organización en su integridad e identificar sus principales fortalezas y debilidades, y el valor y beneficios que aporta a la sociedad.

**44. Pregunta:** ¿Cuál es la diferencia entre el MMD-EFS y la GUID 1900?

**Respuesta:** La GUID 1900 contiene directrices generales acerca del modo de realizar revisiones entre pares. Ello implica que la evaluación concreta puede realizarse mediante diversas herramientas de evaluación y el alcance de una revisión entre pares puede variar substancialmente. No todas las revisiones entre pares tendrán el enfoque holístico del MMD-EFS

**45. Pregunta:** ¿Cuál es la diferencia entre el MMD-EFS y la iCAT (Herramienta para la evaluación del cumplimiento de las ISSAI)?

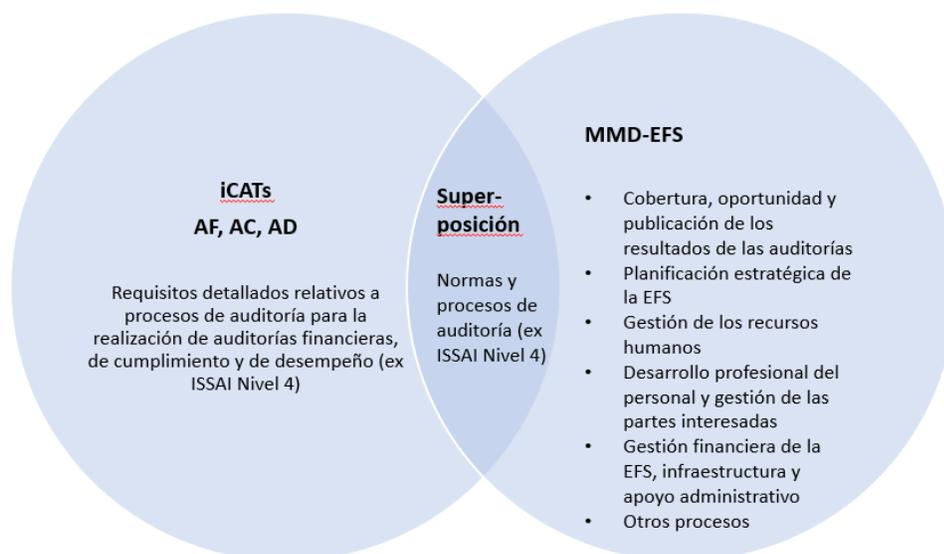
**Respuesta:** La iCAT es una herramienta de detalle que ayuda a las EFS a delinear sus prácticas de auditoría actuales en función de los requisitos de las ISSAI, permitiéndoles detectar sus necesidades en lo relativo a la implementación de estas normas. La herramienta fue desarrollada por la IDI como parte de su Programa 3i para la implementación de las ISSAI, y los mapeos realizados mediante esta herramienta constituyen un componente importante de dicho programa, en el que las prestaciones de la iCAT se aplican mediante un enfoque facilitado que incluye capacitación y mecanismos de revisión entre pares. La aplicación de esta herramienta no supone la asignación de puntuaciones, sino la calificación de cada requisito como 'Cumplido', 'Parcialmente cumplido' o 'No cumplido', y los hallazgos se resumen en lo que se conoce como Informe iCAT.

Por el contrario, el MMD-EFS, persigue un propósito diferente, y su alcance es también más amplio. El MMD-EFS brinda a la EFS un panorama de conjunto de la organización, lo que incluye servicios de apoyo, gestión de las partes interesadas, etc., además de la labor de auditoría, y contribuye a identificar las causas

fundamentales de cualquier debilidad observada en el desempeño en materia de auditoría. Asimismo, permite apreciar los resultados de la EFS y su contribución al impacto en la sociedad: su valor y beneficios. El MMD-EFS incorpora una versión holística de la EFS y su situación actual, y las evaluaciones son particularmente útiles para elaborar un plan estratégico, por ejemplo, para identificar aquellas áreas en las que la entidad debería concentrarse con el fin de realizar mejoras. Dentro del ámbito de la auditoría, el MMD-EFS mide el desempeño de la EFS en relación con los Principios contables de la INTOSAI (en especial, los estipulados en las ISSAI 200, 300 y 400). La iCAT es una herramienta que sirve para evaluar el cumplimiento por parte de las EFS de los requisitos de mayor detalle atinentes al proceso de auditoría, según lo establecido en las Normas contables de la INTOSAI (Las series 2000, 3000 y 4000 de las ISSAI). Por lo tanto, brinda información más minuciosa que el MMD-EFS acerca de los procesos de auditoría de las EFS, especialmente en materia de auditoría financiera, donde la diferencia de detalle entre los Principios contables de la INTOSAI y las Normas contables de la INTOSAI es substancial.

Si la EFS deseara adquirir información más detallada que la provista por el MMD-EFS sobre su desempeño y necesidades actuales relativas a las tres disciplinas de auditoría, la aplicación de la iCAT será de utilidad. Si en una EFS se realizasen evaluaciones mediante la iCAT y el MMD-EFS, es importante abordar dichas evaluaciones desde su vinculación recíproca y aprovechar las sinergias emergentes. Como puede observarse en la figura que sigue, existe cierta superposición de las dos herramientas en términos de cobertura. Ella se relaciona con la evaluación de los procesos y normas de auditoría y el material orientativo. En estas áreas, la EFS puede ahorrar tiempo y esfuerzos mediante la utilización de los resultados de una evaluación para completar las partes pertinentes de la otra. Sin embargo, antes optar por utilizar los resultados de otra evaluación, es necesario que la EFS considere la calidad y oportunidad / pertinencia de ésta. También es posible utilizar la misma evidencia para algunas partes de las evaluaciones, lo que incluye la muestra de expedientes de auditoría objeto de revisión.

Para más información acerca de la iCAT, recomendamos remitirse a [www.idi.no](http://www.idi.no)



## Indicadores

### Dominio A: Independencia y marco Legal

#### 46. **Pregunta:** ¿Cuál es el **sustento probatorio** para evaluar los indicadores en este dominio?

**Respuesta:** Debe considerarse que los Indicadores EFS-1 y EFS-2 abordan las diversas fuentes de evidencia:

- (a) La Constitución (EFS-1 (i)).
- (b) El marco legal en su conjunto, que puede comprender la Constitución, la legislación que rige la EFS, la legislación en materia de finanzas públicas, etc. (por ejemplo, en el Indicador EFS-1 (iii) a), c), e)).
- (c) La práctica (por ejemplo, en el Indicador EFS-1 (i) f), g)).
- (d) En varios casos, las dimensiones incluyen algunos criterios mediante los que se evalúa el marco legal y otros enfocados en la práctica, como EFS-1 (ii) c): “La EFS goza de libertad para proponer su presupuesto al organismo público que decide acerca del presupuesto nacional, sin interferencias del Poder Ejecutivo”. Lo que es importante evaluar en este caso es si dicha libertad se encuentra garantizada por ley. Si la EFS dispone de esta libertad en los hechos se evalúa mediante el Criterio g): “Durante los últimos 3 años no ha habido casos de interferencias indebidas del Poder Ejecutivo respecto a la propuesta presupuestaria de la EFS o el acceso a recursos financieros por parte de ésta”. Si en la práctica la EFS elevase su presupuesto en primera instancia al Poder Ejecutivo, y luego de realizársele cambios, al órgano de gobierno facultado para decidir sobre dicho presupuesto, el Criterio g) no debería considerarse cumplido, incluso si la ley previese el derecho a evitar la intervención del Poder Ejecutivo.

### EFS-1: Independencia de la EFS

**47. Pregunta:** ¿Existe alguna forma de considerar la **independencia política** al medir la independencia de una EFS? Aunque la independencia política no forma parte de las declaraciones de Lima y México, para aquellos países en los que las decisiones que afectan al sector público en general se ven atravesadas por consideraciones políticas, esto constituiría un factor limitante para la independencia de la EFS. En ocasiones, el marco legal parece aislar a los titulares de las EFS de este tipo de consideraciones; sin embargo, informalmente, la política es el elemento más importante al decidir sobre los puestos directivos de la EFS. De hecho, en muchos países, la dependencia política es un factor que contribuye a la falta de EFS fuertes, más allá de que dispongan de independencia operativa y presupuestaria.

**Respuesta:** En algunos contextos, este aspecto puede ser muy importante. También puede ser difícil de medir, especialmente si la independencia de la EFS está prevista en el marco legal (independencia de iure), pero no se verifica en la práctica. No obstante, el MMD-EFS contiene varios criterios que apuntan a medir la independencia real. Además, esta cuestión debería analizarse en la descripción narrativa del informe, si

*correspondiese. Con relación a la designación del Titular de la EFS, existen varios criterios por los que se mide que esto suceda mediante un proceso que garantice la independencia del Poder Ejecutivo, también en la práctica. Vale destacar que a través del Criterio e) del EFS-1, Dimensión (iv), se mide si la última designación o redesignación del Titular de la EFS tuvo lugar mediante un proceso transparente que asegurase su independencia. Si, por ejemplo, los criterios para la selección de los candidatos al puesto de Titular de la EFS no estuviesen claros o no se diesen a publicidad, no se consideraría que el proceso es transparente y, por lo tanto, el criterio no se cumpliría. De forma similar, a través del Criterio f) de la misma dimensión, se mide el proceso para la remoción del Titular de la EFS. Además, mediante los Criterios d), e) y f) de la Dimensión (i) del EFS-2, se mide si se han producido interferencias con respecto a la selección de los temas de auditoría, y mediante el EFS-2 (iii) se analiza si se han producido interferencias relacionadas con los informes de auditoría de la EFS. Todos estos criterios combinados brindarán información importante acerca de la independencia efectiva de la entidad. Sin embargo, esta cuestión también puede abordarse en la evaluación cualitativa, si se dispusiese de evidencia para ello. El capítulo sobre Información de referencia acerca del país y la EFS del Informe de desempeño de la entidad también debería contener información acerca del sistema y la cultura política, y el nivel de transparencia, corrupción, etc., y en función de esta información de referencia, debería analizarse el desempeño de la EFS en su contexto, dentro de la Sección c) Observaciones sobre el desempeño e impacto de la EFS.*

**48. Pregunta:** En el EFS-1, Dimensión (i), Criterio c), es estipula que “La independencia otorgada a las Entidades Fiscalizadoras Superiores por la Constitución y la ley, también **les garantiza un muy elevado nivel de iniciativa y autonomía (...)**”. INTOSAI-P 1:8. ¿Podemos asignar al Criterio c) la calificación de ‘Cumplido’ cuando la EFS presenta una puntuación baja ya sea en la Dimensión (ii) – Independencia/autonomía financiera, o en la Dimensión (iii) – Independencia/autonomía organizacional? ¿Qué significa que ‘la Constitución garantiza un alto grado de iniciativa y autonomía’?

