Auditoría de Desempeño
Manual de Implementación de las ISSAI

Versión 1, julio de 2021

Nota: Esta es una nueva versión del Manual después de una ligera revisión realizada en diciembre de 2023

Iniciativa de Desarrollo de la INTOSAI
(IDI)
www.idi.no

TABLA DE CONTENIDOS

Declaración de calidad acerca del Manual de implementación de las ISSAI sobre auditorías de desempeño, Versión 1 (8 de junio de 2021) **9**

Acerca de este manual *11*
Antecedentes 11
¿Cuál es el propósito de este manual? 11
¿Cómo se elaboró este manual? 12
Contenidos de este manual 12

Capítulo 1 **14**

¿Qué es la auditoría de desempeño? *14*
¿Qué es la auditoría de desempeño? 14
¿Cuáles son los objetivos de una auditoría de desempeño? 15
¿Cuál es la relación entre las 3 E? 19
¿Qué valor añaden las auditorías de desempeño? 21
¿Qué tipos de informes derivan de las auditorías de desempeño? 22
¿Cuál es la diferencia entre la auditoría de desempeño y otros tipos de auditorías públicas? 24
¿Quiénes son las tres partes en una auditoría de desempeño? 27
¿Qué es la materia objeto de auditoría y la información sobre la materia objeto de auditoría? 28

Capítulo 2 **29**

¿Cuáles son los principios clave vinculados con la calidad de las auditorías de desempeño? *29*
¿Qué es el control de calidad? 30
¿Qué son la independencia y la ética? 32
¿Qué son el juicio y el escepticismo profesionales? 39
¿Qué es la competencia del equipo de auditoría? 41
¿Qué es la materialidad? 43
¿En qué consiste la documentación de la auditoría? 45
¿En qué consiste la supervisión de la auditoría? 47
¿Qué son el riesgo y aseguramiento de auditoría? 49
¿Qué implica la comunicación con las entidades auditadas, las partes interesadas externas, los medios y el público? 52
Consideraciones de la IDI para la incorporación de la inclusión y la maximización del impacto de las auditorías de desempeño 57

Capítulo 3 **64**

¿Cómo seleccionar los temas de una auditoría de desempeño? *64*
¿Qué es el proceso de planificación estratégica? 65
¿De qué modo pueden las EFS explorar el entorno de auditoría para identificar posibles temas para la realización de auditorías de desempeño? 66
¿Cómo surgen las solicitudes de las partes interesadas externas? 71
¿Por qué una EFS podría considerar un tema de auditoría que no es responsabilidad de una única entidad auditada? 72
¿Qué criterios utilizan las EFS para seleccionar los temas de las auditorías de desempeño? 73

Capítulo 4 **78**

¿Cómo se diseña una auditoría de desempeño? *78*
¿Cómo se realiza un estudio previo sobre el tema de auditoría? 79
¿Cómo determinar el enfoque para una auditoría de desempeño? 83
¿Cómo se desarrollan los objetivos de una auditoría? 85
¿Cómo se formulan las preguntas de auditoría? 87
¿De qué modo se determina el alcance de la auditoría? 91
¿Cómo se seleccionan los criterios de auditoría? 93
¿Cómo se desarrolla la metodología de auditoría? 99
¿Cómo se gestiona el riesgo durante el diseño de la auditoría? 102
¿Cómo documenta el plan de auditoría? 106
¿De qué modo se involucra a las partes interesadas internas, las partes interesadas externas y la dirección de la entidad al diseñar la auditoría de desempeño? 109

Capítulo 5 **113**

¿Cómo se ejecuta una auditoría de desempeño? *113*
¿Cómo se determina la suficiencia e idoneidad de la evidencia? 114
¿De qué modo se recopila la información para una auditoría de desempeño? 119
¿Cómo analizar la información? 141
¿Cómo se documenta y resguarda la información? 150

Capítulo 6 **153**

¿Cómo desarrollar los hallazgos, las conclusiones y las recomendaciones? *153*
¿Qué es un hallazgo de auditoría? 153
¿Cómo se contrasta la condición con los criterios de auditoría? 156
¿De qué modo determinar las causas y efectos? 157
¿Cómo se evalúa la evidencia? 158
¿Cómo desarrollar las conclusiones y recomendaciones? 163
¿Cómo prepararse para redactar el informe? 167

Capítulo 7 **170**

¿Cómo redactar el informe de una auditoría de desempeño? *170*
¿Cómo desarrollar un informe de auditoría de desempeño? 170
¿Cómo puede crear una estructura de informe lógica? 175
¿Cómo se garantiza la calidad del informe? 187
¿Cómo se consideran los comentarios de las entidades auditadas por terceros? 190
¿Cómo publicar el informe definitivo y comunicar los resultados? 191

Capítulo 8 **192**

¿Cómo realizar el seguimiento de los resultados de las auditorías? *192*
¿Qué es el seguimiento de una auditoría de desempeño? 192
¿Cómo realizar el seguimiento de una auditoría? 194

¿Cuándo se realiza el seguimiento de una auditoría? 196
¿Cómo se determina el impacto de la auditoría? 198
¿Cómo se informa acerca de los resultados del seguimiento? 199

Apéndices **203**

Apéndice 1: Ejemplo de marco de Aseguramiento de la Calidad de una EFS para garantizar el cumplimiento de las normas aplicables 204
Apéndice 2: Ejemplo de formulario de autorización para realizar actividades externas 205
Apéndice 3: Ejemplo de declaración de independencia 206
Apéndice 4: Ejemplo de matriz de selección de temas de auditoría 207
Apéndice 5: Ejemplo de un análisis de partes interesadas 208
Apéndice 6: Ejemplo de una agenda de la reunión de apertura 213
Apéndice 7: Ejemplo de un análisis FODA y un Diagrama de Verificación de Riesgo 215
Apéndice 8: Estructura sugerida para un plan de auditoría de desempeño 218
Apéndice 9: Lista de control del documento de diseño 221
Apéndice 10: Cronogramas del proyecto y estructura de desglose de tareas 222
Apéndice 11: Guía para la realización de entrevistas 226
Apéndice 12: Ejemplo de un registro de análisis 231
Apéndice 13: Ejemplo de evaluación sobre confiabilidad de los datos 233
Apéndice 14: Ejemplos de preguntas relativas a la confiabilidad de los datos para las entidades auditadas 238
Apéndice 15: Ejemplo de instrumento de recopilación de datos 240
Apéndice 16: Ejemplo de plantilla para la documentación de observaciones directas 241
Apéndice 17: Cómo realizar una encuesta 242
Apéndice 18: Análisis de contenidos 245
Apéndice 19: Ejemplo de plantilla para la documentación de un resumen 247
Apéndice 20: Ejemplo de análisis de regresión 249
Apéndice 21: Muestra de una página de GAO con datos destacados 251
Apéndice 22: Ejemplo de resumen ejecutivo del Tribunal de Cuentas Europeu 252
Apéndice 23: Descripción de una metodología de auditoría en un informe de auditoría de desempeño 254
Apéndice 24: Ilustración de un plan de acción y plantilla para estudio de documentación de seguimiento 255

Lista de figuras

Figura 1: Relación entre las 3 E 20
Figura 2: Cómo puede añadir valor la auditoría de desempeño 21
Figura 3: Temas que aparecen en las auditorías de desempeño 23
Figura 4: Elementos clave de un marco de control y aseguramiento de la calidad para la auditoría de desempeño 31
Figura 5: Seis amenazas principales para la independencia durante la auditoría de desempeño 33
Figura 6: Riesgos comunes en la auditoría de desempeño 50
Figura 7: Cadena de valor de los productos y resultados de la EFS 57
Figura 8: De qué modo las EFS pueden seleccionar temas de auditoría 66
Figura 9: Métodos para la identificación de posibles temas de auditoría 68
Figura 10: Cómo la Entidad Fiscalizadora Superior (EFS) de Zambia explora el entorno para identificar posibles temas de auditoría 71
Figura 11: Lista ilustrativa de criterios para la selección de temas de auditoría 75
Figura 12: Ejemplo de resumen de un tema de auditoría 76
Figura 13: Fuentes de información 81
Figura 14: Relaciones al auditar más de una entidad 85
Figura 15: Ejemplos de objetivos de una auditoría formulados de forma adecuada e inadecuada, clasificados por enfoque de auditoría 86
Figura 16: Tipos de preguntas de auditoría de carácter evaluativo, por enfoque de auditoría 88
Figura 17: Ejemplo de análisis de problemas 90
Figura 18: Ejemplo de un análisis de problemas en función de sus causas y efectos 91
Figura 19: Preguntas sobre el alcance de la auditoría 92
Figura 20: Atributos de los criterios adecuados 96
Figura 21: Criterios y preguntas de auditoría correspondientes 97
Figura 22: Beneficios y consideraciones acerca de los métodos de recopilación de información seleccionados 99
Figura 23: Beneficios y consideraciones acerca de los métodos de análisis de casos seleccionados 101
Figura 24: Plantilla de matriz de diseño 108
Figura 25: Suficiencia de la evidencia 115
Figura 26: Idoneidad de la evidencia 115
Figura 27: Tipos de evidencia 122
Figura 28: Ejemplos de observaciones directas o inspecciones físicas 134
Figura 29: Ejemplos de métodos comunes de análisis cualitativo 142
Figura 30: Conceptos básicos de las estadísticas descriptivas 145
Figura 31: Ingresos de los operarios de una fábrica 146
Figura 32: Accidentes de tránsito en regiones con diferentes tipos de inspecciones 148
Figura 33: Ejemplos de diagramas que pueden utilizarse para la visualización de datos 150
Figura 34: Elementos de un hallazgo 154
Figura 35: Mapa mental 160
Figura 36: Diagrama de espina de pescado 161
Figure 37: Organigrama 162
Figura 38: Plantilla de una matriz de hallazgos de auditoría 166
Figura 39: Ejemplo de una matriz de hallazgos de auditoría 167
Figura 40: Ejemplos de utilización de elementos informativos visuales en informes de auditorías de desempeño 174
Figura 41: Página de contenidos en la que se utilizan títulos basados en preguntas 177

Figura 42: Página de contenidos en la que se utilizan títulos descriptivos 178
Figure 43: Utilización de un gráfico simple para exponer las responsabilidades de las organizaciones auditadas 181
Figura 44: Ejemplos de conclusiones de auditoría 185
Figure 45: Ejemplos de recomendaciones contenidas en informes de auditoría de desempeño elaborados por EFS 186
Figura 46: Ejemplo de un documento armonización datos para un informe de auditoría de desempeño 187
Figura 47: El modo en que la EFS de Tanzania efectúa las revisiones para el control de calidad de sus informes de auditoría 189
Figura 48: Adaptado de una parte de un informe de seguimiento 201

SIGLAS Y ABREVIATURAS

AFROSAI-E	Organización de Entidades Fiscalizadoras Superiores de los Países Africanos Anglohablantes
BPG	Bien Público Global
EFS	Entidad Fiscalizadora Superior
EIG	Enfoque Integral del Gobierno
GAO	Oficina de Rendición de Cuentas del Gobierno de los Estados Unidos
GUID	Directriz de la INTOSAI
IDI	Iniciativa de Desarrollo de la INTOSAI
IFPP	Marco de Pronunciamientos Profesionales de INTOSAI
INTOSAI	Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores
INTOSAI-P	Principios de la INTOSAI
ISAM	Modelo de auditoría de los ODS de la IDI
ISSAI	Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores
LNOB	No dejar a nadie atrás
OAE	Oficina de Rendición de Cuentas del Estado
OAE	Oficina de Auditoría del Estado
ODS	Objetivos de Desarrollo Sostenible
ONA	Oficina Nacional de Auditoría
PNUD	Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo
Programa de Auditoría 3i	Programa de la Iniciativa para la Implementación de las ISSAI
SAD	Subcomité de Auditoría de Desempeño
TCU	Tribunal de Contas da União (Tribunal Federal de Cuentas)

Declaración de calidad acerca del Manual de implementación de las ISSAI sobre auditorías de desempeño, Versión 1 (8 de junio de 2021)

Las Presidencias de Objetivos de la INTOSAI y el documento publicado en conjunto con la IDI sobre "El aseguramiento de la calidad de los bienes públicos de la INTOSAI que se elaboran y publican fuera del debido proceso", identifican tres niveles de aseguramiento de la calidad, como se indica a continuación:

ASEGURAMIENTO DE LA CALIDAD DE LOS BIENES PÚBLICOS DE LA INTOSAI QUE SE ELABORAN Y PUBLICAN FUERA DEL DEBIDO PROCESO - Niveles de aseguramiento de la calidad

ASEGURAMIENTO DE LA CALIDAD DE LOS BIENES PÚBLICOS DE LA INTOSAI QUE SE ELABORAN Y PUBLICAN FUERA DEL DEBIDO PROCESO - Niveles de aseguramiento de la calidad

Nivel 1: productos que se han sometido a procesos de aseguramiento de la calidad equivalentes al debido proceso de la INTOSAI, lo que incluye un período extenso de exposición pública, de un modo transparente (90 días).

Nivel 2: productos que se han sometido a procesos de aseguramiento de la calidad más limitados en los que participan partes interesadas externas al organismo o grupo de trabajo a cargo de la elaboración inicial de los productos. Los procesos de aseguramiento de la calidad pueden incluir, por ejemplo, aplicaciones piloto, pruebas e invitación a partes interesadas clave a formular comentarios, sin llegar a alcanzar una exposición pública completa durante 90 días.

Nivel 3: productos que se han sometido a rigurosas medidas de control de calidad dentro del organismo o grupo de trabajo responsable de su elaboración.

Es posible que para los distintos Bienes públicos globales (BPG) se requieran diferentes niveles de aseguramiento de la calidad. Este BPG se ha elaborado de acuerdo con el Nivel 1 de aseguramiento de la calidad.

Protocolo de aseguramiento de la calidad: Versión 2.0[1]

El Protocolo de la IDI sobre aseguramiento de la calidad (AC) de los Bienes públicos globales de la organización define medidas para garantizar la calidad sobre la base de los tres niveles de aseguramiento de la calidad mencionados. Para el Nivel 1 de aseguramiento de la calidad, estas medidas abarcan: la aprobación del Consejo Directivo de la IDI para la creación del BPG; la conformación de un equipo competente para el desarrollo de productos; la revisión entre pares a cargo de expertos externos al equipo de desarrollo; la realización de modificaciones basadas en revisiones; la corrección, edición y traducción del documento correspondiente por parte de competentes para ello; la exposición púbica durante un período de 90 días y consultas con las partes interesadas pertinentes representativas de las perspectivas de la mayoría de las regiones, la mayoría de los modelos de auditoría, países desarrollados y en vías de desarrollo, y los organismos globales; modificaciones del documento en virtud de comentarios recibidos durante la exposición pública; las debidas aprobaciones de la Versión 1 del BPG.

[1] Este protocolo se encuentra disponible en: http://www.idi.no/en/idi-library/global-public-goods

Actualizaciones de este BPG

Para asegurarse de que este BPG conserve su relevancia, la IDI llevará a cabo revisiones importantes del Manual de auditoría de desempeño toda vez que se efectúen modificaciones en las ISSAI en materia de auditoría de desempeño. Las revisiones substanciales concordarán con el Protocolo de aseguramiento de la calidad de la IDI. Asimismo, se realizarán revisiones menores con una periodicidad anual sobre la base de la actualización de las ISSAI. Dichas revisiones menores normalmente no estarán sujetas al Protocolo.

Este BPG pertenece al eje de trabajo *EFS Profesionales* de la IDI, siendo dicho eje de trabajo responsable por el mantenimiento de este instrumento.

Proceso de revisión de aseguramiento de la calidad

Shourjo Chatterjee (de la Unidad de Apoyo Estratégico de la IDI) ha llevado a cabo una revisión de AC del proceso seguido para la elaboración de este BPG, sobre la base de la Versión 2.0 del Protocolo para el aseguramiento de la calidad. El revisor de AC está familiarizado con el protocolo de la IDI para el AC de los BPG y no ha participado en la elaboración del BPG. Este proceso de revisión de AC está concebido para proporcionar a todas las partes interesadas la seguridad de que la IDI ha adoptado las medidas de control de calidad indicadas anteriormente, ideadas para cumplir con el Nivel 1 de aseguramiento de la calidad.

Resultados de la revisión de aseguramiento de la calidad

La revisión de AC seguida en la elaboración de este BPG permite concluir que se ha adherido al Protocolo de acuerdo con las exigencias de Nivel 1 de aseguramiento de la calidad en todos los aspectos.

Conclusión

Sobre la base de la revisión de AC, la IDI asegura a los usuarios de este Bien Público Global (BPG) que este documento ha sido sometido a un proceso de aseguramiento de la calidad equivalente al Debido proceso del Marco de pronunciamientos profesionales de la INTOSAI (IFPP, por sus siglas en inglés), lo que incluye un período extenso de exposición pública, de un modo transparente.

Mr. Einar Gørrissen
Director General
Iniciativa de Desarrollo de la INTOSAI
8 de junio de 2021

Antecedentes

En el marco de su Iniciativa de Implementación de las ***ISSAI***[2] (el ***Programa 3i***[3]), en 2014 la IDI elaboró su primer Manual de Implementación de las ISSAI sobre Auditoría de Desempeño. En ese momento, dicho documento se basó en la normativa vigente en ese momento, las series ISSAI 3000, ISSAI 100 e ISSAI 300. Luego, estas normas cimentaron la metodología de auditoría descrita en el primer manual de auditoría de desempeño.

El marco de la ***INTOSAI*** también se ha modificado desde la publicación del primer Manual de implementación de las ISSAI sobre auditoría de desempeño de la IDI. El Marco de pronunciamientos profesionales de la INTOSAI (IFPP) actualmente se encuentra organizado en tres categorías: principios, normas y orientación. En www.issai.org hay más información disponible al respecto.

En 2016, la ***INTOSAI*** aprobó la nueva ISSAI 3000 sobre Auditoría de Desempeño. En su carácter de norma aceptada para la realización de auditorías de desempeño, dicha ISSAI contiene cambios importantes con respecto a versiones anteriores. Ella está organizada en requisitos y explicaciones, y posee una estructura diferente en comparación con la versión anterior. El Subcomité de Auditoría de Desempeño (SAD) de la INTOSAI también ha elaborado documentos orientativos para la realización de auditorías de desempeño. GUID 3910 (Conceptos centrales de la auditoría de desempeño) y GUID 3920 (El proceso de la auditoría de desempeño).

Posteriormente, de consuno con el apoyo brindado a la implementación de las ISSAI en la Entidades Fiscalizadoras Superiores, la IDI comenzó la revisión del Manual de implementación de las ISSAI sobre AD para reflejar los cambios operados en dicha normativa. Este manual es el resultado de ese proceso, en tanto incorpora la actual metodología de auditoría basada en la ISSAI 3000 aplicable a las auditorías de desempeño realizadas por EFS. Asimismo, la IDI también había recibido comentarios y sugerencias relativos a la necesidad de las EFS de contar con un manual que los auditores de desempeño pudiesen utilizar para realizar auditorías compatibles con las ISSAI.

¿Cuál es el propósito de este manual?

Este manual contiene explicaciones acerca del proceso de auditoría de desempeño previsto por las ISSAI, así como también plantillas de documentos de trabajo para la realización de auditorías, concebidas para facilitar la aplicación práctica de esta normativa. No es un documento en el que se establezca una metodología de auditoría de desempeño de carácter prescriptivo. Su objetivo es brindar orientación y presentar diferentes modos posibles de implementar las ISSAI sobre auditoría de desempeño. Es posible que las EFS precisen diseñar y desarrollar adicionalmente materiales

[2]Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores.

[3] A través del Plan Estratégico de la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) y el Modelo de Implementación de las ISSAI (aprobado por el Consejo Directivo de la INTOSAI en octubre de 2011), se otorgó a la IDI el mandato de 'dar apoyo a la implementación de las ISSAI'. En consonancia con este mandato, la IDI puso en marcha un programa vinculado con el desarrollo las capacidades de carácter integral, denominado Iniciativa de Implementación de las ISSAI.

orientativos y plantillas de documentos de trabajo que satisfagan requisitos adicionales previstos por sus propias leyes, reglamentos y prácticas.

Este manual puede ser utilizado por todos los auditores de desempeño del sector público. La metodología propuesta en este manual cubre ampliamente la labor de auditoría a realizar y documentar en el contexto de un encargo de auditoría.

También pueden utilizar este manual aquellas organizaciones que prestan apoyo a las EFS en el desarrollo de metodologías de auditoría para la realización de auditorías de desempeño.

¿Cómo se elaboró este manual?

Este manual se elaboró de acuerdo con los requisitos estipulados en el Protocolo para el Aseguramiento de la Calidad de los Bienes Públicos Globales de la IDI V2.0. Ha sido redactado por un equipo de la IDI/el SAD integrado por personal del SAD la Oficina de Rendición de Cuentas del Gobierno de los Estados Unidos y la Oficina Nacional de Auditoría del Reino Unido, la Dirección del SAD de la Oficina del Auditor General de Noruega y el equipo de la Iniciativa de Desarrollo de la INTOSAI. Más de 40 EFS y partes interesadas clave han examinado el documento y brindado sus comentarios y sugerencias durante la etapa de exposición pública, o bien han facilitado ejemplos para ilustrar los conceptos vertidos en este manual.

Aunque la SAD participó intensamente en esta Versión 1 publicada en junio de 2021, ella no se ocupará de cualesquiera revisiones o modificaciones posteriores de dicha versión. El mantenimiento de este manual será responsabilidad exclusiva de la IDI, que instrumentará mecanismos para la realización de revisiones y actualizaciones regulares del documento, en consulta con partes interesadas clave.

La IDI reconoce y aprecia la valiosa contribución de la Dirección del SAD de la Oficina del Auditor General de Noruega e integrantes de la SAD de la Oficina de Rendición de Cuentas del Gobierno de los Estados Unidos y la Oficina Nacional de Auditoría de del Reino Unido, además de la fuerte sociedad forjada con tales actores para la elaboración de este manual.

Contenidos de este manual

Este es un manual elaborado desde la ***perspectiva del auditor***. Es decir, está concebido para aquellos auditores que deseen aplicar las ISSAI a la realización de auditorías de desempeño. Asimismo, incluye una metodología de auditoría basada en dicha normativa, pensada para satisfacer los requisitos de la ISSAI 3000 – la norma internacional en materia de auditoría de desempeño– que se aplica a las auditorías de desempeño realizadas por EFS en entornos del sector público. También incluye información relacionada con las EFS, en la medida en que ella sea relevante para la labor de auditoría.

Mediante este manual se promueve la aplicación de prácticas óptimas en el ámbito global. No constituye un guía de interpretación de las ISSAI sobre auditoría de desempeño. No obstante, contiene asesoramiento práctico acerca del modo en que los auditores de las EFS pueden cumplir con los requisitos de las ISSAI y añadir valor mediante la realización de auditorías de desempeño de alta calidad. Al utilizar este manual, será necesario que las EFS adapten la metodología descrita de modo tal que ella se adecue a sus necesidades locales.

Este manual contiene ocho capítulos, que abarcan los siguientes temas:

- de qué se trata la auditoría de desempeño;
- los principios esenciales de una auditoría de desempeño de calidad;
- cómo seleccionador un tema de auditoría de desempeño;
- cómo diseñar una auditoría de desempeño;
- cómo ejecutar una auditoría de desempeño;
- cómo desarrollar los hallazgos, conclusiones y recomendaciones;
- cómo escribir un informe de auditoría de desempeño; y
- cómo realizar el seguimiento de una auditoría de desempeño.

Como las auditorías son procesos iterativos, al redactar cada capítulo y elaborar las plantillas de documentos de trabajo, el material orientativo y los ejemplos asociados, se tuvo cuidado de mantener la vinculación entre las diferentes etapas de una auditoría. Las referencias recíprocas entre plantillas relacionadas también sirven para asegurarse de que los usuarios comprendan la necesidad de mantener tales vinculaciones en una auditoría de desempeño real.

Asimismo, los destinatarios de este manual tal vez deseen remitirse a otros productos globales de la IDI, complementarios de este documento. Dichos productos incluyen: el Marco de medición del desempeño de las EFS 2016[4], la Herramienta de evaluación de necesidades de las ISSAI (iCAT)[5] y el Modelo de auditoría de los ODS de la IDI (ISAM) 2020[6].

[4] https://www.idi.no/elibrary/well-governed-sais/sai-pmf
[5] https://www.idi.no/work-streams/professional-sais/gpgs/issai-icats
[6] https://www.idi.no/work-streams/relevant-sais/auditing-sdgs

Capítulo 1

¿Qué es la auditoría de desempeño?

Antes de iniciar una auditoría de desempeño, es importante comprender en qué consiste este tipo de auditoría y el modo en que se diferencia de otros tipos, como las auditorías financieras y de cumplimiento. En este capítulo se presentan la definición y el propósito de las auditorías de desempeño en el sector público y se identifica el valor que tales auditorías pueden añadir. También se exponen definiciones y ejemplos de las dimensiones que utilizamos para evaluar el desempeño – economía, eficiencia y eficacia[7], conocidas en su conjunto como 'las 3 E'.

En este capítulo se dará respuesta a las siguientes preguntas:

- ¿Qué es la auditoría de desempeño?
- ¿Cuáles son los objetivos de una auditoría de desempeño?
- ¿Cuál es la relación entre las 3 E?
- ¿Qué valor aportan las auditorías de desempeño?
- ¿Qué tipos de informes derivan de las auditorías de desempeño?
- ¿Cuál es la diferencia entre la auditoría de desempeño y otros tipos de auditorías públicas?
- ¿Cuáles son las tres partes en una auditoría de desempeño?
- ¿Qué es la materia objeto de auditoría y la información sobre la materia objeto de auditoría?

¿Qué es la auditoría de desempeño?

Auditoría de desempeño

La auditoría de desempeño realizada por las EFS es una revisión independiente, objetiva y confiable sobre si los proyectos, sistemas, operaciones, programas, actividades u organizaciones gubernamentales, operan de conformidad con los principios de economía, eficiencia y/o eficacia, y si existe espacio de mejora.

Fuente: ISSAI 3000/17

Una auditoría de desempeño es uno de los tres tipos principales de auditorías del sector público definidos en las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) 100/22. Se diferencia de los otros dos tipos principales, las auditorías financieras y las auditorías de cumplimiento, como se expone más adelante en este capítulo.

Las auditorías de desempeño habitualmente sirven para revisar si un gobierno está utilizando debidamente sus recursos para cumplir de manera eficaz los objetivos asociados a sus políticas y lograr su resultado previsto. Lo que a menudo se pretende mediante dichas auditorías es examinar la implementación de una o más políticas. Las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) pueden recurrir a exámenes para analizar el desempeño gubernamental en función de criterios idóneos a tal fin, para luego tratar de hallar las razones de cualquier deficiencia en el desempeño. Por el contrario, las

[7] En ese manual se ha usado el término eficacia para traducir effectiveness. Aunque que la palabra efectividad exista en español, se ha elegido eficacia porque es el término usado en la traducción de las ISSAI al español.

auditorías de desempeño también pueden servir para determinar qué está funcionando bien dentro de las entidades auditadas o medir el modo en que el desempeño ha mejorado a raíz de determinados cambios que las entidades han realizados en sus políticas u operaciones.