**Respuesta:** *El requisito sobre un alto grado de iniciativa y autonomía en la Constitución y la ley, según lo reflejado en el EFS-1 (i), Criterio c), en muchos casos remite a un marco hipotético en el que el Titular de la EFS no se encuentra sujeto a la dirección o el control de otra persona o autoridad para el ejercicio de las funciones que le son propias. Por ejemplo, en el contexto del mandato básico de la EFS, esto significa que el Titular de la entidad tiene libertad para decidir acerca de la selección de clientes de auditoría, los temas de auditoría y el contenido de los informes de auditoría, sin interferencia alguna de otra persona o autoridad ajenas a la EFS. El Titular de la EFS también tiene la libertad de elevar los resultados de las auditorías a las autoridades competentes para considerar los informes, y puede publicar libremente tales resultados de acuerdo con las exigencias legales vigentes.*

*Además, el hecho de disponer de un alto grado de iniciativa y autonomía se conecta inexorablemente con la libertad del Titular de la EFS de decidir acerca de cuestiones financieras y organizacionales fundamentales que inciden en las operaciones de la EFS. El grado en el que la evaluación de la Dimensión (ii) – Independencia/autonomía financiera y la Dimensión (iii) Independencia/autonomía organizacional afectará la puntuación del Criterio c), Dimensión (i) siempre será una cuestión de criterio profesional de parte del equipo de evaluación. Por ejemplo, el marco legal de algunas EFS le permite a su Titular tomar decisiones sobre varias cuestiones fundamentales relacionadas con la gestión financiera y organizacional*

*de la entidad, entre ellas, decidir el modo de asignar los recursos financieros recibidos del gobierno central, apelar a la Legislatura si los recursos provistos resultasen insuficientes para permitirle cumplir con su mandato, decidir acerca de la estructura de la organización, contratar su propio personal y determinar los plazos y condiciones de los servicios prestados por éste. Sin embargo, en muchos casos, el Titular de la EFS estaría obligado a ejercer dichas facultades en el marco de las disposiciones actuales vigentes, que son aplicables a otras entidades del sector público. En efecto, estos ejemplos brindan un sustento adicional para que el equipo de evaluación determine si es posible afirmar que, tomadas en su conjunto, la Constitución y las normas legales garantizan un alto grado de iniciativa y autonomía.*

*Por lo tanto, si la EFS obtuviese una puntuación baja ya sea en la Dimensión (ii) o (iii), o en ambas (por ejemplo, una puntuación de '0' o '1'), sería altamente probable que el Criterio c) del indicador EFS (i) se califique como 'No cumplido'. Nuevamente, es necesario que el equipo de evaluación considere la totalidad de las circunstancias y utilice el juicio profesional para extraer una conclusión razonable.*

**49. Pregunta:** Con respecto al EFS-1 (i) b): ¿Independencia, significa lo mismo que autonomía? Nuestra Constitución solamente se refiere a la autonomía.

**Respuesta:** En realidad, ello depende del contexto. Lo que hay que determinar es si la Constitución establece el mismo grado de autonomía para la EFS que, por ejemplo, para el Poder Judicial y la Legislatura. Consideremos el principio de la substancia sobre la forma: los términos no son tan importantes como su contenido.

**50. Pregunta:** ¿Cuál es la evidencia para los Criterios f) y g) del Indicador EFS-1?

**Respuesta:** Estos criterios se aplican cuando la EFS no dispone de un grado suficiente de autonomía e iniciativa (Criterio c) de la misma dimensión). Es necesario examinar y describir la evidencia que indica que la EFS ha informado a sus partes interesadas acerca de cualquier cuestión que restrinja su capacidad para cumplir con su mandato, y que se ha esforzado por promover la necesidad de contar con una mayor independencia, por ejemplo, mediante la inclusión de los objetivos pertinentes en su plan estratégico, la realización de consultas y concurrencia a eventos en los medios sobre el tema, etc.

**51. Pregunta:** En el EFS-2 (iii), Criterio a): “La Entidad Fiscalizadora Superior tendrá la facultad y la obligación de carácter constitucional de informar sus resultados con una periodicidad anual y de forma independiente al Poder Legislativo”. ¿Es importante que la Constitución (que puede guardar silencio al respecto) lo exija o que confiera las facultades del caso?

**Respuesta:** Pueden darse los dos casos, pero en ambos, también es esencial hacer referencia a lo que sucede en la práctica. Aquí debe prestarse atención al hecho de que la evaluación se basa en lo estipulado en la Constitución y no en leyes adicionales. Esto también se vincula con el Indicador EFS-3 (iv).

**52. Pregunta:** Nuestra EFS obtuvo una puntuación de '3' respecto al Indicador EFS-1, dado que ha recibido una puntuación de '1' respecto a la Dimensión (i), aunque la puntuación asignada a las otras dimensiones en este indicador fue de '4'. Esto obedece a que la Dimensión (i) de este indicador supone que la independencia de la EFS esté consagrada en la Constitución Nacional. Nuestro país **no posee una Constitución escrita**, sin embargo, su independencia se sustenta en otras leyes que se considera tienen el mayor peso posible en nuestro contexto constitucional. ¿No es aceptable asignar una puntuación al Indicador EFS-1 (i) sobre la base de otras normas que no sean la Constitución?

**Respuesta:** *La pauta general es que, si la EFS no está subordinada a una Constitución, será necesario examinar el marco legal y comprobar si éste contiene disposiciones básicas consagradas en leyes suficientemente resguardadas frente a una potencial derogación. Por lo tanto, si el país no tuviese una Constitución, el equipo de evaluación debería aplicar el criterio profesional para determinar si las leyes disponibles ofrecen protección suficiente, equiparable a la otorgada por ese instrumento. En ese caso, la dimensión sería calificada de forma acorde.*

**53. Pregunta:** Según el Criterio g) del Indicador EFS-1 (i), "Las EFS deberían esforzarse por promover, garantizar y mantener un marco constitucional, normativo o legal adecuado y eficaz". ¿Cuáles serían algunos **ejemplos de medidas que las EFS pueden tomar** para cumplir con este criterio?

**Respuesta:** *La evidencia relativa a este criterio podría considerarse en términos amplios, en el contexto de las medidas proactivas que la EFS ha tomado en orden a promover y garantizar un marco constitucional, normativo o legal eficaz que, una vez logrado, mejoraría su independencia al nivel exigido por los Principios de la INTOSAI, las ISSAI y otras buenas prácticas internacionales. Tales medidas podrían incluir la concienciación de la Legislatura, el Poder Ejecutivo y otras partes interesadas claves sobre las normas internacionales que garantizan la independencia de una EFS, la presentación ante las autoridades pertinentes de propuestas sobre modificaciones al marco legal existente para fortalecer su independencia, la formulación de estrategias para mejorar la comunicación con las partes interesadas claves, y otras iniciativas proactivas emprendidas por la EFS.*

## SAI-2 Mandato de la EFS

**54. Pregunta:** En el Indicador EFS-2, Dimensión (iii), Criterio a) se expresa lo siguiente: "La Entidad Fiscalizadora Superior tendrá la facultad y la obligación de carácter constitucional de informar sus resultados de con periodicidad anual y de forma independiente al Poder Legislativo." INTOSAI-P 1:16. (Es decir, a un órgano de representantes públicos). En el caso de nuestra EFS, este requisito está estipulado solamente en **la legislación subordinada (ley de auditoría) pero no en la Constitución**. ¿Es correcto calificar el criterio como cumplido?

**Respuesta:** *El Criterio a), Dimensión (iii), del Indicador EFS-2 se refiere de forma específica a la Constitución. La razón de ello es que la información de los hallazgos de auditoría a un órgano como la Legislatura se considera tan importante, que la EFS debería tener garantizada esta facultad mediante una ley que no pueda modificarse con facilidad, como la Constitución. Por ejemplo, en general, una modificación*

constitucional requiere una mayoría legislativa de  $\frac{3}{4}$ , mientras que las leyes ordinarias pueden modificarse con mayor facilidad, lo que otorga menos solidez a la protección acordada a las EFS por dicha legislación. Por lo tanto, sería erróneo calificar al Criterio a) como cumplido en el marco hipotético planteado. Dado lo cual este criterio debería considerarse 'No cumplido'

## Dominio B: Gobernanza interna y ética

### EFS-3 Ciclo de planificación estratégica

**55. Pregunta:** Según el Indicador EFS-3, Dimensión (i), debemos evaluar la estrategia de la EFS, pero el plan estratégico de nuestra EFS abarca el período 2011-2016. Para 2017, que es el año que se está evaluando, **disponemos de un borrador de plan estratégico que aún no ha sido aprobado ni se encuentra en uso**. El motivo de que no hayamos presentado el borrador es que se espera la aprobación de modificaciones legislativas relativas a la EFS, y que hemos decidido postergar la aprobación del plan para disponer de los resultados de la evaluación mediante el MMD-EFS. ¿Entonces, cómo podemos evaluar la Dimensión (i) del Indicador EFS-3? ¿Podemos considerar que tenemos un plan estratégico? ¿O debemos calificar este rubro como 'No aplicable'?

**Respuesta:** Una evaluación mediante el MMD-EFS se basa en la situación actual de la EFS. Aunque la entidad dispone de un borrador de la estrategia para 2017, dicha estrategia aún no se ha aprobado ni se está utilizando. Si la EFS pretende esperar la aprobación de las nuevas modificaciones legislativas, entonces el momento de finalización del nuevo plan estratégico es aún más incierto. En este caso, debe asignarse una puntuación de '0' a todos los criterios correspondientes a la Dimensión (i) del Indicador EFS-3, dado que una conclusión razonable es que la entidad no dispone de un plan estratégico. Es importante señalar que una puntuación de '0' no debe necesariamente considerarse como algo muy negativo, dado que solamente refleja la ausencia de determinados elementos exigidos por el criterio. Por lo tanto, la puntuación de '0' indicará la ausencia de un plan estratégico y esto puede diferir de la calificación 'No aplicable', que tal vez indique que la EFS no precisa de un plan estratégico. En este caso, es correcto asignar una calificación de N/A.

Además, aunque la idea de realizar una evaluación mediante el MMD-EFS es buena, puesto que los hallazgos se aplicarán a la formulación del nuevo plan estratégico, al parecer, la EFS aún tendría que operar sin un plan estratégico durante un período considerablemente más extenso, dado que el proceso de realización de una evaluación mediante el MMD-EFS puede demandar tiempo. Por lo tanto, existe un muy buen motivo para asignar una puntuación de '0' a esta dimensión sobre la base de la evidencia disponible y las circunstancias del caso.

En su defecto, la EFS puede evaluar la dimensión sobre la base del borrador del plan estratégico, pero el resultado se incluiría solamente en la descripción narrativa del informe de la evaluación mediante el MMD-EFS. La puntuación "oficial" seguiría siendo de '0' La evaluación se incluiría al solo efecto de brindar a los

usuarios del informe un panorama más claro de la situación en el terreno. No obstante, esta es una decisión que tendría que tomar la EFS / el equipo de evaluación.

**56. Pregunta:** EFS-3 (i) c): ¿Qué es un número de indicadores manejable?

**Respuesta:** Esto depende tanto de la complejidad del plan como de la frecuencia de medición de los indicadores. Una determinación clave de la manejabilidad es discernir si en la práctica la EFS tiene la capacidad de medir todo lo establecido en su plan estratégico.

**57. Pregunta:** Con relación al Indicador EFS-3 (ii), ¿es el plan anual lo mismo que el plan de auditoría anual?

**Respuesta:** No, el plan anual puede incluir el plan de auditoría anual, pero debería ser más amplio y además abarcar tareas institucionales, logísticas, financieras y de rutina.

**58. Pregunta:** Según el Indicador EFS-3, Dimensión (ii), Criterio g), un **plan anual eficaz debería contener “Bases de referencia del desempeño actual e hitos para los indicadores principales”**. Aunque disponemos de tales bases de referencia e indicadores, y ellos se miden como parte de nuestra labor de monitoreo regular del plan anual, las bases de referencia y los indicadores no se incluyen en el propio documento del plan. De modo tal que, estrictamente hablando, no cumplimos con este criterio, porque dicha información no consta en el plan, aunque existe y se la utiliza. ¿Estamos siendo demasiado rigurosos en nuestra evaluación?

**Respuesta:** Al implementar el MMD-EFS, el evaluador siempre debe aplicar el principio de ‘la substancia sobre la forma’; en otros términos, prestar atención a lo que en la práctica se logra, en lugar de al modo exacto de lograrlo. Existen múltiples formas válidas de realizar algo. En la introducción se menciona la Dimensión (ii) del Indicador EFS-3, en la que se señala que el plan anual puede tomar diferentes formas. A lo que se apunta en el Criterio g) del Indicador EFS-3 (ii) es a determinar si la EFS dispone de un sistema para medir y monitorear la implementación del plan anual, es decir, si está en condiciones de comprobar si el plan anual se implementa de forma exitosa y, de no ser así, poder advertirlo y tomar medidas correctivas. Es importante constatar si se dispone de un sistema de monitoreo en funcionamiento, lo cual no necesariamente tiene que exponerse en el documento del plan anual. Dado que el sistema parece estar funcionando en su EFS, es razonable considerar que el criterio se ha cumplido.

El principio de la ‘substancia sobre la forma’ también se aplica a otros indicadores. Por ejemplo, el Indicador EFS-22 (ii) indaga acerca de la existencia de una estrategia de recursos humanos en la EFS. Si, por ejemplo, el plan estratégico abarcase aspectos relacionados con los recursos humanos, pero ello no constase en un documento separado denominado “Estrategia de recursos humanos”, el criterio aún puede considerarse cumplido. La tarea del evaluador sería aplicar su criterio profesional para comprobar si las acciones y la documentación satisfacen la intención reflejada por el indicador.

**59. Pregunta:** En la Dimensión (iii) del EFS-3 se aborda la **elaboración del plan estratégico y el plan anual**. ¿Significa ello que, para considerarse cumplidos, cada uno de los criterios debe satisfacerse tanto en el proceso de planificación estratégica como en el de planificación anual? En nuestra EFS, consultamos con partes interesadas externas acerca de la elaboración de nuestro proceso de planificación estratégica, pero no directamente como parte del proceso de planificación anual. ¿Debería en ese caso considerarse que el Criterio c) no se cumple?

**Respuesta:** Como regla, ambos procesos deben ser concordantes con los criterios para que éstos se consideren cumplidos. Algunos de los criterios en el Indicador EFS-3 (iii) también especifican cuáles son los procesos medidos. En cuanto al EFS-3 (iii) c), vinculado con la realización de consultas con partes interesadas externas, los evaluadores deben aplicar cierto criterio profesional, tomando en cuenta el contexto de la EFS. Por lo general, seguramente se esperaría que en un proceso de planificación estratégica se realicen consultas con partes interesadas externas. Esto carece de relevancia para un proceso de planificación anual. Adviértase, no obstante, que tales consultas no implican que las partes interesadas puedan decidir acerca de las actividades de la EFS, dado que esta decisión queda exclusivamente reservada a la entidad.

**60. Pregunta:** Con respecto al EFS-3 (iii), ¿cuál es la evidencia para el proceso de planificación?

**Respuesta:** Es importante disponer de procedimientos escritos tanto para el desarrollo de planes estratégicos como operativos. No es suficiente que el personal responsable se limite a describir el proceso al equipo, sino que además debe presentar evidencia escrita durante la reunión correspondiente.

**61. Pregunta:** El Criterio c) del Indicador EFS-3 (iv) contiene el siguiente enunciado: “Las EFS **pueden** utilizar indicadores de desempeño...” Para nosotros, el uso del verbo “pueden” no clarifica mucho la existencia del requisito. Dado que no dice “ustedes tienen que”, ¿es obligatorio utilizar indicadores de desempeño para satisfacer este criterio?

**Respuesta:** En este caso, se utiliza el verbo “pueden” ya que es una cita directa del principio INTOSAI-P 20, y se tiene la precaución de no reformular los Principios y las Normas de la INTOSAI (y, potencialmente, reinterpretarlos). Aunque en la cita se utiliza el verbo “pueden”, nuestro consejo es que el criterio solo se considere cumplido si la EFS satisface el requisito en cuestión. De modo tal que, aunque según el Principio de la INTOSAI, la EFS puede hacerlo, en el MMD-EFS se lo califica como cumplido solamente si ésta lo satisface. Al medir el desempeño, lo que se procura mediante la aplicación del MMD-EFS es determinar el grado de cumplimiento de la EFS con las ISSAI y otras buenas prácticas internacionalmente aceptadas.

**62. Pregunta:** Según el Indicador EFS-3 (iv) f), **los resultados de las revisiones entre pares deberían publicarse**. ¿Cómo debería asignarse una puntuación [o calificación] a este criterio cuando no se ha realizado una revisión entre pares?

**Respuesta:** Si no se ha realizado una revisión entre pares, el criterio debería calificarse como ‘No aplicable’, y seguirse la metodología ‘Sin puntuación’. Si la EFS ha considerado o no la posibilidad de solicitar una revisión entre partes se mide en el Indicador EFS-4 (iv) h).

## EFS-4 Entorno de control organizacional

**63. Pregunta:** Con respecto al Indicador EFS-4 (i), cumplimos con todos los criterios excepto el g), Implementación de **un sistema de control de la ética**. ¿Es correcto asignar en este caso una puntuación de '0'?

**Respuesta:** *Sí. Se trata de un requisito mínimo para una asignar una puntuación de '1' en esta dimensión. El MMD-EFS otorga una gran relevancia a los Criterios a), d) y g) de la Dimensión (i) del EFS-4. Ello obedece a la importancia de estos requisitos para asegurar la existencia de un entorno de control interno que garantice el comportamiento ético y la integridad del personal. En una situación en la que cualquiera de estos tres criterios (a), d), y g)) no se verifique, la puntuación para esta dimensión será automáticamente '0'. Sin embargo, en el segmento narrativo de la dimensión, puede exponerse la situación actual tomando en cuenta los otros criterios calificados como cumplidos.*

**64. Pregunta:** En el Indicador EFS-4, Dimensión (i), Criterio c), se señala que es necesario revisar el **Código de ética** de la EFS al menos cada diez años para garantizar su compatibilidad con la ISSAI 130. Nuestra EFS incorporó un Código de ética hace apenas cinco años. ¿Qué puntuación [o calificación] deberíamos asignar a este criterio?

**Respuesta:** *En ese caso, el criterio debería considerarse No aplicable (N/A).*

**65. Pregunta:** En el EFS-4, Dimensión (i), Criterio e), la pregunta remite a si el personal que realiza tareas para la EFS tiene la obligación adherir a los requisitos éticos de la entidad. ¿A qué se refiere esto, a aquellas auditorías que se subcontratan totalmente con una firma, o también se aplica, por ejemplo, a los consultores técnicos que realizan determinadas comprobaciones como parte de las auditorías de desempeño?

**Respuesta:** *También se aplica a consultores que realizan investigaciones de carácter limitado, etc., como parte de una auditoría más amplia realizada por la EFS. El Indicador EFS-5 comprende los requisitos éticos aplicables a las auditorías que se subcontratan en su totalidad.*

**66. Pregunta:** Para cumplir con el Criterio k) del Indicador EFS-4 (i), durante los últimos cinco años la EFS debería haber evaluado su grado de vulnerabilidad y resistencia a violaciones a la integridad, a través de herramientas como la **IntoSAINT**, o similares. ¿Qué quiere decir mediante la frase “a través de la utilización de herramientas como la IntoSAINT o similares?” Asimismo, ¿qué quiere decir el siguiente enunciado en dicho criterio: “... haber evaluado su vulnerabilidad y resistencia a violaciones a la integridad”? ¿Cómo se evalúa la vulnerabilidad y la resistencia a potenciales a potenciales violaciones a la integridad? ¿Qué es la IntoSAINT?