Una auditoría de desempeño abarca la totalidad de las actividades gubernamentales, lo que incluye sistemas organizacionales, financieros y administrativos (INTOSAI-P-1, Artículo 4). Una auditoría de desempeño puede centrarse en un programa, una política, una entidad o un fondo específicos, o en resultados o sistemas, contemplando programas, políticas y entidades que contribuyen al resultado o sistema. Puede centrarse en:

- Actividades, como las políticas sobre adquisiciones y contrataciones en todos los estamentos del sector público.
- Productos, como aquellos vinculados con los niveles de productividad en las empresas de propiedad estatal.
- Resultados, como aquellos vinculados con la reducción de la huella de carbono gracias a la aplicación de políticas de eficiencia energética en los edificios públicos.
- Prestación de servicios, como la celeridad y la calidad de un determinado servicio prestado por el gobierno.

¿Cuáles son los objetivos de una auditoría de desempeño?

El objetivo fundamental de la auditoría de desempeño es promover, de un modo constructivo, una gobernanza económica, eficaz y eficiente, y contribuir a la rendición de cuentas y la transparencia. Mediante la auditoría de desempeño se procura aportar información, perspectivas, o análisis novedosos y, cuando corresponda, recomendaciones para la realización de mejoras (ISSAI 300/12 ISSAI 3000/18). Mediante el aporte de perspectivas analíticas novedosas, que facilitan la accesibilidad a la información para las partes interesadas, la contribución de una mirada independiente y autorizada o una conclusión basada en evidencia de auditoría, y la formulación de recomendaciones basadas en hallazgos, las auditorías de desempeño proporcionan nueva información, conocimientos y valor (ISSAI 300/10).

¿Qué son las 3 E – economía, eficiencia y eficacia?

La ***economía***, ***eficiencia*** y ***eficacia*** son factores medulares de la auditoría de desempeño. También constituyen un medio adecuado para distinguir entre una auditoría de desempeño y una auditoría de cumplimiento. Estos principios se definen en la ISSAI 300/11, y en la GUID 3910/35-48 se profundiza en su significado. Según el requisito estipulado en la ISSAI 3000/35, “el auditor deberá establecer objetivos de auditoría definidos claramente, que se vinculen con los principios de economía, eficiencia y/o eficacia”.

Economía: mantener los costos en niveles bajos

La Norma

La economía consiste en minimizar los costos de los recursos utilizados para la realización de una actividad. Dichos recursos deberían encontrarse disponibles oportunamente, en una cantidad y con una calidad apropiadas y al mejor precio.

Fuente: ISSAI 300/11

Auditar la ***economía*** implica centrarse en el modo en que las entidades auditadas lograron minimizar los costos de los recursos (insumos) utilizados, teniendo en consideración la adecuada calidad de tales recursos. Esta parte de auditoría hace hincapié únicamente en los insumos, formulando la siguiente pregunta: "¿Los recursos utilizados, se encuentran disponibles de manera oportuna, en la cantidad y con la calidad adecuadas, y al mejor precio?" (GUID 3910/38).

Al realizar auditorías de la economía, es posible que el auditor precise dar respuesta al siguiente tipo de preguntas [8]:

- ¿Se han obtenido los mejores precios por los servicios de consultoría?
- ¿Existe la posibilidad de reducir los costos de las ausencias por enfermedad?
- ¿Se dispone de procedimientos para asegurarse de que los costos por el transporte de la asistencia alimentaria sean los más bajos disponibles?
- ¿Se han despilfarrado recursos para lograr algún producto?

Las consideraciones relativas a la economía a menudo conducen al examen de procesos y decisiones directivas relativas a la compra o contratación de bienes, tareas y servicios.

Eficiencia: obtener el mayor provecho de los recursos disponibles

La Norma

La eficiencia consiste en obtener el máximo de los recursos disponibles. Se refiere a la relación entre los recursos utilizados y los productos generados en función de la cantidad, la calidad y la oportunidad.

Fuente: ISSAI 300/11

La ***eficiencia*** implica una evaluación de la relación entre insumos y productos. Auditar la ***eficiencia*** implica preguntarse si los insumos se han utilizado de forma óptima o satisfactoria, o si con menos recursos podrían haberse obtenido los mismos productos, o productos similares (en lo relativo a su cantidad, calidad y plazos de entrega). En otras palabras, "¿estamos obteniendo el mayor provecho –en términos de cantidad y calidad– de nuestros insumos y acciones?" (GUID 3910/39). Por lo tanto, la eficiencia consiste en obtener el mayor nivel posible de productos dado un determinado nivel de insumos, o utilizar el mínimo nivel de insumos necesario para obtener un determinado nivel de productos. La calidad es un concepto importante desde la óptica de los insumos, tanto en términos de eficiencia como de economía (GUID 3910/38).

La eficiencia es un concepto relativo, lo que significa que un proceso, instrumento o programa es o bien más o bien menos eficiente que otro. Vale decir que, para efectuar una auditoría centrada

[8] Adaptado del Manual de auditoría de desempeño del Tribunal de Cuentas Europeo, 2017.

en la eficiencia, es necesario realizar algún tipo de comparación. Por ejemplo, es posible cotejar actividades similares en entidades comparables; comparar un proceso (desarrollado en una entidad) con el mismo proceso llevado a cabo en un momento anterior; comparar un proceso antes y después de la adopción de una política o un procedimiento; y comparar la eficiencia de una organización en relación con un conjunto aceptado de características atribuidas a las organizaciones eficientes. En las auditorías de eficiencia también pueden examinarse los procesos que abarcan desde los insumos hasta los productos, para exponer falencias en estos procesos o en su implementación. Esto puede derivar en una mejor comprensión de los motivos de la eficiencia de los procesos, incluso sin medir la eficiencia en sí (GUID 3910/41).

Al realizar auditorías de eficiencia, usted podría formular las siguientes preguntas[9]:

- ¿De qué modo el costo por empleo generado mediante un programa de capacitación para personas desempleadas se compara con el costo por empleo generado, bajo circunstancias similares, en otros ámbitos?
- ¿El Proyecto X, podría haberse implementado de un modo diferente, lo cual hubiese derivado en una mejora en la puntualidad y la calidad?
- ¿Existen procedimientos y criterios adecuados para la priorización y selección de proyectos de infraestructura para el transporte para garantizar el logro del máximo impacto posible?
- ¿Las entidades educativas, están maximizando la utilización de su equipamiento informático?

Cuando en el objetivo de auditoría vinculado con la eficiencia se consideran los productos, usted habitualmente se enforcará en los procesos mediante los que una organización transforma insumos en productos.

Eficacia: lograr los objetivos y resultados pretendidos

La Norma

La eficacia consiste en cumplir los objetivos planteados y lograr los resultados previstos.

Fuente: ISSAI 300/11

La ***eficacia*** se vincula con los productos, resultados o impactos. Se trata de la medida en que se ha dado cumplimiento a los objetivos de la política en términos de productos generados, y se asocia con la relación entre objetivos o metas, por un lado, y resultados por el otro. La eficacia conlleva dos preguntas: en primer término, en qué medida se cumplen los objetivos y, en segundo término, si esto puede atribuirse al producto de la política instrumentada (GUID 3910/42). El análisis se enfoca en preguntas como las siguientes:[10]

- ¿Los proyectos de infraestructura han contribuido a un mayor flujo de tránsito, a la vez que se ha mejorado la seguridad y reducido la duración de los viajes?

[9] Adaptado del Manual de auditoría de desempeño del Tribunal de Cuentas Europeo, 2017.

[10] Adaptado del Manual de auditoría de desempeño del Tribunal de Cuentas Europeo, 2017.

- ¿Se han concebido e implementado debidamente medidas adecuadas para monitorear y mitigar el impacto ambiental en el Sector X?
- ¿Los departamentos o entidades están logrando sus objetivos pertinentes a todos los sectores de la comunidad?

La auditoría de la eficacia ha de concentrarse en productos, resultados o impactos. El evaluar la eficacia, las EFS tienen en cuenta si una política pública, un programa o una actividad alcanzan los objetivos propuestos, y el modo en que lo hacen. En ocasiones, las EFS pueden dividir la eficacia en dos aspectos diferenciados:

- El logro de objetivos específicos en términos de *productos*.
- La consecución de aquellos que la EFS se propone lograr en términos de *resultados*.

Por ejemplo, podría tratarse de la auditoría de un programa del Ministerio de Educación vinculado con la mejora de las aptitudes de aquellos estudiantes que han concluido su escolaridad, con miras a subsanar las carencias de habilidades requeridas en la fuerza laboral. Si el foco se centrase únicamente en los productos, probablemente se hará hincapié en las variaciones registradas en los indicadores, como el número y la proporción de estudiantes que finalizan su escolaridad con las aptitudes pretendidas. Una auditoría más ambiciosa, centrada en los resultados, podría contemplar la realización de preguntas más complejas, como, por ejemplo:

- ¿La política aplicada, ha contribuido a modificar en modo alguno las carencias de aptitudes registradas en el mercado laboral?
- ¿Con qué certeza puede el Ministerio prever las carencias que se presentan en el mercado laboral y responder a ellas?

En tal caso, al observar la eficacia en función de los resultados, también sería necesario observar las conexiones entre entidades e instituciones; lo que usted debería considerar es el entorno más amplio. El resultado esperado no dependerá solamente de un programa o iniciativa de auditoría. En el ejemplo precedente, dicho resultado podría depender también de organismos relacionados con el empleo, el transporte y las finanzas, además de la entidad directamente responsable por el programa.

Las EFS que se ocupan de la cuestión de la eficacia, pueden aprovechar enfoques provenientes de disciplinas tales como la evaluación de programas: la actividad que consiste en examinar la implementación y los impactos logrados mediante intervenciones a través de políticas para identificar y evaluar sus efectos y costos deseados y no deseados. Cuando corresponda, las EFS y los equipos de auditoría también deberían contemplar el impacto del marco regulatorio o institucional en el desempeño de las entidades auditadas.

Auditar la eficacia del desempeño en función del logro de los objetivos de la entidad auditada, supone auditar el impacto real de las actividades realizadas en relación con los impactos deseados.

La eficacia puede medirse a través de diferentes métodos. Los más sofisticados recurren a la comparación de la situación abordada antes y después de la instrumentación de la política o programa en cuestión, y suponen la medición de un grupo de control, no expuesto a tal política o programa (la alternativa contra fáctica), mediante una prueba aleatorizada o un cuasi

experimento.[11] Sin embargo, la aplicación de este tipo de métodos no siempre es viable. En algunos casos, los métodos más cualitativos resultan más idóneos para lograr una mejor comprensión de las relaciones causales entre la política o programa y sus efectos. Al extraer conclusiones sobre la relación causal entre la política o el programa y sus efectos, es importante comunicar claramente las fortalezas y limitaciones de los métodos utilizados. Existen varios documentos que brindan orientación acerca de la selección de los métodos adecuados (GUID 3910/45).

Es posible que, en la práctica, la realización de estas comparaciones resulte complicada, en parte debido a que a menudo se carece de material comparativo adecuado, y puede resultar extremadamente difícil aislar los impactos vinculados con la política o el programa abordados de otros factores externos. En tales casos, una alternativa es evaluar la verosimilitud de los supuestos en los que se basa la política. En ocasiones, esto se conoce como probar la teoría del programa. Usted también podría evaluar si se han ejecutado pasos anteriores –especialmente aquellos necesarios para lograr el impacto final– relacionados con el programa. Con frecuencia, será necesario escoger un objetivo de auditoría menos ambicioso, como evaluar en qué medida se han logrado los objetivos de la entidad, se ha llegado a los grupos destinatarios, o se ha alcanzado el nivel de desempeño deseado.

¿Cuál es la relación entre las 3 E?

A menudo, una auditoría se enfocará principalmente en una de las 3 E. Sin embargo, es aconsejable no examinar los aspectos relacionados con la economía, la eficiencia o la eficacia de forma totalmente aislada. Por ejemplo, centrarnos en la economía sin considerar también el resultado de una política, podría dar lugar e intervenciones económicas pero carentes de eficacia. Por el contrario, en el contexto de una auditoría de la eficacia, también es posible que el auditor considere aspectos vinculados con la economía y la eficiencia. Y es posible que los resultados obtenidos de la auditoría de una entidad, actividad, programa u operación sean los deseados, ¿pero, los recursos utilizados, fueron muy costosos? (GUID 3910/47)

Al utilizar las 3 E en su programa de auditoría, a menudo usted se centrará en más de un área y es importante comprender la relación entre ellas. Con frecuencia, usted observará la utilización de recursos durante un período determinado para lograr un objetivo o serie de objetivos. Es importante comprender la relación entre la intervención y sus objetivos, insumos, procesos, productos y resultados, incluidos los resultados e impactos. En la **Figura 1** se explica la relación entre las 3 E y los insumos, productos y resultados. Tal vez sea útil recurrir a este modelo y aplicarlo al objeto de su auditoría de desempeño.

[11] Mediante un cuasiexperimento se estudia el impacto de una intervención en una población destinataria, pero utilizando métodos diferentes de la asignación aleatoria para seleccionar aquellos miembros de la población que se escogerán para su participación en el estudio.

Figura 1: Relación entre las 3 E

Fuente: Adaptado del Tribunal de Cuentas Europeo

¿De qué manera la auditoría de desempeño promueve la rendición de cuentas y la transparencia?