**Respuesta:** *En este caso, probablemente sea útil tener algunos antecedentes sobre la IntoSAINT. Recomendamos remitirse a <http://www.courtfaudit.nl/english/Publications/Topics/IntoSAINT>. A*

*continuación, se presenta un resumen: “La IntoSAINT es una herramienta de autoevaluación que las EFS pueden utilizar para analizar sus riesgos en materia de integridad y evaluar la madurez de sus sistemas de gestión de la integridad. Dicha autoevaluación se realiza en el marco de un taller estructurado, de dos días de duración, moderado por un facilitador capacitado. Esta herramienta se enfoca en prevenir la corrupción y mediante ella se confecciona una lista de recomendaciones de la dirección para apuntalar la integridad de la organización. Se trata de una herramienta de gestión que permite al usuario diseñar una política de integridad a medida y al mismo tiempo concienciar a su personal acerca de este factor.”*

*La IntoSAINT va más allá de disponer de un código de ética y tratar de corroborar su cumplimiento. Es una herramienta de gestión que permite evaluar los riesgos de corrupción dentro de una organización y recomendar medidas para gestionarlos, mientras que el código de ética se enfoca más en los miembros individuales del equipo. Existen otras herramientas similares aplicadas por otras organizaciones y potencialmente, por una EFS, para abordar estas cuestiones. No es una herramienta automatizada o basada en un software, sino un conjunto de principios y técnicas, sumados a formularios y material de orientación que un facilitador capacitado puede utilizar para ayudar a una EFS a diseñar e implementar una política de integridad. Se puede considerar a la IntoSAINT como un proceso que ayuda a una EFS a evaluar los riesgos de corrupción internos, y responder a tales riesgos. Cualquier otra actividad que sirva a esta función cumpliría con el criterio.*

**67. Pregunta:** La ética, que incluye temas tales como el **código de ética y la integridad**, se aborda en varias partes del MMD-EFS (EFS-4 (i), EFS-10 (i), EFS-13 (i), EFS-16 (i), y EFS-19 (i)). ¿No conducirá esto a que los mismos aspectos se midan de forma reiterada?

**Respuesta:** No. Los indicadores EFS-10, 13, 16 Y 19 miden la implementación de los requisitos en materia de ética a nivel de encargo de auditoría. Ello puede derivar en la asignación de puntuaciones distintas a indicadores diferentes (o, si los tipos de auditoría se combinasen, es sumamente probable que den origen a las mismas puntuaciones). El EFS-4 mide esto a nivel organizacional.

**68. Pregunta:** Debido a su tamaño, nuestra EFS no posee una unidad de **auditoría interna** o una persona a cargo de ésta. ¿Significa ello que corresponde asignar una calificación de ‘No aplicable’ en los Criterios f), g) y h) del Indicador EFS-4 (ii)?

**Respuesta:** No. Debe asignarse una calificación de ‘No cumplido’. Aun si se tratase de una EFS pequeña, debería disponer de funciones y sistemas de auditoría interna, por supuesto, en una escala más reducida. La responsabilidad por la labor de auditoría interna puede asignarse a alguien que también ejerza otras responsabilidades. O esta función puede subcontratarse.

**69. Pregunta: El aseguramiento y el control de la calidad** se abordan en varias partes del MMD-EFS (EFS-4, EFS-9, EFS-12, EFS-15, y EFS-18). ¿No conducirá esto a que los mismos aspectos se midan de forma reiterada?

**Respuesta:** *No, pues se miden diferentes aspectos de este tema más amplio. Antes que nada, es importante recordar la diferencia entre control de calidad y aseguramiento de la calidad. El sistema de control de calidad de los procesos de auditoría de una EFS es la suma de todas las medidas tomadas para garantizar que (antes de su finalización) cada producto de auditoría sea de alta calidad. Dicho sistema se aplica como una parte integral del proceso de auditoría y, para ser eficaz, debe formar parte de la estrategia, la cultura, las políticas y los procedimientos de la EFS.*

*El aseguramiento de la calidad, por su parte, es un proceso que consiste en evaluar y monitorear el sistema de control de calidad, para garantizar que éste funcione de manera eficaz. Esto también supone corroborar si las auditorías llevadas a cabo respondieron a las normas, reglas, prácticas y procedimientos establecidos. El proceso de aseguramiento de la calidad debería incluir una reseña de una muestra de tareas completadas que abarque todos los tipos de auditorías que la EFS realiza, y estar a cargo de personas que no hayan participado en el proceso de auditoría que se está examinando. El fin de este proceso también puede consistir en determinar en qué medida los procedimientos acordados se implementan de manera congruente en toda la organización.*

*En cuanto a los indicadores específicos del MMD-EFS, el Indicador EFS-4 mide el sistema de control de calidad de la EFS a nivel organizacional, tanto para las tareas de auditoría como para otras tareas internas a la entidad, lo que incluye, por ejemplo, procesos de adquisiciones y contrataciones. Por otra parte, los Indicadores EFS-9, 12, 15 y 18 miden el modo en que el control de calidad tiene lugar en las diversas disciplinas de auditoría / control jurisdiccional, mediante el examen de la evidencia surgida de una muestra de expedientes de auditoría. El Indicador EFS-4 también sirve para medir el sistema de aseguramiento de la calidad de la EFS (a nivel organizacional).*

#### EFS-5: Subcontratación de auditorías

**70. Pregunta:** ¿Podrían brindarnos alguna orientación sobre **el muestreo de expedientes de auditoría para su revisión** en aquellos casos en los que parte de la labor de auditoría se subcontrata?

**Respuesta:** *Le sugerimos remitirse a la respuesta correspondiente a “Muestreo de expedientes de auditoría para su revisión”, bajo el título Temas Generales – página 7.*

**71. Pregunta:** En el Indicador EFS-5 (ii), Criterio c), se estipula que la EFS debería conservar la propiedad de toda la documentación (incluidos los documentos relativos a la labor de auditoría) de una auditoría subcontratada con una firma. ¿Sería suficiente que la EFS tenga acceso a esta documentación (pero sin disponer de su propiedad)?

**Respuesta:** *Este criterio se basa en la ISSAI 140, en la que se hace específicamente hincapié en la propiedad de la documentación de trabajo de auditoría. Por su puesto que esto incluye un acceso irrestricto a los*

*expedientes, pero va más allá de ello. La idea subyacente es que el Titular de la EFS es el auditor legal y que, al recurrir a una subcontratación, la firma subcontratada realiza la labor de auditoría en su representación. Esto ofrece una ventaja real en términos prácticos cuando, por ejemplo, una auditoría se transfiere de una firma a otra. Cuando la EFS posee la propiedad indubitada de los expedientes correspondientes al año anterior, puede solicitar a la firma reemplazada que ponga sus expedientes a disposición de la firma que tomará su lugar. Esto refleja que la labor de auditoría en el sector público se realiza en representación del Titular de la EFS y que, aunque la firma puede ser reemplazada, el auditor legal (el Titular de la EFS) continúa. Es normal que la firma posea la propiedad de los expedientes de auditoría, situación que se verifica en todas las auditorías del sector privado. Lo que la ISSAI 140 propone es que, mediante el contrato que las EFS suscribe con la firma de auditoría, se estipule la transferencia de la propiedad a aquélla. En ausencia de una cláusula contractual clara, es probable que la firma retenga la propiedad. De modo tal que, en efecto, la ISSAI 140 supone una acción positiva de parte de la EFS para asegurarse de conservar efectivamente los expedientes de auditoría mediante el contrato suscrito con cada firma a la que recurre para realizar la labor de auditoría del sector público.*

## EFS-6 Liderazgo y comunicación interna

**72. Pregunta:** Indicador EFS-6 (i), Criterio d): ¿De qué modo podemos aportar evidencia acerca de la delegación de facultades?

**Respuesta:** *Por ejemplo, mediante la existencia de una estructura organizacional, o la descripción de competencias y perfiles laborales, lo que incluye la descripción de responsabilidades a nivel de la dirección de la EFS.*

**73. Pregunta:** EFS-6 (i), Criterio a): ¿De qué modo probamos la realización de reuniones regulares de la dirección?

**Respuesta:** *Es necesario que dichas reuniones se programen anticipadamente y se realicen con periodicidad, por ejemplo, cada dos semanas o todos los meses. Pueden organizarse reuniones adicionales con fines específicos, pero a lo que este criterio se refiere es si existe claridad en cuanto al momento en que se tratarán cuestiones relevantes y se realizarán tareas de gestión tales como el monitoreo del desempeño. El equipo también puede solicitar una revisión de las actas de las reuniones realizadas.*

## EFS-7 Planificación general de auditoría

**74. Pregunta:** ¿En qué difiere la planificación general de auditoría **planificación anual** (medida a través del Indicador EFS-3)?

**Respuesta:** *Mediante el Indicador EFS-7 se mide exclusivamente la labor de auditoría durante un ejercicio financiero anual, es decir el plan total de las auditorías que la EFS se propone realizar durante el siguiente ejercicio financiero. Por otra parte, el plan anual que se mide a través del EFS-3 abarca otras actividades*

de la EFS, como, por ejemplo, los proyectos de gestión y desarrollo interno (desarrollo de capacidades, proyectos vinculados con TI, etc.). Para trazar una distinción entre ambos, al aplicar el EFS-3 lo que no debería hacerse es evaluar el modo en que la labor real de auditoría se encuentra planificada. En este sentido, es importante aplicar el principio de la substancia sobre la forma (ver la respuesta correspondiente al Indicador EFS-3).

**75. Pregunta:** En el Indicador EFS 7, Dimensión (i), Criterio c), se establece que “el proceso de planificación de auditoría / controles sigue una metodología basada en riesgos. (Por ejemplo, una evaluación del riesgo sistemático como parte del fundamento para seleccionar las entidades y el enfoque de auditoría)”. Esta metodología puede resultar de difícil aplicación para algunas EFS como la nuestra, **dado que la legislación exige la fiscalización de todos los organismos gubernamentales responsables.** ¿De qué modo puede calificarse a nuestra EFS sobre la base de ese criterio?

**Respuesta:** Si la legislación exigiese a su EFS fiscalizar a todos los organismos gubernamentales responsables, y la EFS tuviese la capacidad de hacerlo durante un determinado ejercicio financiero anual, en tal caso no existiría la necesidad de seguir una metodología basada en riesgos como fundamento para la selección de los organismos a fiscalizar. Ello simplemente obedece a que la fiscalización se realiza sobre una base del 100%, es decir, todos los organismos se fiscalizan independientemente de su situación en términos de riesgo. Por lo tanto, el Criterio c) se consideraría cumplido. Sin embargo, cuando se trate de EFS cuyo mandato prevea la fiscalización de organismos gubernamentales, y que no estén en condiciones de ocuparse de la totalidad de dichos organismos durante un ejercicio financiero anual debido a la falta de capacidad, debe instrumentarse una metodología basada en riesgos para seleccionar los organismos a fiscalizar y, de no ser así, este criterio debería calificarse como no cumplido.

Sin embargo, el enfoque basado en riesgos es muy importante para la EFS en otros contextos, como el del abordaje de la asignación de recursos, por ejemplo, en lo relativo a la distribución de recursos entre los diferentes tipos de auditoría.

## Dominio C: Calidad de la auditoría y presentación de informes

### Aclaraciones generales

**76. Materialidad: EFS-13 (i), Criterio c); EFS-13 (ii), Criterio i); EFS-13 (iii), Criterio f); EFS-16 (i), Criterio c).**

Todos estos criterios se refieren a la evidencia necesaria para examinar la materialidad en una etapa determinada del proceso de auditoría o a lo largo de éste. Cuando se trata de auditorías financieras, el criterio solamente remite a la materialidad en la etapa de planificación de la auditoría, mientras que, para las auditorías de desempeño, existen tres criterios diferentes en cuanto a la evidencia necesaria para examinar la materialidad en cada una de las tres etapas del proceso. En el caso de las auditorías de cumplimiento, existe un único criterio relativo a la materialidad entre aquellos que se refieren a la planificación de la auditoría. Sin embargo, de acuerdo con este criterio, “Los auditores deberían considerar

la materialidad durante la totalidad del proceso de auditoría”. ISSAI 400:47. Remitirse también a la ISSAI 4000:94. (Es decir, se incluye el examen de la materialidad en función del valor, la naturaleza y el contexto). Por lo tanto, es importante evaluar si en la muestra de expedientes de auditoría se ha considerado la materialidad (y sus tipos específicos) en cada etapa de la implementación.

#### 77. Control de calidad: EFS-9 (iii), EFS-12 (iii), EFS-15 (iii)

La fuente de evidencia para estas tres dimensiones es la muestra de expedientes de auditoría. Ella debería servir para demostrar que el control de calidad se ha realizado de forma congruente y adecuada como parte del proceso de auditoría (antes de la aprobación de la auditoría). El control de calidad debería reflejarse por escrito, por ejemplo, mediante comentarios en el borrador del informe o en los documentos de trabajo. Una reunión de revisión sin evidencia documentada no es suficiente. Tampoco es suficiente la mera descripción del procedimiento de control de calidad previsto en la metodología de auditoría.

#### 78. Indicadores EFS-11, EFS-14 y EFS-17: Resultados de las auditorías

- (i) **Presentación oportuna:** el cálculo se realiza sobre la base de todas las auditorías concluidas durante el año bajo examen, dentro de los plazos previstos. No es suficiente utilizar solamente las auditorías de la muestra. Es necesario contar con información acerca de las fechas de recepción de los estados financieros y las de finalización de cada auditoría (no la fecha de aprobación, sino la fecha en la que efectivamente se envía a la autoridad competente).

En algunos casos en los que la EFS consolida los informes de auditoría individuales en un Informe del auditor general, la oportunidad de la presentación puede comprobarse verificando si la entidad ha elevado el Informe de auditoría anual a la autoridad competente, como la Legislatura, dentro del plazo legalmente previsto (cuando ello esté regulado) o dentro del plazo convenido.

- (ii) **Publicación oportuna:** también en este caso el cálculo se realiza en función de todas las auditorías finalizadas durante el ejercicio anual examinado, y la proporción de esas auditorías publicadas dentro de los plazos estipulados. Cuando se trate de circunstancias externas que impidan o demoren la publicación, es necesario considerar su autorización como el punto de partida del período en el cual la EFS debe efectuar la publicación (por ejemplo, si la EFS presentase el informe en junio, pero la Legislatura lo tratase recién en noviembre, la EFS debería publicarlo dentro de los 15 días de su tratamiento). En el caso de las EFS que ejercen una función jurisdiccional, y tratándose de auditorías que no pueden publicarse porque han dado lugar a un proceso judicial y, por lo tanto, están sujetas a normas de confidencialidad, dichas auditorías deben excluirse de la base de cálculo. Por lo tanto, si de 100 auditorías de cumplimiento finalizadas durante el año, 20 hubiesen derivado en casos judiciales y 50 se hubiesen publicado dentro de los 15 días posteriores a que la EFS hubiese recibido la autorización para publicarlas, el cálculo es  $50 / (100-20)$  o 62%, o una puntuación de '1'.

- (iii) **Seguimiento por parte de la EFS de las observaciones y recomendaciones de las auditorías:** en esta dimensión se aborda la existencia de un sistema idóneo en la EFS, no solamente el seguimiento realizado y reflejado en el informe de auditoría posterior.

**79. Pregunta:** Algunos criterios no están claros. En tales casos, **no estamos seguros si debemos buscar todos los párrafos y requisitos pertinentes de una ISSAI o únicamente la frase incluida en el criterio.** Por ejemplo, en el Criterio c) del Indicador EFS-9 (i), se estipula que ‘El auditor debería aplicar el concepto de materialidad de una manera apropiada al planificar y realizar la auditoría’. Este criterio no explicita nada acerca de la ‘materialidad del desempeño’. En el Indicador EFS-10 (i), Criterio b), se estipula lo siguiente ‘el auditor debería determinar la materialidad de los estados financieros en su conjunto (...) el nivel o niveles de materialidad que se deben aplicarse a (...) determinadas clases de transacciones, los saldos de cuentas o información revelada’, y ‘también debería determinar la materialidad del desempeño’. Este criterio hace mención explícita a la materialidad del desempeño. Entonces, para el ejemplo dado, cuando la materialidad del desempeño no se menciona de forma explícita en el Criterio c) del Indicador EFS-9 (i), pero se explica en la ISSAI bajo el título correspondiente, ¿debemos considerar el criterio desde una perspectiva más restringida o amplia?

**Respuesta:** *Mediante el Indicador EFS-9 (12 Y 15) se evalúan las normas / políticas de auditoría vinculadas con la metodología de auditoría adoptada por la EFS. Según el EFS-9 (i), Criterio c), el auditor debería aplicar adecuadamente el concepto de materialidad al planificar y realizar la auditoría. Este criterio se formula en un nivel elevado y esto implica que la materialidad a la que se hace referencia incluye todas las formas enunciadas en la ISSAI 200, siempre y cuando el enfoque sea pertinente al tipo de auditoría que se está llevando a cabo.*

*Si mediante el MMD-EFS se pretendiese evaluar todos los aspectos de las ISSAI, ello constituiría una tarea demasiado vasta y, por ende, difícil de aplicar. La regla general es que lo que se está evaluando es lo que se menciona expresamente en los criterios. Sin embargo, el equipo de evaluación puede recurrir al criterio profesional para determinar la amplitud de los requisitos asociados a un criterio en relación con los otros detalles pertinentes señalados en la ISSAI. El Criterio b) del Indicador EFS-10 (i) es más explícito respecto a los tipos de materialidad, dado que, en esta etapa, la evaluación se vincula con la planificación y la implementación efectiva de la auditoría financiera. En principio, no existe diferencia alguna entre la materialidad a la que se hace referencia en el Criterio c) del indicador EFS-9 (i) y aquella a la que se hace referencia en el Criterio b) del Indicador EFS-10 (i), excepto que en el primero se considera el tema desde un alto nivel en el contexto de los requisitos establecidos en la documentación orientativa, mientras que en el segundo se brindan más detalles respecto al tipo de materialidad a determinar en la etapa de ejecución de la auditoría. También observamos que en Criterio s) del Indicador EFS-9 (i) se señalan los mismos detalles relativos a la materialidad que en el Criterio b) del Indicador EFS-10 (i). En el primero se considera el requisito desde el punto de vista de las normas / políticas, mientras que, en el segundo, se considera el requisito desde la perspectiva de la planificación e implementación.*

## EFS-8 Cobertura de las auditorías

**80. Pregunta:** Nuestra EFS no ejerce funciones jurisdiccionales. Tampoco tiene mandato para realizar auditorías de desempeño (aunque esta cuestión se está analizando). En este caso, si siguiésemos la metodología ‘Sin puntuación’, calificaríamos las Dimensiones (ii) y (iv) del indicador como **No aplicables** y, dado que a más de una dimensión le corresponde la calificación de N/A, dicha calificación la asignamos al indicador en su totalidad. No obstante, esto significa que no asignaríamos una puntuación para la cobertura de nuestras auditorías financieras y de cumplimiento.

**Respuesta:** *En este indicador, que es el único en el que se combinan los diferentes tipos de auditoría / control, admitimos una interpretación especial de la metodología ‘Sin puntuación’: en aquellos casos en los que la EFS no ejerza funciones jurisdiccionales, debería desestimarse la Dimensión (iv) cuando se aplica dicha metodología, y totalizar la puntuación como si hubiese solamente tres dimensiones ((i), (ii), (iii)). En su caso, esto implicaría que solamente una dimensión (aquella relativa a las auditorías de desempeño) se considere ‘No aplicable’, manteniéndose así la puntuación del indicador. Este enfoque debería explicarse en la descripción narrativa.*

**81. Pregunta:** Dimensión (i) Cobertura de las auditorías financieras: las entidades que nuestra EFS audita no envían automáticamente sus **estados financieros** a la EFS. Los obtenemos cuando acudimos a las entidades para realizar la auditoría. ¿En ese caso, como deberíamos medir esta dimensión (porcentaje de estados financieros auditados)?

**Respuesta:** *En casos como el mencionado, el evaluador podría basar la puntuación en el número (o valor) de las auditorías financieras realizadas en comparación con el número (o valor) total de los organismos sobre los que deberían realizarse auditorías financieras. En el texto debería explicarse el motivo por el cual se seleccionó un enfoque diferente.*

**82. Pregunta:** En el Indicador EFS-8, Dimensión (i) - **Cobertura de las auditorías financieras**, ¿deberíamos tomar la muestra de auditorías como base de cálculo?