La auditoría de desempeño promueve la rendición de cuentas al ayudar a aquellos que ejercen responsabilidades de gestión y supervisión a comprender las medidas necesarias para mejorar el desempeño. Esto puede conducir al descubrimiento de cuestiones o problemas ocultos al examinar si decisiones adoptadas por los poderes legislativo o ejecutivo se conciben e implementan de manera eficaz, económica y eficiente, y si los contribuyentes y ciudadanos han recibido un beneficio acorde al gasto realizado (GUID 3910/9). No indaga acerca de las intenciones y decisiones de la Legislatura o la política, sino que examina si cualquier deficiencia en la implementación ha impedido el logro de los objetivos específicos. (ISSAI 300/12)

La auditoría de desempeño promueve la transparencia al brindar una perspectiva acerca de la gestión y los resultados de diferentes actividades gubernamentales. Los productos de esta labor serán de interés para:

- los gobiernos y los órganos legislativos;
- los contribuyentes y otras fuentes de financiamiento público;
- aquellos a quienes se dirigen las políticas gubernamentales; y
- en algunos casos, los medios.

Por consiguiente, la auditoría de desempeño contribuye directamente al suministro de información de utilidad a los ciudadanos, a la vez que sirve de base para el aprendizaje en el sector público y el mejoramiento de éste (ISSAI 300/12, GUID 3910/9). Esta especialidad de auditoría también ayuda a la Legislatura a responsabilizar al gobierno por su desempeño. A menudo, una auditoría de desempeño se dirige a la Legislatura, aunque algunos países pueden aplicar mecanismos diferentes. De acuerdo con los mecanismos constitucionales de cada país, es posible que el informe de la EFS constituya el fundamento de ulteriores deliberaciones o audiencias en dicho órgano de gobierno. De esta forma, las auditorías de desempeño promueven tanto la rendición de cuentas como la transparencia.

¿Qué valor añaden las auditorías de desempeño?

La auditoría de desempeño se enfoca en áreas en las que puede añadir valor para los ciudadanos y presentan el mayor potencial de mejora, y brindar recomendaciones constructivas para que las entidades auditadas tomen los recaudos para mejorar el desempeño (ISSAI 300/12).

¿Qué valor añaden las auditorías de desempeño?

La auditoría del sector público, propugnada por las EFS, es un factor importante para marcar una diferencia en la vida de los ciudadanos. La auditoría del gobierno y las entidades del sector público por parte de las EFS incide positivamente en la confianza de la sociedad, al enfocar la atención de los custodios de los recursos públicos en el modo en que dichos recursos se utilizan. La concienciación acerca de esta cuestión propicia la aplicación de valores deseables y apuntala los mecanismos de rendición de cuentas, lo que a su vez conduce a una mejora en la toma de decisiones.

A partir de la publicación de los resultados de una auditoría realizada por una EFS, los ciudadanos están en condiciones de exigir rendición de cuentas a los custodios de los recursos públicos. De este modo, las EFS promueven la eficiencia, la rendición de cuentas, la eficacia y la transparencia de la administración pública.

Fuente: INTOSAI-P-12

En general, la auditoría de desempeño ofrece beneficios tales como la identificación de:

- el derroche y la ineficiencia en la prestación de servicios de carácter público;
- oportunidades de maximización del rendimiento de lo invertido en los servicios de carácter público;
- los riesgos para el logro de las metas vinculadas con determinadas políticas;
- cuestiones de importancia para los ciudadanos en los ámbitos social y económico;

La INTOSAI-P-12 explica el modo en que las EFS pueden marcar una diferencia en la vida de los ciudadanos. En la **Figura 2** se muestran las contribuciones específicas que la auditoría de desempeño puede realizar.

Figura 2: Cómo puede añadir valor la auditoría de desempeño

Actividad de auditoría de desempeño que añade valor	Principio relevante INTOSAI-P-12	¿De qué modo puede la EFS realizar esta actividad?
Integridad Brindar un aseguramiento independiente de los supuestos éxitos del gobierno	2 - Realizar auditorías para asegurarse de que el gobierno y las entidades del sector público rindan cuentas por la administración de los recursos públicos y su aplicación.	Examinar si la intervención financiera del gobierno en el mercado inmobiliario residencial ha alentado a compradores que de otro modo no hubiesen ingresado en este mercado. Ayudar a comprar: sistema de préstamos hipotecarios – examen de los progresos realizados. Oficina Nacional de Auditoría del Reino Unido, 2019
Rendición de cuentas Ayudar a que el Poder Ejecutivo rinda cuentas por su desempeño	2 - Realizar auditorías para asegurarse de que el gobierno y las entidades del sector público rindan cuentas por la administración de los recursos que se les asignan y su aplicación.	Evaluar si el gobierno ha negociado un acuerdo favorable en la adquisición de equipamiento médico.

		Auditoría de desempeño sobre la adquisición de equipamiento médico e instrumentos quirúrgicos por parte del Departamento de Servicios Clínicos. Auditoría General de Botsuana, 2021.
Transparencia Mediante la publicación de información actualizada, la EFS puede echar luz sobre el modo en que se utilizan los recursos públicos	4 - Informar acerca de los resultados de las auditorías, permitiendo de ese modo exigir al gobierno y las entidades del sector público que rindan cuentas por su desempeño.	Publicación de datos sobre desempeño regional que solo se encontraban disponibles internamente. Tiempos de espera del Sistema Nacional de Salud (NHS) para tratamientos electivos y oncológicos. Oficina Nacional de Auditoría (RU), 2019.
Nuevas perspectivas Aplicación de técnicas analíticas que el gobierno aún no ha utilizado	7- Ser una fuente creíble de orientación y perspectivas objetivas para respaldar el cambio positivo en el sector público.	Utilización de análisis de regresión múltiples para observar qué factores tienen un efecto estadísticamente significativo en el desempeño de los empleados. Fuerza laboral federal: la realización de nuevos análisis y el intercambio de prácticas prometedoras podría mejorar el nivel de involucramiento y desempeño de los empleados. Oficina de Rendición de Cuentas del Gobierno (de los EE. UU.), 2015.
Intercambio de prácticas óptimas del ámbito local y el exterior Ofrecer perspectivas basadas en la experiencia de auditar actividades similares en otros departamentos. Las EFS pueden analizar sus informes de auditoría individuales para identificar temas, hallazgos comunes, tendencias, causas fundamentales y recomendaciones de auditoría, y analizarlos con partes interesadas claves. También pueden aprovechar su participación en la profesión de auditoría del sector público a nivel internacional para extraer lecciones de otros países.	7- Ser una fuente creíble de orientación y perspectivas objetivas para respaldar el cambio positivo en el sector público.	Comparar el modo en que diferentes países gestionan la misma actividad. La atención sanitaria en el Reino Unido: una comparación del NHS en Inglaterra, Escocia, Gales e Irlanda del Norte. Oficina Nacional de Auditoría. Reino Unido, 2012 El acceso al empleo para las personas jóvenes: creación de caminos y adaptación del apoyo brindado por el Estado. Tribunal de Cuentas de Francia, 2016.
Formulación de recomendaciones prácticas Inclusión en los informes sobre auditoría de desempeño de recomendaciones que permitan a la entidad auditada mejorar su desempeño	3 - Permitir a quienes tienen a su cargo la gobernanza del sector público cumplir con sus responsabilidades frente a los hallazgos y recomendaciones de auditoría y tomar las medidas correctivas adecuadas.	Evaluar las causas fundamentales de las deficiencias en el desempeño, para luego fundamentar sus recomendaciones en la evidencia, de modo tal de formular sugerencias orientadas a mejorar dicho desempeño.
Clarificación de la complejidad Elaborar síntesis que faciliten la comprensión de temas complejos	4 - Informar acerca de los resultados de las auditorías, permitiendo de ese modo exigir al gobierno y las entidades del sector público que rindan cuentas por su desempeño.	Redactar documentos sobre la auditoría de desempeño con claridad y simpleza, utilizando un lenguaje que todos los lectores destinatarios puedan comprender.

Es importante que usted, en su carácter de auditor, considere anticipadamente la posibilidad de brindar valor a través de la auditoría de desempeño, y el modo de hacerlo. Esto lo ayudarán a concebir métodos, análisis y estrategias de comunicación que maximicen el impacto de su labor.

¿Qué tipos de informes derivan de las auditorías de desempeño?

Dados los objetivos de las auditorías de desempeño – promover las 3 E, además de abordar cuestiones vinculadas con la rendición de cuentas y la transparencia –, el alcance potencial de una auditoría de desempeño puede ser amplio. Sin embargo, algunos temas aparecen con mayor frecuencia que otros.

En la **Figura 3** se exponen nen algunos de los temas comunes que usted probablemente encontrará en las auditorías de desempeño.

Figura 3: Temas que aparecen en las auditorías de desempeño

Tema	Ejemplo de objetivo de auditoría	Ejemplo de una EFS abordando el tema
Implementación de los ODS	Evaluar en qué grado las medidas tomadas por el Gobierno de Jamaica a nivel nacional desde la ratificación de la Agenda 2030, en septiembre de 2015, resultan adecuadas para contribuir a la preparación para el logro de los ODS.	Preparación de Jamaica para la implementación de los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS). Auditoría General de Jamaica, 2018.
Eficacia en las compras y contrataciones	Determinar si un Ministerio de Salud aplica procedimientos de compra eficaces para obtener suministros médicos fungibles o equipamiento médico de una calidad y a un precio razonables en comparación con otros países.	Informe de auditoría de desempeño sobre la compra de equipamiento médico e instrumentos quirúrgicos por parte del Departamento de Servicios Clínicos del Ministerio de Salud. Auditoría General Botsuana (OAG), 2012
Coordinación interguberna-mental	Determinar el grado de eficacia con el que los organismos públicos trabajan mancomunadamente para afrontar los desafíos medioambientales derivados del cambio climático.	Compras públicas con perspectiva ecológica: ¿la dirección, ayuda realmente a lograr el objetivo trazado en materia climática? Oficina Nacional de Auditoría de Suecia (SAO).
Resultados económicos	Evaluar si el apoyo y la capacitación que el gobierno brinda a pequeñas empresas ha favorecido el crecimiento económico, y si los beneficios se han distribuido equitativamente	¿El apoyo brindado por el Fondo Europeo de Desarrollo Regional a empresas pequeñas y medianas del sector del comercio electrónico, ha sido efectivo? Tribunal de Cuentas de Europa, 2014.
Regulación	Examinar en qué medida las regulaciones asociadas a los juegos de azar protegen a las personas de manera eficaz y proporcional frente al daño causado ellos y abordan los riesgos emergentes.	Regulación de juegos de azar: problemas con el juego y protección de las personas vulnerables. ONA del RU, 2020.
Resultados sociales	Evaluar si el ministerio responsable está abordando adecuadamente el problema de las fugas detectadas en la red de suministro de agua para uso doméstico.	Gestión de la distribución del agua en áreas urbanas. Oficina Nacional de Auditoría de Tanzania, 2012.
Resultados asociados con el medio ambiente y la sustntabi8lidad	Evaluar si el ministerio responsable promueve efectivamente la gestión sustentable de los recursos ictícolas.	Gestión responsable de los recursos ictícolas en aguas naturales. Auditoría General de Zambia, 2015.

Igualdad de género	Evaluar si la implementación del Plan de Acción para las Mujeres, especialmente en lo relativo a la eliminación de la violencia de género, es efectivo, examinando para ello: la legislación y políticas pertinentes existentes; el proceso para la implementación dicha legislación y políticas; los mecanismos de monitoreo y presentación de informes durante la implementación, y si es posible demostrar que se han realizado mejoras.	Eliminación de la violencia contra las mujeres. EFS de Fiji, 2019.
Infraestructura	Evaluar si el gobierno, mediante la Autoridad para el Desarrollo de la Agricultura Rural (RADA), disponía de un sistema efectivo para gestionar las tareas de reacondicionamiento de caminos rurales en Jamaica. Determinar, asimismo, si la RADA se encontraba trabajando en pro de maximizar el logro de la excelencia mediante la adopción de normas de calidad en las tareas de reacondicionamiento/ mantenimiento de los caminos, y la minimización del riesgo de que dichas tareas fuesen de baja calidad.	Gestión de la rehabilitación de caminos rurales por parte de la RADA. EFS de Jamaica, 2019.
Educación	Determinar en qué medida el Programa de Asistencia Pública a Estudiantes y Docentes en la Educación Privada (GASTPE) logró sus metas y objetivos; y si el Ministerio de Educación se aseguró de que se priorizase a los más necesitados y el programa se administrase correctamente.	GASTPE. EFS de Filipinas, 2018
Salud, educación e igualdad de género	Determinar la eficacia de los servicios brindados para evitar embarazos en adolescentes.	Servicios de prevención de embarazos en adolescentes. La prestación de dichos servicios es responsabilidad de los Ministerios de la Mujer y Poblaciones Vulnerables, Salud y Educación. EFS de Perú, 2018.

Fuente: Equipo de Desarrollo IDI/PAS

¿Cuál es la diferencia entre la auditoría de desempeño y otros tipos de auditorías públicas?

La auditoría de desempeño es una disciplina específica con sus propias normas y convenciones. Es importante comprender las diferencias entre la auditoría de desempeño y los otros dos tipos de auditorías del sector público: la auditoría financiera y la auditoría de cumplimiento.

Habitualmente, es sencillo distinguir una auditoría financiera de una auditoría de desempeño. Una auditoría financiera supone determinar, mediante la recopilación de evidencia de auditoría, si la información financiera de la entidad auditada se presenta en sus estados financieros de acuerdo con el marco regulatorio y las normas sobre presentación de información financiera correspondientes (ISSAI 200/7). Las EFS realizan anualmente auditorías financieras mediante las que los auditores certifican los estados financieros de una entidad auditada. Una auditoría financiera añade valor al

otorgar a los usuarios previstos los estados financieros confianza y en la fiabilidad y relevancia de la información expuesta en los estados auditados.

Comprender la diferencia entre una auditoría de cumplimiento y una auditoría de desempeño puede resultar más difícil debido a que, en algunos aspectos, se superponen. Las auditorías de cumplimiento abarcan un amplio espectro de auditorías, con diferentes características, actividades de examen, transacciones financieras o información.