**Respuesta:** *No. Para calcular la cobertura de las auditorías financieras es necesario obtener de los sistemas de la EFS información relativa al año abarcado por la evaluación (el último año en el que la EFS ha recibido un conjunto completo o casi completo de estados financieros) sobre (a) el número de estados financieros finalizados que la EFS ha recibido dentro del período determinado (en el caso de que la EFS disponga de acceso instantáneo a los sistemas, ello equivale al número contemplado en el plan, menos los estados financieros que no se encontraban listos hacia el momento previsto por la EFS) y (b) el número de auditorías financieras concluidas dentro de los plazos legalmente estipulados o, de no mediar tales plazos, aquellos previstos en los criterios. Este porcentaje se calcula dividiendo b/a.*

**83. Pregunta:** En la Dimensión (iv) del Indicador EFS-8, Cobertura del control jurisdiccional, la expresión “**inventario de cuentas**”, ¿se refiere al volumen de transacciones auditadas? Nuestra EFS realiza una función de carácter jurisdiccional por la cual se fiscalizan transacciones (ingresos, cobranzas,

desembolsos, etc.) y se determina si estas transacciones cumplen con las leyes, normas y reglamentos correspondientes. De no ser así, emitimos una Notificación de cargo o una Notificación de desaprobación y determinamos quiénes son las personas responsables por estas transacciones. Suponemos que esto último representa las “cuentas procesadas” según lo mencionado en el Criterio c).

**Respuesta:** *El inventario mencionado en el Indicador EFS-8 (iv), Criterio a) se refiere al número de cuentas a procesar conforme a las facultades de la EFS. En el caso presentado, es correcto afirmar que esto se refiere a transacciones. Se utiliza la palabra ‘inventario’ dado que puede haber algunas cuentas / operaciones trasladadas del ejercicio anual anterior. El Criterio b) se basa en el valor financiero, mientras que el Criterio c) se basa en la labor realizada en comparación con la labor programada.*

**84. Pregunta:** Cobertura de las auditorías, EFS 8, Dimensión (ii), Criterio h) (Auditorías de desempeño): “Durante los últimos cinco años, la EFS ha emitido informes que comprenden por lo menos seis de los siguientes sectores / temas.” y la Dimensión (iii), Criterio d) (auditorías de cumplimiento): “Durante los últimos tres años, las auditorías abordaron por lo menos uno de los siguientes temas”. Hemos decidido asignar **una calificación de ‘No aplicable’** a estos criterios, dado que recién el año pasado hemos iniciado la implementación de las nuevas metodologías de auditoría y, por lo tanto, no hemos abordado el número de temas previstos por los criterios debido a las limitaciones de orden cronológico. ¿Es correcto calificar a estos criterios como N/A dado el hecho de que recién hemos iniciado la implementación de la nueva metodología de auditoría?

**Respuesta:** *Como punto de partida, la EFS debe calificar el criterio sobre la base de las auditorías realizadas cuando el Auditor General o el Presidente de la entidad hayan aprobado los informes correspondientes; caso contrario, algunos de los criterios no podrían calificarse, por ejemplo, aquellos relacionados con la presentación de informes, e incluso la evaluación de evidencia según el grado de completitud de las auditorías. El hecho de que la EFS se encuentre en su primer año de implementación de una nueva metodología de auditoría no constituye de por sí una buena razón para calificar como ‘No aplicable’ al Criterio h) de la Dimensión (ii) y al Criterio d) de la Dimensión (iii) del Indicador EFS-8. Es aconsejable que, además de las auditorías realizadas sobre la base de la nueva metodología, la EFS considere otras auditorías de desempeño y cumplimiento realizadas mediante la metodología anterior, siempre y cuando tales auditorías se hubiesen efectuado dentro del período al que se hace referencia en los criterios. En su defecto, la EFS podría redefinir los criterios mediante la reducción del número de temas requeridos en cada caso para los dos tipos de auditoría. Cualquiera sea la opción, la EFS debería explicar con claridad los cálculos realizados para concluir la puntuación asignada a los criterios.*

**85. Pregunta:** En el EFS-8 (ii), Criterio a), “La EFS ha establecido un conjunto de prioridades para la realización de auditorías de desempeño basadas en la noción de que la economía, la eficiencia y la

*eficacia son objetivos de auditoría de igual importancia para la legalidad y regularidad de la gestión y contabilidad financieras”. ¿Qué evidencia se puede aportar en este caso?*

**Respuesta:** *Lo que debe demostrarse es que a las auditorías de desempeño no se les asigna una importancia menor que a las financieras y de cumplimiento. Dado que el número de auditorías de desempeño habitualmente será más reducido que el de las financieras y de cumplimiento, puesto que la realización de aquéllas demanda más tiempo, es necesario buscar otra evidencia. Por ejemplo, el número de auditores de desempeño en relación con los asignados a las auditorías financieras y de cumplimiento, la tendencia en el número de informes, o los objetivos estratégicos de la EFS relacionados con la mejora de las auditorías de desempeño. También puede considerarse si la auditoría de desempeño se planifica y presupuesta a nivel organizacional de la misma forma que las de cumplimiento y financieras. El hecho de que EFS exhiba una tendencia a reasignar personal a cargo de las auditorías de desempeño a auditorías financieras o de cumplimiento, puede ser un indicio de que la EFS no adjudica a la auditoría de desempeño la misma importancia que a las financieras o de cumplimiento.*

**86. Pregunta:** EFS-8 (iii) c): “El proceso de selección garantiza que todas las entidades alcanzadas por el mandato de la EFS sean auditadas en un plazo razonable”. Muchas de nuestras auditorías de cumplimiento tienen un carácter **transversal** y abarcan más de una entidad en relación con temas tales como la adquisición de TI, etc. ¿Cómo podemos demostrar que este criterio se cumple?

**Respuesta:** *Es importante que cada entidad alcanzada por el mandato de la EFS se someta a una auditoría de cumplimiento cada dos años. Aquellas entidades con un nivel de riesgo superior podrían auditarse todos los años. Una auditoría transversal que abarque más de una entidad puede ser una forma de garantizar la cobertura. El equipo de evaluación puede solicitar la revisión a un plan de auditoría a largo plazo u otro documento en el que se exponga el enfoque de la EFS.*

**87. Pregunta:** EFS-8 (iii), Criterio a): “La selección de las entidades a auditar se basó en **una evaluación sistemática y documentada de los riesgos y la materialidad**, y se tuvieron en cuenta los recursos a disposición de la EFS.” ¿Podemos sustentar la evaluación en el criterio desarrollado y utilizado por los directores de la auditoría, o precisamos de un proceso de selección general?

**Respuesta:** *Es necesario que la EFS disponga de un proceso formal y congruente, expresado por escrito, para determinar y evaluar los riesgos de las diversas entidades.*

**88. Pregunta:** La expresión ‘auditada’ que se utiliza en el Indicador EFS-8 precisa una aclaración adicional. ¿‘Auditada’, significa que ‘se ha realizado el trabajo de campo’ o ‘que se ha publicado el informe’? En nuestro caso, la etapa de presentación de informes puede demandar un lapso considerable, y prolongarse en el siguiente ciclo de auditoría por razones ajenas a nuestro control.

**Respuesta:** *La expresión ‘auditada’, tal como se la utiliza en el EFS-8 (por ejemplo, en la Dimensión (i)) significa que se ha realizado una auditoría y se ha confeccionado un informe, y que éste se elevó a la autoridad responsable de considerar los hallazgos en él contenidos. La autoridad a la que se hace referencia puede ser la dirección de la entidad auditada o un órgano como la Legislatura.*

## EFS-10 Proceso de auditoría financiera

**89. Pregunta:** Los Indicadores EFS-10 (i) k) [y EFS-13 (i) m), EFS-16 (i) k), y EFS-19 (i) f)] requieren la existencia de un sistema por el que se garantice que los auditores **cumplan con los requisitos éticos en cada auditoría**. ¿Si la EFS dispusiese de un sistema que prevea la suscripción de una lista de control de requisitos éticos para cada auditoría, podría el criterio en cuestión considerarse cumplido?

**Respuesta:** *Sí. Toda vez que ello se realice de forma sistemática, y se cuente con un sistema que permita monitorear y llevar un registro de dicha práctica. Esto también se aplica a los indicadores sobre auditoría de desempeño, auditoría de cumplimiento y control jurisdiccional.*

## EFS-11 Resultados de la auditoría financiera

**90. Pregunta:** ¿Es correcto asignar una puntuación al EFS-11 (i) (**presentación oportuna** de los resultados de las auditorías financieras) a partir de una muestra de expedientes de auditoría? No existe un sistema para registrar las fechas de presentación de los informes de auditoría relativos a la totalidad de la población de la EFS. Sin embargo, el número de la muestra de auditorías financieras asciende a tan solo 3, por ende, no estamos seguros si ese número tiene la suficiente representatividad como para formular una declaración acerca del porcentaje de auditorías presentadas oportunamente, según lo exigido por el indicador.

**Respuesta:** *El cálculo se realiza sobre la base de todas las auditorías concluidas durante el año examinado, dentro de los plazos previstos. No es suficiente utilizar solamente las auditorías de la muestra. Es necesario contar con información acerca de las fechas de recepción de los estados financieros y las fechas de finalización de cada auditoría (no la fecha de aprobación, sino la fecha en la que efectivamente el documento se eleva a la autoridad competente). Una muestra constituida por 3 auditorías financieras no es representativa. Esta dimensión recibiría una puntuación de '0' debido al hecho de que el equipo de evaluación no puede obtener evidencia suficiente en la que apuntalar su conclusión.*

*No obstante, debería señalarse que, para algunas EFS, la presentación oportuna de los resultados de las auditorías también puede apreciarse en el contexto del Informe de auditoría anual consolidado. Conforme a esta modalidad, el marco legal normalmente estipula un momento específico del año en el que el informe de auditoría definitivo debería elevarse a un órgano como la Legislatura (el Comité de Cuentas Públicas) para su consideración. Por lo tanto, la presentación oportuna se determinará verificando si el informe de auditoría anual consolidado se elevó a la autoridad competente, ya sea dentro del plazo establecido por el marco legal o en el momento acordado. (Remitirse también a la orientación brindada en la P 73).*

## EFS-12 Normas y gestión de la calidad de las auditorías de desempeño

**91. Pregunta:** EFS-12, Dimensión (i). ¿Es necesario **incluir citas para cada criterio**? En algunos casos éstas son muy extensas.