La auditoría de cumplimiento es una evaluación independiente para determinar si una materia de auditoría determinada cumple con las fuentes normativas aplicables identificadas como criterios. Las auditorías de cumplimiento se realizan mediante una determinación de si las actividades, las transacciones financieras y la información correspondiente cumplen en todos sus aspectos substanciales con las fuentes normativas que rigen la entidad auditada (ISSAI 400/12). Estas fuentes normativas abarcan: reglas, leyes y reglamentos; resoluciones presupuestarias, políticas, códigos establecidos, términos consensuados o principios generales relativos a la gestión adecuada de las finanzas públicas; y la conducta de los funcionarios públicos (ISSAI 400/29).

Algunas auditorías de desempeño pueden incluir preguntas sobre cumplimiento en la medida en que ellas sean necesarias y pertinentes para examinar las 3 E desde la óptica de la materia objeto de auditoría.

Una auditoría de desempeño constituye habitualmente una modalidad de compromiso de elaboración de informes directos (ISSAI 100/29-30). En este tipo de compromiso, el auditor selecciona la materia objeto de auditoría y los criterios aplicables y mide o evalúa dicha materia en función tales criterios, tomando en cuenta el riesgo y la materialidad. El resultado de tal medición se presenta en el informe de auditoría a través de hallazgos, conclusiones, recomendaciones o una opinión. (ISSAI 100/29).

El otro tipo de compromiso es el de atestiguamiento, en el que el responsable efectúa mediciones sobre la materia objeto de auditoría sobre la base de los criterios establecidos, y presenta la información correspondiente, lo que permite al auditor recopilar evidencia de auditoría suficiente y adecuada para brindar un sustento razonable para formular una conclusión. Las auditorías financieras siempre son compromisos de atestiguamiento y las de cumplimiento pueden ser de atestiguamiento o de información directa, o ambas a la vez. (ISSAI 100/29- 30)

¿De qué modo la clasificación de 'compromiso de elaboración de informes directos' incide en la realización de las auditorías de desempeño?

Dado que la auditoría de desempeño supone un compromiso de información directa, será parte de su rol como auditor seleccionar y definir la materia objeto de su informes y conclusiones. También será parte de su rol identificar los criterios pertinentes, además de medir o evaluar dicha materia en función de tales criterios a los efectos de elaborar un informe de auditoría que proporcione información relevante y confiable para los usuarios. Usted tendrá un rol mucho más activo en la formulación de las preguntas de auditoría pertinentes y en la selección y aplicación de los métodos que son relevantes para obtener evidencia de auditoría relativa al objeto en particular.

Aunque una auditoría de desempeño puede incluir cierta verificación de los procedimientos del organismo auditado, usted debería asegurarse de que la auditoría en su conjunto no se convierta en un mero ejercicio de 'marcar casilleros'. La comprobación de procedimientos para detectar falencias en éstos no facilita el grado de comprensión necesario para la evaluación del desempeño. La medición del desempeño supone determinar qué es lo que las entidades auditadas hacen para implementar sus políticas. Al actuar, es posible que sea necesario explicar cómo los procedimientos sujetos a verificación contribuyen a un resultado exitoso. Por ejemplo, mediante una auditoría de desempeño por la que se evalúa el modo en que un Ministerio adquiere vehículos para uso oficial, podría verificarse si el personal cumple con los procedimientos de adquisición correspondientes. Sin embargo, también debería recopilarse evidencia vinculadas con resultados, por ejemplo:

- ¿Con qué frecuencia los vehículos permanecen sin utilizarse?
- ¿El Ministerio pagó un precio razonable por los vehículos?
- ¿Las empresas privadas están en condiciones de adquirir vehículos a precios más bajos que el Ministerio?
- ¿De qué modo puede el Ministerio reducir los costos de mantenimiento de sus vehículos?
- ¿Sería más económico arrendar vehículos cada vez que se los necesite?

En un encargo de información directa, usted tiene, en su carácter de auditor, la obligación de comunicar a sus lectores:

- ¿Cuál es el objetivo de la auditoría de desempeño?
- ¿Qué criterios se han adoptado y por qué?
- ¿Qué evidencia se recopiló?
- ¿Qué fuerzas y debilidades existen en lo relativo al desempeño?
- ¿Qué ha dado origen a las debilidades y por qué?
- ¿Cuán convincente es la evidencia?
- ¿Qué conclusión se ha extraído y por qué?
- ¿Cuál es el impacto o las consecuencias del hallazgo informado?
- ¿Qué nivel de aseguramiento puede el lector atribuir a la conclusión?

¿Quiénes son las tres partes en una auditoría de desempeño?

La Norma

El auditor debe identificar de forma explícita a los destinatarios previstos y a las partes responsables de la auditoría, y durante la misma considerar la implicación de estos papeles con la finalidad de llevar a cabo la auditoría de forma pertinente.

Fuente: ISSAI 3000/25

Las tres partes involucradas en las auditorías del sector público son: el auditor, la parte responsable y los usuarios previstos. Es posible que adquieran características diferenciadas en la auditoría de desempeño.

El rol del auditor es desempeñado por el Titular de la EFS y por personas en quienes se delega la tarea de llevar adelante las auditorías (ISSAI 100/25). Esta definición deriva de los diferentes modelos de EFS. En el modelo de Westminster, a la EFS habitualmente se la denomina Oficina Nacional de Auditoría y los informes llevan la firma de únicamente el Auditor General, quien asume la responsabilidad por la auditoría. En los modelos de Tribunal o Consejo (o Colegiatura), los auditores son aquellos que realizan las auditorías, bajo la supervisión los directivos de la entidad. Por lo tanto, las reglas han de interpretarse de acuerdo con estos diseños institucionales (TCU, 2020).

Los auditores que participan en auditorías de desempeño habitualmente se desempeñan en un equipo, al que aportan habilidades diferentes y complementarias (ISSAI 300/16).

La parte responsable puede remitirse a los responsables por la materia objeto de auditoría, para brindar información al auditor, y también para abordar las recomendaciones. En las auditorías de desempeño, este rol puede ser compartido por personas físicas y organizaciones. La parte responsable también puede ser un usuario previsto, pero habitualmente no será el único (ISSAI 100/25; ISSAI 300/17; ISSAI 3000/27).

Los usuarios previstos son las personas, organizaciones, o clases de ellas, para quienes el auditor elabora el informe de auditoría. La legislatura, el Poder Ejecutivo, los organismos gubernamentales, los terceros interesados en la auditoría y el público son ejemplos de usuarios previstos (ISSAI 100/25; ISSAI 3000/26).

Es importante que usted, en su carácter de auditor/a, considere las necesidades y los intereses de los usuarios previstos y las partes responsables. Esto ayudará al informe de auditoría a añadir valor y ser comprensible para estas entidades. Sin embargo, esto no debería ir en detrimento de su independencia y actitud objetiva durante toda la auditoría (ISSAI 3000/28).

¿Qué es la materia objeto de auditoría y la información sobre la materia objeto de auditoría?

La Norma

El auditor debe identificar el asunto de la auditoría de desempeño.

Fuente: ISSAI 3000/29

El asunto de la auditoría se refiere a la información, condición o actividad que se mide o evalúa en función de determinados criterios. Él se relaciona con la pregunta "qué es lo que se audita" y se define en el alcance de la auditoría, que constituye el límite de esta. El asunto de una auditoría de desempeño puede estar constituido por programas, empresas, sistemas, entidades o fondos, y comprender actividades (con sus productos, resultados e impactos) o situaciones existentes, lo que incluye causas y consecuencias. El asunto de la auditoría es determinado por el objetivo de la auditoría y formulado en las preguntas de auditoría (ISSAI 100/26; ISSAI 300/19; 3000/30).

La información sobre dicho asunto se refiere al resultado de evaluarlo o medirlo en función de los criterios (ISSAI 100/28). En la auditoría de desempeño, es el auditor quien produce la información correspondiente al asunto de la auditoría. Esto es diferente en la auditoría financiera, en la que el sujeto responsable presenta la información vinculada con el asunto de la auditoría (los estados financieros), del que el auditor obtiene evidencia para sustentar su opinión (TCU, 2020).

Capítulo 2

¿Cuáles son los principios clave vinculados con la calidad de las auditorías de desempeño?

En este capítulo se expondrán los ocho principios subyacentes a la realización de auditorías de desempeño de calidad. Estos principios se relacionan con (ISSAI 100/36-43):

- el control de la calidad.
- la independencia y la ética.
- el juicio y escepticismo profesional.
- las competencias del equipo de auditoría.
- la materialidad.
- la documentación y supervisión de la auditoría.
- el riesgo de auditoría y el aseguramiento frente a éste.
- la comunicación con las entidades auditadas, las partes interesadas externas, los medios y el público.

En atención al enfoque y la naturaleza de la auditoría de desempeño, estos principios revisten una importancia fundamental para las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) y para usted en su carácter de auditor/a. Sin estos principios, las EFS y los auditores no podrían realizar efectivamente auditorías de desempeño y lograr mejoras en materia de ***economía***, ***eficiencia*** y ***eficacia*** (las '3 E'). Es importante que la EFS disponga de políticas y procedimientos para explicar los requisitos que han de cumplirse en relación con cada uno de estos principios, y es su responsabilidad como auditor/a cumplirlos. En este capítulo se abordan sucintamente las políticas que han de instrumentarse a nivel de EFS para implementar los principios asociados a estos conceptos, pero se hace hincapié en el modo en que usted, en su carácter de auditor/a, puede cerciorarse de estar dando los pasos adecuados para la observancia de tales principios.

El capítulo también contiene una sección sobre consideraciones de la IDI relativas a la incorporación de la inclusión y la maximización del impacto de las auditorías de desempeño.

¿Qué es el control de calidad?

La Norma

Las EFS deben establecer y mantener procedimientos adecuados de ética y control de calidad.

Fuente: ISSAI 100/35

Las políticas y procedimientos de control de calidad de una EFS deberían satisfacer las normas profesionales, siendo el objetivo garantizar que las auditorías tengan un nivel sostenidamente alto. Los auditores deben efectuar la auditoría de acuerdo con las normas profesionales en materia de control de calidad (ISSAI 100 e ISSAI 140[12]).

Las EFS deberían enfocarse constantemente en generar auditorías de alta ***calidad;*** la cual también debería reflejarse en sus demás tareas. La calidad de la labor realizada por las EFS incide en su reputación y credibilidad y, en última instancia, en su capacidad para dar cumplimiento a su mandato. (ISSAI 140)

El ***control de calidad*** es un sistema de políticas y procedimientos instrumentado por una EFS para asegurarse de que los informes de auditoría sean adecuados, equilibrados, ecuánimes, añadan valor y respondan a las ISSAI. El control de calidad debería estar presente en todas las etapas del proceso de auditoría: planificación, ejecución, elaboración de informes y seguimiento. Es el titular de la EFS quien debería establecer tales políticas y procedimientos, y quien conserva la responsabilidad general por el sistema de control de calidad. (ISSAI 140)

El ***aseguramiento de la calidad*** es un proceso de monitoreo concebido para brindar a la EFS una seguridad razonable de que las políticas y procedimientos relacionados con los sistemas de control de calidad son relevantes y adecuados, y funcionan eficazmente en la práctica (ISSAI 140/6). El propósito del aseguramiento de la calidad es realizar una comprobación que permita determinar si la auditoría se realizó de conformidad con las ISSAI.

Las verificaciones, los procedimientos y los controles que se efectúan antes de la emisión de los informes son parte del sistema de control de calidad de la EFS, cuyo propósito es asegurarse de que dichos informes sean de alta calidad. Estas verificaciones pueden ser llevadas a cabo por directivos o revisores externos. El aseguramiento de la calidad, asimismo, implica controlar si se han instrumentado los sistemas de control de calidad adecuados, y si se han implementado de manera idónea. No interviene en esta instancia la dirección intermedia. Tal instancia incluye el examen de informes ya publicados (Manual sobre auditoría de desempeño de la AFROSAI-E, 2016).

En la **Figura 4** se muestran los seis elementos clave del control de calidad. Asimismo, el Apéndice 1 contiene un ejemplo de un marco de aseguramiento de la calidad de una EFS.

[12] La ISSAI 140 ha sido revisada y ahora se llama ISSAI 140 – Gestión de la calidad para las EFS. Sin embargo, ella todavía no está en efecto. Por lo tanto, no se harán cambios en este manual para reflejar la nueva ISSAI 140.

Figura 4: Elementos clave de un marco de control y aseguramiento de la calidad para la auditoría de desempeño

Fuente: ISSAI 140

Para que un sistema de control de calidad tenga eficacia, es necesario que se integre con la estrategia, la cultura, las políticas y los procedimientos la EFS. De esta forma, la calidad pasa a ser un componente de la labor de la EFS y la elaboración de sus informes, en lugar de constituir un proceso adicional, subsiguiente a la elaboración de un informe (ISSA1 140). Los procedimientos de control de calidad deberían abarcar cuestiones tales como la dirección, la revisión y el examen del proceso de auditoría, y la necesidad de realizar consultas para tomar decisiones sobre cuestiones difíciles o controvertidas (ISSAI 100/38).

No es suficiente que la EFS disponga de políticas y procedimientos; es necesario monitorear el funcionamiento del sistema de control de calidad mediante una evaluación regular de la labor y los informes de auditoría. Ello es importante para determinar si el sistema se encuentra diseñado adecuadamente y operando de manera efectiva, y si se están aplicando las políticas y los procedimientos correspondientes. Este monitoreo puede realizarse tanto a través de revisiones internas como externas. El monitoreo, al igual que las revisiones entre pares realizadas de forma periódica y otros tipos de actividades de revisión, ayudan a las EFS a asegurarse de que la labor efectuada y los informes resultantes de esa labor cumplan con las normas y sean de alta calidad.
Es necesario que su EFS cuente con políticas y procedimientos que codifiquen las acciones y comportamientos que se esperan de usted, de acuerdo con cada uno de los elementos que constituye un marco de control de la calidad; asimismo, la EFS debería garantizar que dichas políticas y procedimientos se comuniquen claramente a todos los auditores.