**Respuesta:** *No es necesario incluir citas si ellas fuesen demasiado extensas, pero sí es necesario indicar las secciones y páginas correspondientes en las normas y demás documentos de orientación. Asimismo, ustedes deben comprobar si los contenidos de dichos materiales satisfacen el criterio. Se recomienda utilizar una tabla para exponer claramente la evidencia relativa a cada criterio. No es suficiente afirmar que las normas concuerdan con las ISSAI.*

## EFS-13: Proceso de la auditoría de desempeño

**92. Pregunta:** Según lo expresado en el Criterio a) de la Dimensión (iii) Presentación de informes sobre auditorías de desempeño: “los auditores informan sus hallazgos sobre **la economía y eficiencia [en el uso de los recursos] y la eficacia** con la que se cumplen los objetivos”. ¿Para satisfacer este criterio, es necesario que en sus informes la EFS haga referencia de forma explícita a por lo menos una de las “E” (Economía, Eficacia o Eficiencia)? ¿O deberíamos atenernos a la naturaleza y el eje central de la auditoría para verificar si ella se orienta a propiciar mejoras tendientes al logro de esas “E”?

**Respuesta:** *Dentro de la muestra de informes de desempeño, deberían haberse evaluado aspectos relacionados con la economía, la eficiencia y la eficacia. Es más importante centrarse en los contenidos de los informes de auditoría (es decir, si efectivamente se está atendiendo a aspectos relacionados con la economía, la eficiencia y la eficacia), que en las palabras utilizadas. En algunos casos, es posible que dichas palabras se hayan mencionado en los informes e incluido como preguntas de auditoría, pero sin que aún se las hayan respondido realmente y se las haya considerado en el propio informe.*

**93. Pregunta:** Con respecto al Indicador EFS-13 (ii), Criterio e): “La evidencia de auditoría (...) debe contextualizarse, y antes de extraerse conclusión alguna, deberían analizarse todos los argumentos pertinentes, las ventajas y los inconvenientes, y las diferentes perspectivas, reformulando el/los objetivo/s y las preguntas de la auditoría según las necesidades.” Si en una de las auditorías incorporadas a la muestra hallásemos que la evidencia se ha contextualizado y que, además, el equipo de auditoría ha decidido durante el proceso modificar alguno de los criterios de auditoría para reflejar mejor este contexto, ¿constituye ello evidencia suficiente para la totalidad del criterio?

**Respuesta:** *Dado que se trata de un criterio mixto, también es necesario determinar si se han reflejado todos los argumentos, las ventajas y los inconvenientes.*

**94. Pregunta:** De acuerdo con el Criterio g) del Indicador EFS-13 (ii), “**Debe mantenerse un alto grado de conducta profesional durante todo el proceso de auditoría (...)**”. ¿Qué documento deberíamos utilizar para demostrar esto?

**Respuesta:** Como se señala en el texto complementario del criterio, es necesario ejercer el criterio profesional para determinar si los auditores han trabajado de forma sistemática, con el cuidado y la objetividad correspondientes. Dicha determinación se fundamentará en el expediente de auditoría y los documentos de trabajo.

## EFS-15: Normas y gestión de la calidad de las auditorías de cumplimiento

**95. Pregunta:** Según el Criterio c) de la Dimensión (iii) Control de calidad en las auditorías de cumplimiento, correspondiente al Indicador EFS-15: “Cuando surjan asuntos difíciles o controversiales, las EFS deben asegurarse de que se utilicen los recursos adecuados (como los expertos técnicos) para resolver dichos asuntos”. ISSAI 140: p. 11. **¿Podrían explicar el significado de la expresión ‘experto técnico’?** ¿Se trata de un experto que ayuda a los auditores a comprender algunas cuestiones, o de uno que se encarga de realizar algunas partes de la auditoría?

**Respuesta:** Sí. Pueden darse los dos casos. En este contexto, ‘experto técnico’ hace referencia a una o más personas que pueden brindar una opinión experta sobre un asunto que les presente el equipo de auditoría, o que pueden intervenir en la realización de una parte de la auditoría, según lo acordado entre la EFS y ellas. No siempre será necesario contratar a un experto externo a la EFS. Hay situaciones en las que podría convocarse a un auditor sumamente experimentado en un determinado campo de auditoría y a un integrante de otro equipo de auditoría para asistir al equipo en cuestiones específicas para las que se encuentra técnicamente bien preparado. Lo importante es que existan canales y mecanismos para garantizar que el equipo de auditoría disponga de algún apoyo especializado toda vez que se lo necesite.

**96. Pregunta:** Según el Criterio e) del Indicador EFS-15 (i): “Los auditores deben establecer una comunicación eficaz durante todo el proceso de auditoría” ISSAI 400:49. Tenemos una buena comunicación entre los miembros del directorio y los equipos de auditoría, y también entre el presidente del directorio y los auditores, pero **no podemos aportar evidencia** de ello. No tenemos protocolo o documento alguno. ¿Qué deberíamos hacer?

**Respuesta:** El Criterio e) del EFS-15 (i) trata acerca de la comunicación entre el equipo de auditoría responsable por una auditoría específica y la entidad auditada (ministerio, organismo, etc.). El criterio no se refiere a la comunicación entre la dirección de la EFS y los auditores, como se sugiere en la pregunta. Al recopilar evidencia para asignar una puntuación a este criterio, el equipo de evaluación debería considerar, entre otros factores, si la EFS cuenta con políticas que rijan la comunicación entre la entidad auditada y los auditores, y el modo en que esta comunicación se produce en la práctica. Por ejemplo, ¿se envía una carta formal a la entidad auditada al comienzo de la auditoría? ¿Se realiza una reunión introductoria entre dicha entidad y los auditores para informarles acerca del proceso de auditoría? Al final, es posible que este criterio se califique sobre la base de la evidencia disponible, según del criterio profesional del equipo de evaluación. Por ejemplo, es posible que el equipo de evaluación obtenga de todos los equipos entrevistados una enorme cantidad de información sobre el proceso de comunicación, de manera separada, pero

describiendo todos de forma congruente el mismo proceso; luego, aunque el equipo de evaluación puede considerar la evidencia oral, ésta sería solo un complemento de la evidencia documental disponible para que el criterio se califique como cumplido.

## EFS-16: Proceso de auditoría de cumplimiento

**97. Pregunta:** En el Criterio j) del Indicador EFS-10 (i) se enuncia que “Los auditores deben desarrollar **una estrategia de auditoría y un plan de auditoría** (...) (y) tanto la estrategia como el plan de auditoría deben documentarse por escrito. ISSAI 400:56”. En la ISSAI se hace referencia explícita a dos documentos, la estrategia de auditoría y el plan de auditoría. ¿Cuáles deberían ser los contenidos de cada uno de esos dos documentos? En este caso tenemos solamente un documento formal para concluir nuestra etapa de planificación, denominado “Matriz de planificación”. Es posible que sus contenidos abarquen los mismos puntos que los documentos previamente mencionados deberían abarcar. Tratamos de encontrar, sin éxito, una descripción de ellos en la ISSAI 400 y la ISSAI 100.

**Respuesta:** Los párrafos 80-84 de la ISSAI 200 parecen brindar la mejor descripción de los planes y las estrategias de auditoría. Sería aconsejable utilizar este material como base, y adaptarlo si resultase adecuado para otros tipos de auditoría. Las ISSAI 100 y 400 no brindan demasiada orientación acerca de los contenidos de ambos, mientras que la ISSAI 300 no se pronuncia acerca del tema. El principio de la substancia sobre la forma es esencial en este caso. Tal vez no haya dos documentos separados denominados ‘estrategia de auditoría’ y ‘plan de auditoría’. También es posible que parte de los contenidos relacionados con la estrategia de auditoría (a nivel de encargo) se traten en el plan general anual de auditoría de la EFS (o un documento similar) a nivel organizacional.

**98. Pregunta:** Según el Indicador EFS-16, i) y ii), Criterios d) y d), respectivamente, “Los auditores deben mantener una comunicación eficaz durante la totalidad del proceso de auditoría” y “el auditor también debería informar a la persona responsable acerca de los criterios de auditoría”. Y “Los auditores deben mantener una comunicación eficaz durante la totalidad del proceso de auditoría” y, durante la auditoría, “los casos de incumplimiento substancial deberían ser comunicados al nivel directivo correspondiente o a quienes tienen a su cargo la gobernanza.” ¿Cuál es el eje de cada uno de esos criterios y qué documentos necesitamos como evidencia?

**Respuesta:** En el primer caso, el del EFS-16 (i) d), es necesario disponer de evidencia escrita, plasmada, por ejemplo, en una carta o en las actas de una reunión informativa inicial con la entidad auditada donde a ésta se le hayan aclarado los criterios de auditoría específicos. En el segundo caso, el del EFS-16 (iii) d), es necesario acceder a comunicaciones oficiales, como una carta en la que el equipo de auditoría haya informado a la dirección de la entidad auditada acerca de casos de incumplimiento. Esto también puede realizarse con relación a solicitudes de información y evidencia adicionales.

**99. Pregunta:** EFS-16 (i), Criterio h) “Los auditores deben comprender el entorno de control y los controles internos relevantes (...)”. Aunque la mayor parte de la tarea de comprensión del entorno de control y los controles forma parte de la planificación de auditoría (que es la dimensión de este

criterio), durante la implementación se realiza una tarea de comprensión y estudio adicional de los controles internos. ¿Si del expediente de auditoría surgen evidencias significativas acerca de ese estudio posterior en la etapa de implementación, deberíamos considerar a este criterio como 'Cumplido' o 'No cumplido'?

**Respuesta:** Aunque el criterio se refiere a la etapa de planificación de la auditoría y, por lo tanto, a la expectativa de que se realice determinada labor preparatoria antes de la etapa registrada en el expediente de la auditoría, por supuesto que la situación descrita es posible. En tanto exista evidencia acerca de un conocimiento preliminar suficiente del entorno de control que hubiese permitido una correcta planificación de los procedimientos de planificación de auditoría, el criterio se considera cumplido.