¿Qué son la independencia y la ética?

La preservación de la ***independencia*** y observancia de la ***ética*** constituyen un prerrequisito para la realización de auditorías de desempeño enfatizado en el Marco de Pronunciamientos Profesionales de las ISSAI (IFPP). En las siguientes secciones se presentan conceptos importantes en materia de independencia y ética.

Independencia

La ***independencia*** implica la ausencia de circunstancias o influencias que comprometen (o pueda considerarse que comprometen) el juicio profesional y un desempeño imparcial y objetivo.

ISSAI 130 DE LA INTOSAI:

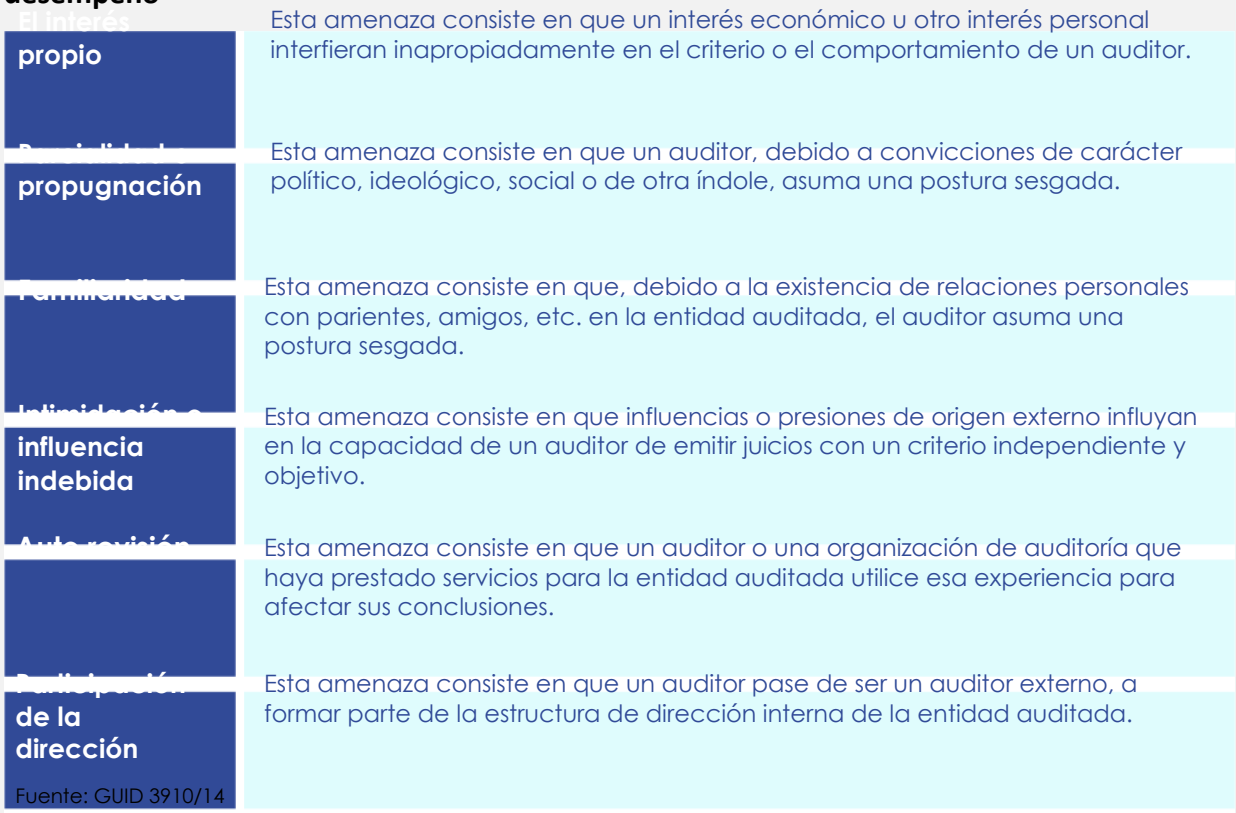
El Código de ética contiene una exposición detallada acerca de la independencia y la ética. Este instrumento brinda a las EFS, y al personal que las integra, un conjunto de principios y valores en los que basar su comportamiento. Asimismo, considerando la especificidad del entorno de la auditoría del sector público (que a menudo difiere de aquel del sector privado), ofrece orientación adicional acerca del modo de incorporar dichos valores a los procesos y la labor de auditoría de una EFS.

Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

Es importante que la EFS y usted, en su condición de auditor/a, comprendan cuáles son las amenazas potenciales que afectarían la independencia y reducirían la eficacia de una auditoría.

Tal como se muestra en la **Figura 5**, durante una auditoría de desempeño pueden manifestarse seis amenazas principales para la independencia.

Figura 5: Seis amenazas principales para la independencia durante la auditoría de desempeño



Las EFS y los equipos de auditoría deberían aplicar mecanismos de control, como los que se enumeran a continuación, que eliminen o disminuyan las amenazas para la independencia a un nivel aceptable:

Las EFS también deberían asegurarse de que su personal no establezca una relación demasiado cercana con las entidades auditadas, para así conservar su objetividad. Además de observar las leyes emanadas de la Legislatura que les son aplicables, las EFS también deberían estar a resguardo de indicaciones o interferencias de la Legislatura o el gobierno en lo relativo a:

- la selección de los temas de auditoría, si correspondiese, dado que algunas EFS deben realizar auditorías de determinados temas de acuerdo con su mandato. No obstante, es importante que la EFS y el auditor mantengan su independencia al realizar auditorías;
- la planificación, programación y realización de auditorías, la presentación de los informes correspondientes, y el seguimiento de las auditorías realizadas;
- la organización y administración de sus oficinas; y
- el cumplimiento de sus decisiones, cuando la aplicación de sanciones forme parte de su mandato.

Es importante que el auditor mantenga su independencia, de modo tal que su informe sea imparcial y así lo consideren los destinatarios previstos. Su capacidad para mantener la independencia en el marco de una auditoría de desempeño es importante, puesto que son muchas las decisiones que deben tomarse sobre la base de su juicio profesional y la evidencia de auditoría.

Algunas decisiones comúnmente tomadas por el auditor (expuestas en capítulos posteriores) en las que la falta de independencia podría afectar una auditoría de desempeño son:

- identificar un tema de auditoría y decidir acerca de éste;
- determinar los objetivos y preguntas de la auditoría;
- identificar los criterios aplicables;
- determinar el enfoque metodológico de la auditoría;
- evaluar la evidencia surgida de la auditoría y extraer conclusiones;
- decidir acerca de los criterios de la auditoría y los hallazgos realizados tras evaluarlos de forma independiente y conversar acerca de ellos con las entidades auditadas;
- evaluar las posturas de diversas partes interesadas;
- redactar un informe ecuánime y equilibrado.

Para mantener la independencia, los auditores deben:

- Evitar participar en auditorías en las que tengan un interés de carácter económico o personal.
- Abstenerse de aceptar obsequios, sobornos u otros pagos que induzcan a suponer la existencia de algún tipo de parcialidad o favoritismo.
- Excusarse de participar en auditorías en cuyos resultados se vean comprometidos los intereses de parientes o amigos.
- Evitar participar en actividades externas que puedan asociarse al ejercicio de una influencia indebida en el resultado de una auditoría.
- Evitar establecer una relación demasiado estrecha con la entidad auditada y su dirección, en tanto ello pueda dar lugar parcialidad o favoritismo.

Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

Ejemplos de mecanismos de resguardo frente a posibles amenazas a la independencia

- ✓ Convocar a otra persona para revisar la labor realizada o brindar asesoramiento, en la medida en que ello sea necesario, sin comprometer la independencia del auditor.
- ✓ Consultar con un tercero, por ejemplo, una comisión de directores independientes, un organismo regulatorio profesional, o un colega.
- ✓ Transcurrida una cantidad de años, rotar el personal asignado a las auditorías de desempeño de diferentes entidades, de modo tal de reducir la amenaza de familiaridad.
- ✓ Asegurarse de que todas personas que trabajan en una auditoría confirmen su independencia antes de comenzar su labor y considerar dicha independencia durante el desarrollo de la auditoría.
- ✓ Excluir del equipo de auditoría a aquellas personas cuyos intereses económicos, relaciones o actividades constituyan una amenaza para la independencia.

Fuente: GUID 3910/19

Ética

La ***ética*** es el conjunto de principios morales de una persona. Ellos abarcan la integridad, la competencia profesional, el debido cuidado, el comportamiento profesional y la confidencialidad, de acuerdo con las siguientes definiciones:

- *Integridad*: actuar con honestidad, de forma confiable, de buena fe, y en favor del interés público.
- *Competencia profesional:* adquirir y mantener conocimientos y habilidades adecuados para el rol ejercido, y actuar de conformidad con las normas aplicables, obrando con el debido cuidado.
- *Comportamiento profesional:* cumplir con las leyes, reglamentos y convenciones, y evitar cualquier conducta que pueda desacreditar a su EFS.
- *Confidencialidad y transparencia:* proteger la información adecuadamente, logrando un equilibrio entre este cometido y la necesidad de transparencia y rendición de cuentas.

Es importante que un auditor se mantenga a resguardo de conflictos de intereses, reales y aparentes, conservando su independencia de criterio tanto en su fuero interno como en el plano externo. Por ende, debe evitar los conflictos reales y aparentes, o cualquier otra situación que dé a un tercero informado y objetivo motivos para dudar sobre su capacidad para emitir juicios objetivos e imparciales.

Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

Cada uno de dichos principios se expone con mayor detalle a continuación. ISSAI 130 de la INTOSAI: El Código de Ética brinda tanto a la EFS como al auditor orientación detallada acerca de estos principios.

Las EFS deberían disponer de políticas y procedimientos que aborden los requisitos éticos y hagan hincapié en la necesidad de que cada auditor los cumpla. El conjunto de requisitos éticos de la EFS debe incluir aquellos estipulados en los marcos legales y reglamentarios que rigen a la entidad. Es necesario que la EFS tenga en cuenta las declaraciones formuladas por escrito por su personal para confirmar la adhesión a los requisitos éticos de la entidad y considere la instrumentación procedimientos para que dicho personal informe acerca de infracciones a tales requisitos.

Integridad

Una EFS debería disponer de políticas y procedimientos que:

- enfaticen, demuestren, apoyen y promuevan la integridad.
- garanticen que el entorno interno sea propicio para que el personal dé cuenta de infracciones a la ética.
- garantice que las respuestas ante las infracciones a la ética se adopten de forma oportuna y adecuada.

Es necesario que usted, en su calidad de auditor/a, actúe con honestidad. También es necesario que esté alerta a circunstancias que podrían exponerlo/la a vulnerabilidades a la integridad, y evitarlas o informarlas, según corresponda. Tales circunstancias pueden incluir:

- intereses de carácter personal, financiero o de otra índole, o relaciones incompatibles con los intereses de la EFS.
- el ofrecimiento de obsequios o gratificaciones por parte de las entidades auditadas.

- la oportunidad de hacer abuso de poder en beneficio personal.
- el involucramiento en actividades políticas, o la participación en grupos de presión, cabildeo, etc.
- el acceso a información sensible y/o confidencial.
- la utilización de recursos de la EFS con fines personales u otros fines.

Competencia profesional

Es necesario que las EFS adopten políticas y procedimientos para garantizar que las auditorías de desempeño y las tareas relacionadas con ellas sean realizadas por personal dotado de los conocimientos, las aptitudes y las habilidades necesarios para realizar su labor con idoneidad. Tales políticas y procedimientos pueden incluir:

- implementar prácticas de contratación y recursos humanos basadas en competencias;
- asignar equipos de trabajo colectivamente dotados de la pericia necesaria para cada tarea;
- brindar al personal la capacitación, el apoyo y la supervisión adecuados;
- suministrar herramientas para mejorar el intercambio de conocimientos e información, y alentar al personal a utilizar estas herramientas;
- abordar los desafíos vinculados con cambios operados en el entorno del sector público.

Al evaluar y velar por el cumplimiento de los requisitos en materia de competencia profesional, usted, en su calidad de auditor, estará en condiciones de:

- comprender su rol y las tareas a desempeñar;
- conocer las normas técnicas, profesionales y éticas que deben observarse;
- desempeñarse competentemente en una diversidad de contextos y situaciones, según las necesidades propias del puesto o la tarea;
- adquirir nuevos conocimientos, aptitudes y habilidades, actualizándolos y mejorándolos en la medida que ello sea necesario.

Para la realización de auditorías de desempeño, es importante que los auditores exhiban comportamientos y aptitudes profesionales.

Por ejemplo, los auditores deben:

- ser objetivos y neutrales, apartidarios, y basarse en hechos;
- aplicar enfoques metodológicamente idóneos para abordar los objetivos de la auditoría; y
- estar en condiciones de aplicar efectivamente las políticas y procedimientos relativos al comportamiento y las normas profesionales de la EFS.

Los auditores no deben:

- seleccionar los lugares a visitar como parte de la auditoría sobre la base de motivaciones personales;
- publicar en redes sociales opiniones personales sobre cuestiones pertinentes a una auditoría de desempeño en curso;
- abusar de su posición para obtener información destinada a uso personal; y
- intervenir en actividades externas que generen un conflicto de intereses de su parte o de parte de la EFS.

Fuente: Equipo de Desarrollo IDI/SAD

Comportamiento profesional

Su EFS debe ser consciente de los estándares de ***comportamiento profesional*** que sus partes interesadas internas y externas esperan, definidos por las leyes, los reglamentos y las convenciones de la sociedad en la que ella opera, realizando sus actividades de acuerdo con tales estipulaciones y en consonancia con su mandato. Para promover los más altos estándares de comportamiento profesional e identificar aquellas actividades que sean incompatibles con ellos, las EFS deben brindar orientación acerca del comportamiento esperado e implementar controles para monitorear, identificar y resolver tales incompatibilidades.

Es importante que usted, en su calidad de auditor/a, tome las precauciones necesarias para asegurarse de que su comportamiento, tanto dentro como fuera del entorno laboral, cumpla con las normas profesionales, por ejemplo:

- a través del conocimiento de las políticas y los procedimientos relacionados con el comportamiento profesional, como las normas profesionales aplicables, las leyes, los reglamentos y las convenciones correspondientes de la sociedad en la que la EFS actúa;
- mediante la comprensión de la incidencia de sus acciones en la credibilidad de la EFS, y la consideración del modo en que su comportamiento, tanto dentro como fuera del ámbito laboral, puede ser percibido por sus colegas, familiares y amistades, las entidades auditadas, los medios y otros actores. Por ejemplo, podría percibirse que cualquier trabajo o voluntariado que usted realice por fuera de sus actividades en la EFS acarrea un conflicto de intereses o afecta su imparcialidad. Algunas EFS disponen de mecanismos de presentación de informes sobre la realización de actividades externas. El Apéndice 2 contiene un ejemplo de un formulario provisto por una EFS para documentar la participación en actividades externas;
- mediante la concienciación de que algunas de las expectativas comunes incluyen el obrar acorde a valores éticos, la observancia de los marcos legal y reglamentario vigentes, la abstención de utilizar indebidamente el cargo desempeñado, la aplicación de diligencia y cuidado a la labor realizada, y el desempeño apropiado al tratar con otros;
- mediante la aplicación de la prudencia y el cuidado correspondientes para ayudar a garantizar que sus acciones u opiniones no comprometan o desacrediten a la EFS y su labor, por ejemplo, al utilizar redes sociales.

Confidencialidad y transparencia

Las EFS deberían disponer de políticas y procedimientos para garantizar un equilibrio entre la ***confidencialidad*** de la información relacionada con las auditorías y demás información obtenida durante una auditoría de desempeño, y la necesidad de ***transparencia*** y rendición de cuentas. La EFS también debería disponer de un sistema idóneo para mantener la confidencialidad en la medida que ello sea necesario, especialmente en lo relacionado con datos sensibles. Asimismo, debería asegurarse de que cualquier persona contratada para actuar en su representación se obligue a suscribir convenios de confidencialidad adecuados.

Es importante que el auditor esté al corriente de las obligaciones legales relacionadas y de las políticas y procedimientos de su EFS, tanto en materia de confidencialidad como de transparencia. Además, debe proteger la información recopilada durante la auditoría y abstenerse de divulgarla a terceros a menos que éstos se encuentren debida y específicamente autorizados, o que tengan el derecho o la obligación legal o profesional de acceder a ella. Algunos ejemplos de controles y salvaguardas que pueden aplicarse para contribuir a garantizar la confidencialidad y la transparencia son:

- Recurrir al juicio profesional para respetar la confidencialidad de la información recopilada como parte de una auditoría. En especial, tener en consideración la confidencialidad de la información al conversar sobre cuestiones de índole laboral con los empleados de otras EFS.

- Si el auditor tuviese dudas en cuanto a si corresponde informar las supuestas infracciones a leyes o reglamentos a las autoridades o personas competentes, debería considerar la posibilidad de recurrir al asesoramiento legal de la propia EFS para decidir la conducta a seguir.

- La información relacionada con auditorías no debe discutirse fuera del ámbito laboral, lo que incluye redes sociales.

- Es necesario resguardar los soportes electrónicos de datos, como *laptops* y dispositivos electrónicos portátiles para el almacenamiento de datos, y asegurarse de que toda la información vinculada con auditorías, como los documentos asociados a ellas, se encuentren adecuadamente protegidos. Con este fin, es posible recurrir al almacenamiento de la información en áreas cerradas, como gabinetes u oficinas, y controlar el acceso al área de oficinas para garantizar la protección de toda la información relacionada con auditorías, contenida tanto en medios electrónicos como en documentos físicos. Cuando se trate de información en formato electrónico, deben tomarse recaudos para evitar pérdidas mediante la realización de copias de seguridad de datos y servidores, según corresponda.

Las EFS deberían tomar los siguientes recaudos tendientes a garantizar la transparencia:

- Adoptar normas, procesos y métodos de auditoría que sean objetivos y transparentes para las entidades auditadas.
- Dar a publicidad los resultados de su labor, lo que incluye las metodologías aplicadas para llevarla a cabo.
- Difundir sus actividades y los resultados de sus auditorías amplia y oportunamente a través de los medios, sitios web y otros canales.

Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

<u>Mitigación o resolución de inquietudes relacionadas con la independencia y la ética</u>

Las EFS y los auditores tienen la responsabilidad de mitigar las inquietudes relacionadas con la independencia y la ética, y resolverlas. Las EFS deberían disponer de un sistema de control que permita identificar, analizar y mitigar los riesgos de carácter ético, respaldar el comportamiento ético y abordar cualquier infracción a los valores éticos, lo que incluye la protección de aquellas personas que denuncien presuntas irregularidades. Los componentes principales de un sistema de control de la ética son: un código de ética, el liderazgo y 'la pauta marcada desde los estamentos superiores', la orientación ética, y la gestión y supervisión de la ética. (Para más información sobre las responsabilidades de la EFS, recomendamos remitirse a la ISSAI 130).

Como auditor/a usted debe tomar medidas concretas para mitigar o resolver cuestiones vinculadas con la independencia y la ética, por ejemplo:

- identificar situaciones que puedan comprometer su independencia y adhesión a los requisitos en materia de ética, y entender los potenciales impactos de tales situaciones;
- suscribir declaraciones de intereses y conflictos para ayudar a identificar y mitigar amenazas a la independencia y contribuir a garantizar tanto su propia integridad como la de la EFS. Remítase al Apéndice 3 para acceder a un ejemplo de una declaración de independencia;
- informar a la dirección de la entidad acerca de relaciones y situaciones que puedan constituir una amenaza;
- mantener y desarrollar sus conocimientos y aptitudes como auditor para garantizar una comprensión acabada de las normas de conducta y las expectativas relacionadas, la competencia profesional y la protección y confidencialidad de la información vinculada con la auditoría;
- informar a su supervisor, si considerase que carece de la experiencia suficiente para realizar una tarea específica de modo tal de garantizar la competencia e integridad profesional.

Usted debería ser consciente de sus propios sesgos y opiniones sobre determinados temas y organizaciones. Vigile su propio comportamiento para garantizar el mantenimiento de la independencia y la observancia de los requisitos éticos. Considere todas las amenazas para la independencia y la ética en muchas instancias durante la planificación y ejecución de la auditoría. Si tuviese preguntas acerca de aquello que podría constituir una amenaza para la ética y la independencia, confíe en su intuición acerca de la existencia del problema y examine la política de su EFS y/o eleve el problema a sus superiores, cuando corresponda. Asimismo, preste atención al comportamiento de otros auditores y colegas, puesto que la reputación de su EFS depende de que todos sus auditores conserven la independencia y adhieran a los requisitos éticos. Muchas EFS disponen de procedimientos para informar sobre las conductas indebidas observadas. Si tuviese alguna duda, consulte con su supervisor.

¿Qué son el juicio y el escepticismo profesionales?

La Norma

El auditor debe ejercer el juicio y escepticismo profesionales y considerar cuestiones desde diferentes perspectivas, manteniendo una actitud abierta y objetiva los diversos puntos de vista y argumentos.

Fuente: ISSAI 3000/68

El ejercicio del ***juicio*** y el ***escepticismo profesionales*** constituye un requisito esencial para garantizar la eficacia de una auditoría de desempeño.

El juicio profesional consiste en aplicar conocimientos, aptitudes y experiencia (en concordancia con las normas profesionales, leyes y principios éticos) para formular una opinión o tomar una decisión sobre una cuestión determinada. El escepticismo profesional implica mantener una distancia profesional de las entidades auditadas, y una actitud atenta e inquisitiva al evaluar la suficiencia e idoneidad de la evidencia obtenida durante la auditoría.

Es necesario que las EFS dispongan de políticas y procedimientos que orienten a los auditores en la aplicación sostenida del juicio y el escepticismo profesionales. Por ejemplo, la aplicación del juicio profesional es importante para los auditores en la aplicación del marco conceptual para la determinación de la independencia en una situación dada. En tal sentido, es necesario que las políticas y procedimientos de una EFS incluyan orientación para identificar y evaluar amenazas a la independencia de cualquier índole, incluso amenazas a la apariencia de independencia, y salvaguardas que puedan mitigar las amenazas detectadas.

Las EFS también deberían asegurarse de que los auditores comprendan la importancia del juicio y el escepticismo profesionales, aplicándolos adecuadamente dentro de una auditoría de desempeño. Para lograr este cometido, las EFS podrían exigir a sus auditores que participen en capacitaciones periódicas que se centren, por ejemplo, en los siguientes temas:

- los tipos de evidencia – documental, testimonial, física y analítica – y sus fortalezas y debilidades;
- los estándares – idoneidad y suficiencia – aplicados a la evaluación de la evidencia;
- la importancia de corroborar la evidencia para asegurarse de que las conclusiones extraídas por los auditores sean razonables y lógicas.

Como auditor/a, usted debe ejercer el juicio y escepticismo profesionales, considerar las cuestiones desde diferentes perspectivas y mantener una actitud abierta y objetiva frente a diversos puntos de vista y argumentos. Esta apertura mental es especialmente importante cuando se le presente información contradictoria que es necesario evaluar y considerar juntamente con otra evidencia recopilada durante la auditoría. El ejercicio del juicio y el escepticismo profesionales le permite adoptar una actitud receptiva frente a una diversidad de puntos de vista y argumentos, y posicionarse mejor para considerar diferentes perspectivas.

Las auditorías de desempeño requieren un ejercicio substancial del juicio, la interpretación y el escepticismo, dado que la evidencia relacionada con las auditorías de desempeño tiene un carácter típicamente persuasivo en lugar de conclusivo, lo que supone una reevaluación constante. El juicio y escepticismo profesionales son claves para que usted esté en condiciones de evaluar la evidencia de auditoría obtenida de forma efectiva y crítica. En lugar de enfocar la labor de auditoría con una mentalidad de 'completar casilleros', lo que usted como auditor/a debe hacer es cuestionar la información y evidencia obtenidas. Es necesario tomar distancia, observar el contexto más amplio y preguntarse: "¿tiene ello sentido?".

Es necesario que los auditores apliquen su juicio y escepticismo profesionales a lo largo de la auditoría de desempeño, lo cual incluye:

- la formulación de preguntas de auditoría que sean objetivas y neutrales.
- la selección de metodologías y un alcance adecuados.
- la realización de entrevistas con funcionarios.
- la evaluación de la evidencia recopilada durante la auditoría.
- la elaboración de un mensaje equilibrado para el informe redactado.

Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

Algunos ejemplos del modo de aplicación del juicio profesional durante las auditorías de desempeño son:

- determinar el nivel necesario de comprensión de la materia objeto de auditoría;
- determinar la naturaleza, la cronología y la amplitud de los procedimientos y la metodología de auditoría;
- determinar si hallazgos son lo suficientemente importantes como para dar cuenta de ellos;

- evaluar si se ha obtenido información de auditoría suficiente y adecuada;
- determinar las recomendaciones a formular, según corresponda, para abordar las causas fundamentales de los problemas identificados.

¿Cómo podría aplicarse el escepticismo profesional?

✓ Ponga en tela de juicio las respuestas a las consultas y demás información obtenida de la entidad auditada.
✓ Corrobore los testimonios o la evidencia provenientes de una misma fuente con fuentes de evidencia secundarias.
✓ Revise su evaluación del riesgo en función de la identificación de información substancial contradictoria (lo cual se analiza más adelante).
✓ Evalúe la confiabilidad de los datos que van a utilizarse durante la auditoría.
✓ Evalúe la confiabilidad de las fuentes de los documentos obtenidos.
✓ Preste atención a aquella evidencia que se contraponga a otra evidencia.

Fuente: GUID 3910/88-89

En su carácter de auditor/a, usted puede apuntalar la evidencia recabada mediante el ejercicio del escepticismo profesional (a través de la formulación de preguntas que sirvan para poner a prueba la exactitud de la evidencia), realizando un seguimiento cuando las cosas no tengan sentido, y no aceptando aquello que la dirección de las entidades auditadas le dicen sin su correspondiente corroboración. El escepticismo profesional es crítico para garantizar que el auditor esté en condiciones de responder las preguntas de auditoría y extraer conclusiones con un alto nivel de aseguramiento.

¿Qué es la competencia del equipo de auditoría?

La Norma

La EFS debe asegurarse de que el equipo de auditoría, de forma colectiva, cuente con las competencias profesionales necesarias para realizar la auditoría.

El auditor debe mantener un elevado estándar de comportamiento profesional.

Fuentes: ISSAI 3000/63 e ISSAI 3000/75

La realización de una auditoría de desempeño efectiva requiere la conformación de un equipo dotado de las aptitudes necesarias para ocuparse de las tareas que han de efectuarse durante una auditoría.

La calidad de una auditoría depende de las aptitudes, habilidades y conocimientos del equipo a cargo de ella. La realización de una auditoría de desempeño constituye un esfuerzo de equipo. Las cuestiones abordadas en una auditoría de desempeño suelen ser complejas y no es menester que todos los integrantes del equipo posean todas las aptitudes necesarias. Por el contrario, lo ideal es que el equipo de auditoría esté conformado por integrantes que, en su conjunto, posean una diversidad de aptitudes, habilidades y conocimientos para garantizar su capacidad de realizar la labor de auditoría.