**100. Pregunta:** EFS-5 (ii), Criterio): “Si el auditor detectase situaciones de **incumplimiento que pueden indicar la comisión de fraude**, debería actuar con el debido cuidado y cautela profesional de modo tal de no interferir con potenciales investigaciones o procedimientos legales futuros”. ¿Qué documento precisamos utilizar para demostrar la falta de existencia de fraude?

**Respuesta:** Si mediante la auditoría no se hubiesen hallado indicios sobre la comisión o la posibilidad de comisión de fraude, el criterio no se aplica y debería calificarse como 'No aplicable'. Sin embargo, el evaluador debería considerar si se cumple el Criterio i) de la Dimensión (i), que exige al auditor evaluar el riesgo de fraude. Si el Criterio i) de la Dimensión (i) no se cumpliera, sería razonable calificar al Criterio b) del EFS-16 (ii) como 'No cumplido', dado que el prerrequisito relativo a la identificación del riesgo de fraude no se cumplió en primer término.

**101. Pregunta:** SAI-16 (iii), Criterio c): “Los auditores deben evaluar si se ha obtenido **evidencia de auditoría suficiente y adecuada**, y extraer conclusiones relevantes... de modo tal de reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo... la evaluación incluye asimismo consideraciones sobre la materialidad ... [y] el nivel de aseguramiento de la auditoría”. ¿De qué modo podemos demostrar que la evidencia es suficiente y las conclusiones son relevantes?

**Respuesta:** Se trata del criterio profesional de los evaluadores basado en el estudio del informe de auditoría. Esto indica la importancia del equilibrio entre los conocimientos especializados y las habilidades que el equipo de evaluación debe tener. Se recomienda que las personas designadas para realizar la evaluación de cada especialidad de auditoría sea un experto en esa especialidad. De ese modo, el evaluador podrá extraer una conclusión razonable basada en los conocimientos especializados y experiencia en la materia de dichas personas.

## Dominio D: Gestión financiera, activos y servicios de apoyo

### EFS-21 Gestión financiera, activos y servicios de apoyo

**102. Pregunta:** ¿Qué significa poseer “un **sistema de información de gestión** en condiciones operativas que incluya información sobre el desempeño y financiera”? ¿Cómo se examina el cumplimiento de este criterio desde el punto de vista práctico? ¿Se hace hincapié en la herramienta de TI utilizada en la recopilación y el análisis de los indicadores para la medición del desempeño y financieros?

**Respuesta:** *En coincidencia con el principio de la substancia sobre la forma, no se hace hincapié en el hecho de disponer de una herramienta de TI. Es suficiente contar con un sistema básico en el que se establezcan indicadores financieros y de desempeño, se determinen bases de referencia y se monitoree el desempeño real de forma regular. Lo importante es que estos elementos asociados al desempeño se observen y analicen de forma conjunta, no solo de manera separada.*

## Dominio E: Recursos humanos y capacitación

### EFS-22 Gestión de los recursos humanos

**103. Pregunta:** En la Dimensión (ii) se indaga acerca de **una estrategia de recursos humanos**. Nuestra EFS no dispone de un documento específico en el que se describa la estrategia de RR. HH. Por consiguiente, si tomamos lo expresado en esta dimensión de forma literal, nuestra puntuación sería automáticamente ‘cero’. Sin embargo, nuestro Plan estratégico contiene una sección sobre RR. HH. ¿Podemos también utilizar este elemento para calcular nuestra puntuación?

**Respuesta:** *Sí, debe aplicarse el principio de la substancia sobre la forma, siempre y cuando el plan estratégico abarque los aspectos relacionados con los RR. HH. previstos por los criterios.*

**104. Pregunta:** Para asignar la calificación de ‘Cumplido’ al Criterio c) de la Dimensión (iii), el proceso de contratación de personal de la EFS debería promover la diversidad. ¿Qué significa exactamente “**promover la diversidad**”? ¿Se trata de garantizar que los géneros, razas y minorías se consideren de forma proporcional? En nuestro sistema, las contrataciones de personal se realizan a través de concursos públicos formales, y todos los candidatos que satisfacen los requisitos legales pueden participar en el proceso de selección, contratándose a aquellos que obtienen las mejores calificaciones en los exámenes, de acuerdo con su orden de clasificación. No existen disposiciones legales que garanticen la proporcionalidad de géneros o razas.

**Respuesta:** Como ustedes sugieren, “promover la diversidad” es asegurarse de que, por ejemplo, las cuestiones de género o las minorías se consideren para la ocupación de cargos, y que los procesos de contratación lo permitan. Si, por ejemplo, un género o una minoría se encontrasen subrepresentados y los procedimientos de la EFS no previesen medida alguna para promover la diversidad en el proceso de contratación, el criterio no se cumple, aun cuando no se discrimine en el proceso de contratación de personal (p. ej., los candidatos aún pueden postularse mediante concurso público formal). En aquellos países en los que promoción de la diversidad de este modo es ilegal, dichas acciones son ajenas al control de la EFS, y el criterio se calificaría como N/A.

**105. Pregunta:** Nuestra EFS forma parte de la función pública y son **las autoridades a cargo de esta función las que gestionan de manera centralizada los recursos humanos** del gobierno en su conjunto. Sin embargo, la EFS tiene cierta influencia limitada sobre algunas cuestiones. Por ejemplo, la entidad tiene tres miembros en el equipo de la función pública responsable de entrevistar a los candidatos durante el proceso de contratación de personal. Asimismo, puede exponer ante las autoridades a cargo de la función pública la necesidad de contratar personal o crear un puesto nuevo, y ellas deciden si le otorgan dicho permiso o no. Sobre la base de esta información, ¿deberíamos evaluar el Indicador EFS-22, o deberíamos considerarlo no aplicable?

**Respuesta:** Al evaluar la gestión de los recursos humanos de la EFS, los evaluadores deberían determinar qué funciones se encuentran dentro del ámbito de control de la entidad. El indicador, las dimensiones y los criterios que se relacionan con funciones y proceso determinados fuera del ámbito de control de la EFS deberían considerarse no aplicables y utilizarse la metodología ‘Sin puntuación’. Sin embargo, en la descripción narrativa del Indicador deberían explicarse la funciones y procesos relacionados con las funciones de gestión de los recursos humanos.

Sobre la base de la información suministrada, la EFS tendría cierta influencia significativa sobre las cuestiones vinculadas con los recursos humanos que el indicador abarca. Por lo tanto, recomendamos asignar una puntuación al Indicador EFS-22 y no considerarlo ‘No aplicable’. Sin embargo, como se explica en el material orientativo, las dimensiones y el criterio incluidos en el Indicador EFS-22 relacionados con las funciones y procesos ajenos al ámbito de control de la EFS, deberían calificarse como ‘No aplicables’.

**106. Pregunta:** EFS-22 (i), Criterio a): ¿La EFS, tiene que asignar la **responsabilidad por el área de RR. HH.** a una persona o a un departamento?

**Respuesta:** Ambas opciones son posibles, lo que es importante es que las responsabilidades y tareas se asignen de forma clara. Si se tratase de una unidad o departamento de RR. HH., esta dependencia debería encontrarse a cargo de una persona competente.

**107. Pregunta:** EFS-22 (i), Criterios b-g) (Asignación de responsabilidades a RR. HH. por diversos temas). ¿Qué evidencia se necesita?

**Respuesta:** Es necesario determinar si existe documentación clara, como descripciones de funciones o un cuadro de responsabilidad de la unidad, mediante los que se asignen tareas específicas a las personas o la unidad a cargo del área de RR.HH. Sin embargo, no se está evaluando si las tareas efectivamente se llevan a cabo y con qué calidad. Por ejemplo, mediante el Criterio b) se examina si la responsabilidad por la elaboración de una estrategia y una política de RR. HH. está a cargo de una unidad de RR. HH. (o similar), sin embargo, la medición de la calidad de esos aspectos se realiza en las Dimensiones (ii) y (iii).

**108. Pregunta:** EFS-22 (iii), Criterio d): “En recientes contrataciones de personal, más de una persona participó en el proceso de toma de decisiones”. ¿Cómo deberíamos interpretar esto?

**Respuesta:** Mediante este criterio se examina si en el proceso de selección para la realización de nuevas contrataciones ha participado más de una persona, evitándose de ese modo que se lo perciba como falto de transparencia e injusto. Este criterio no se refiere al acto formal de la contratación en el que probablemente sea el Titular de la EFS (por lo general, una persona) quien suscriba el contrato.

## EFS-23 Desarrollo profesional y capacitación

**109. Pregunta:** Para calificar como ‘Cumplido’ al Criterio g) de la Dimensión (i), la EFS debería contar con mecanismos para monitorear y **evaluar los resultados del desarrollo profesional y la capacitación del personal**. ¿La expresión “los resultados del desarrollo profesional y la capacitación del personal”, ¿se refiere al impacto de la capacitación / el desarrollo sobre la labor realizada por el personal capacitado o al impacto en los resultados de la organización?

**Respuesta:** Sí. Es correcto que la evaluación de los resultados del desarrollo profesional y la capacitación se refiere al impacto de la capacitación / el desarrollo profesional continuo sobre la labor de dicho personal. En definitiva, la calidad de la labor realizada por el personal repercute en los resultados de la organización. El propósito de este criterio es determinar si la EFS dispone de algunas rutinas o prácticas para monitorear los progresos realizados en esta área de operaciones. Si la EFS dispusiese de tales mecanismos, rutinas o prácticas, el criterio debería considerarse ‘Cumplido’.

**110. Pregunta:** Al calcular la puntuación de un criterio integrado por varios **subcriterios**, como en el Indicador EFS-23: ¿deberíamos considerar al criterio en general como no cumplido si únicamente un subcriterio no se cumpliera? ¿Y qué sucede si un subcriterio es ‘No aplicable’? ¿Cómo debería asignarse la puntuación?

**Respuesta:** Como regla, deben cumplirse todos los subcriterios para que el criterio general se considere cumplido. En aquellos casos en los que un subcriterio no fuese aplicable, debería calificarse como ‘Cumplido’ a los efectos de evaluar el criterio general. Ver orientación adicional sobre la metodología Sin puntuación [o de ‘No puntuación’] en el MMD-EFS 2016, Sección 3.2.4.