Las EFS deberían cerciorarse de que sus equipos de auditoría estén dotados colectivamente de los conocimientos, aptitudes y habilidades de carácter profesional necesarios antes de la realización de la auditoría. Por ejemplo, las EFS podrían contratar a personal adecuadamente cualificado para abordar las áreas de estudio y los conocimientos asociados a las disciplinas involucradas. A partir de la contratación de dicho personal, también podría exigir o sugerir una capacitación específica para que sus propios auditores dispongan de las aptitudes y habilidades necesarias. La capacitación puede abarcar clases presenciales, actividades de estudio individual y formación laboral basada en las necesidades individuales y el plan curricular de la EFS, entre otras iniciativas. Asimismo, la EFS puede exigir una determinada cantidad de horas de formación continua.

Los equipos de auditoría eficaces están integrados por miembros que en su conjunto disponen de:

- *aptitudes para la colaboración y el trabajo en equipo.*
- *aptitudes vinculadas con el pensamiento crítico.*
- *aptitudes analíticas, tanto de carácter cuantitativo como cualitativo.*
- *aptitudes para la realización de entrevistas.*
- *aptitudes para la comunicación oral y escrita.*

Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

También es importante que la EFS corrobore que los niveles de experiencia de los auditores, supervisores y gerentes sea acorde a la auditoría por realizar. Por ejemplo, si el equipo de auditoría estuviese integrado por auditores inexpertos, es importante equilibrar su participación con la de supervisores y gerentes experimentados. Es posible que un equipo que carezca de las aptitudes, habilidades, conocimientos y experiencia necesarios, realice su labor con menor eficacia y eficiencia, y elabore un informe que no aborde adecuadamente los temas de la auditoría.

Formas en que los auditores pueden exhibir un comportamiento profesional durante una auditoría de desempeño:

- *tratar con respecto a los funcionarios y profesionales de la entidad auditada;*
- *responder rápidamente las consultas formuladas por los representantes de la entidad auditada;*
- *asistir puntualmente a las reuniones con funcionarios de la entidad auditada y otras partes interesadas;*
- *vestirse profesionalmente y de acuerdo con las políticas de la EFS;*
- *cumplir con las políticas y los procedimientos de la EFS al realizar las auditorías.*

Los auditores pueden mantener sus conocimientos acerca de las normas y expectativas vinculadas con el comportamiento profesional:

- *mediante la capacitación periódica sobre procesos, procedimientos y requisitos en materia de auditoría;*
- *mediante la participación en conferencias y seminarios para (1) mantenerse al corriente de las normas técnicas y profesionales y (2) ampliar sus conocimientos acerca del área de políticas públicas relacionada con la cuestión de interés.*

Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

Con frecuencia, para la realización de auditorías de desempeño se recurre a expertos en la materia, que o bien son partes interesadas internas o son contratados por la EFS para asistir al equipo de auditoría y complementar el conjunto de aptitudes de éste, y mejorar la calidad de su labor. Por ejemplo, las partes interesadas internas de una EFS podrían incluir expertos legales, metodólogos o expertos técnicos que no integran permanentemente el equipo de auditoría, pero aportan sus conocimientos y experiencia durante la realización de una auditoría, mejorando así la calidad de la labor efectuada, según las necesidades. Antes de consultar con estas partes interesadas, tanto la EFS como el auditor deberían asegurarse de que los expertos tengan las competencias necesarias para la realización de la auditoría y se les provea información acerca de las condiciones y cuestiones éticas vinculadas con el proceso de auditoría. Esto también se aplica a aquellos expertos que no integran la EFS. A continuación, se brindan algunos ejemplos de áreas en las que diferentes tipos experiencia pueden resultar de utilidad para un equipo de auditoría de desempeño.

Una vez conformado el equipo de auditoría e identificadas las partes interesadas iniciales, es importante que todos los sujetos involucrados mantengan un alto nivel de comportamiento profesional. Usted debería observar todos los requisitos de orden legal, reglamentario y profesional, y evitar toda conducta que pueda desacreditar su labor. Asimismo, debería conservar sus aptitudes y competencias profesionales individuales manteniéndose al corriente de lo acontecido en materia de normas profesionales y legislación aplicables, y cumpliendo con ellas. Es importante que todos estos comportamientos profesionales se sostengan durante el proceso de auditoría, desde la selección de temas y la planificación de las auditorías, hasta la recopilación de datos, su análisis, la elaboración de informes y la realización del seguimiento correspondiente. Tales compromisos contribuyen a garantizar la calidad de las auditorías realizadas.

Cuando una auditoría es iniciada y el equipo de auditoría es conformado, las EFS pueden:

- identificar los tipos de experiencia, en la EFS, necesarios para llevar a cabo la auditoría, y también los roles y responsabilidades de los individuos que representan esas áreas.
- garantizar que el equipo de auditoría tenga las competencias, conocimientos y habilidades necesarios para llevar a cabo la auditoría de manera eficaz.

Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

Además de mantener un alto nivel de comportamiento profesional, en las ISSAI se estipula que los auditores también deben estar dispuestos a innovar durante el proceso de auditoría, por ejemplo, mediante su predisposición a sugerir o probar nuevos métodos o ideas. A través de la creatividad, la flexibilidad y la inventiva, usted estará en mejores condiciones de identificar oportunidades de desarrollar enfoques de auditoría innovadores para recopilar, interpretar y analizar la información.

¿Qué tipos de experiencia pueden ser útiles para los integrantes del equipo de auditoría, los directores del proyecto y los expertos externos?

- ✓ Diseño de investigación.
- ✓ Métodos de evaluación científica.
- ✓ Conocimientos en materia jurídica.
- ✓ Conocimientos en materia de ciencias sociales.
- ✓ Gestión organizacional.
- ✓ Experiencia especializada pertinente al tema de la auditoría, como las tecnologías de la información, el ciberespacio o la ingeniería.

Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

¿Qué es la materialidad?

La Norma

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

Fuente: ISSAI 3000/83

La ***materialidad*** puede definirse como la importancia (o significación) relativa de una cuestión dentro del contexto en el que se la considera (ISSAI 3000/84). Ella puede influir en las decisiones de los usuarios del informe, por ejemplo, la Legislatura o el Poder Ejecutivo, con miras a añadir el mayor valor posible. Además del valor monetario, la materialidad incluye cuestiones de importancia social y

política, y vinculadas con el cumplimiento, la transparencia, la gobernanza y la rendición de cuentas. Es importante que el auditor tenga en consideración que la materialidad puede variar con el transcurso del tiempo, y depender de la perspectiva de los destinatarios previstos y los sujetos responsables.

Las características intrínsecas de un elemento o conjunto de elementos pueden conferir materialidad a un asunto por su propia naturaleza. Un asunto puede tener materialidad debido al contexto en el que acontece. Las consideraciones vinculadas con la materialidad inciden en las decisiones relativas a la naturaleza, oportunidad y amplitud de los procedimientos de una auditoría, y la evaluación de sus resultados. Tales consideraciones incluyen inquietudes de las partes interesadas, el interés del público, requisitos normativos y consecuencias de orden social. La selección de los temas de auditoría y de la propia auditoría supone la consideración del concepto de materialidad.

Otra consideración relacionada con la valoración de la materialidad es la inclusión. La inclusión es la práctica o política que consiste en dar participación a aquellas personas que de otro modo resultarían excluidas o marginadas; por ejemplo, aquellas con discapacidades físicas o mentales, y integrantes de grupos minoritarios. Dado esto, es necesario que el personal de auditoría del sector público considere la inclusión como una dimensión de la auditoría. Lea más información sobre inclusión al final de este capítulo.

El principio de materialidad ha de formar parte de las políticas y procedimientos de la EFS que rigen todos los aspectos de la auditoría de desempeño. Específicamente, es necesario considerar la materialidad al seleccionar los temas de una auditoría y definir los criterios para su ejecución, evaluar la evidencia y documentación de auditoría, y gestionar los riesgos de producir hallazgos o informes de auditoría inapropiados o de bajo impacto.

En última instancia, la consideración de la materialidad por parte del auditor supone la aplicación del juicio profesional. Específicamente, depende de usted en su calidad de auditor/a y de su equipo de auditoría trazar una distinción entre aquello que es material (o substancial) y aquello que es inmaterial (o insubstancial). En la ISSAI 3000 se mencionan conceptos que correspondería considerar al tomar decisiones vinculadas con la materialidad cuando se seleccionan temas de auditoría, por ejemplo:

- las indicaciones o riesgos para la economía, la eficiencia y/o la eficacia;
- la importancia financiera, en términos sociales y/o políticos;
- la maximización del impacto pretendido;
- la auditabilidad;
- la congruencia con el mandato de la EFS.

En su carácter de auditor/a, contemple la cuestión de la materialidad durante la totalidad de la auditoría: al concebir las preguntas y criterios correspondientes, al recopilar y evaluar la evidencia asociada a la auditoría, y al desarrollar hallazgos y formular recomendaciones de auditoría que contribuyan significativamente al mejoramiento del desempeño. Por ejemplo, lo más probable es que las operaciones de las entidades auditadas en su conjunto no revistan materialidad para su auditoría, por ende, lo que debería hacer es centrar sus esfuerzos en el tema que sí reviste materialidad y en el

eje de la auditoría. Podría dedicarse una enorme cantidad de tiempo a recopilar la documentación necesaria para una auditoría, pero, a los efectos de utilizar los recursos disponibles del mejor modo posible, siempre considere la materialidad de un documento o exposición al realizar su tarea. Los capítulos posteriores contienen más detalles acerca del principio de materialidad en su relación con todas las etapas del proceso de auditoría.

¿En qué consiste la documentación de la auditoría?

En esta sección se describe la importancia de la ***documentación*** de una auditoría. Aunque a continuación se presenta una introducción al tema, él se expone detalladamente a lo largo de este manual, con el análisis de las diversas etapas de la auditoría de desempeño.

La Norma

El auditor debe documentar la auditoría de una manera suficientemente completa y detallada.

Fuente: ISSAI 3000/86

La documentación de la auditoría consiste en el registro de los procedimientos de auditoría realizados, la evidencia de auditoría relevante recabada, y las conclusiones extraídas por el auditor (en ocasiones, también se utilizan expresiones tales como 'documentos de trabajo' o 'rastro de auditoría).

¿Qué debería un auditor experimentado estar en condiciones de comprender a partir de la documentación de la auditoría?

- ✓ La naturaleza, oportunidad y amplitud de la labor realizada.
- ✓ Los hallazgos resultantes de la labor de auditoría y la evidencia obtenida.
- ✓ Cuestiones significativas surgidas durante la auditoría (por ejemplo, cambios en el alcance o el enfoque de la auditoría, decisiones vinculadas con un nuevo factor de riesgo identificado durante la auditoría, medidas tomadas debido a disidencias entre la entidad auditada y el equipo, etc.).
- ✓ Las conclusiones alcanzadas a raíz de las cuestiones significativas mencionadas.
- ✓ Decisiones significativas o claves tomadas al extraer tales conclusiones.

Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

Es importante que las EFS dispongan de políticas y procedimientos en los que se definan los estándares básicos relativos a la documentación de auditoría necesaria para su labor. Estas políticas y procedimientos determinan los estándares correspondientes a los tipos de expedientes que deben conservarse, y durante cuánto tiempo una vez finalizada la auditoría. Las EFS deberían capacitar al personal de auditoría acerca del modo de recopilar y conservar la documentación de auditoría. Las políticas, los procedimientos y la capacitación tienen por objetivo ayudar a garantizar que la documentación recopilada para cada auditoría aporte evidencia sobre los fundamentos de los auditores al extraer conclusiones relativas al logro de los objetivos generales de la auditoría. Las políticas, los procedimientos y la capacitación persiguen demostrar que la auditoría se planificó y llevó a cabo de acuerdo con los requisitos de la EFS y el marco normativo aplicable.

En su carácter de auditor/a, usted debería tomar los recaudos necesarios para asegurarse de que durante la auditoría se recopile y conserve la documentación adecuada para su realización, en concordancia con la política de la EFS. También debería asegurarse de que la documentación recopilada baste para permitir a un auditor avezado, sin una vinculación previa con la auditoría, comprender las decisiones tomadas y el modo de obtención de los resultados de la auditoría. La documentación se inicia en el comienzo mismo de una auditoría de desempeño, al conformarse el equipo a cargo de ella. Al iniciarse la auditoría, usted deberá contemplar la posibilidad de recabar documentación acerca de los siguientes elementos:

- La modalidad de selección del tema de auditoría.
- Cualquier planificación previa realizada.
- Cómo se identificaron las partes interesadas.
- Cual comunicación con las entidades auditadas.
- Cualquier decisión tomada por el equipo y la dirección.
- Cualquier riesgo identificado.

La documentación seguirá siendo muy importante a medida que se avance con la realización de la auditoría y debería completarse de forma oportuna. Usted debería documentar:

- la evidencia y el análisis de ésta por parte de su equipo;
- el modo en que se realizaron los hallazgos;
- revisiones internas, la comunicación con las entidades auditadas y las consideraciones relativas a la realización de cambios (o no) sobre la base de los comentarios recibidos y otras decisiones claves tomadas durante la elaboración de un mensaje y la confección del borrador del informe.

Es importante que su equipo de auditoría comience a recopilar la documentación correspondiente al inicio mismo de su labor, de modo tal que la información recopilada y las decisiones tomadas queden debidamente documentadas. Es necesario que el equipo de auditoría se ponga de acuerdo acerca de la organización de la documentación, y de todos los procesos y enfoques que utilizará para documentar la auditoría. Por ejemplo, muchos tipos de documentos de una auditoría son más sencillos de organizar y administrar cuando se los archiva de forma electrónica en una estructura de carpetas diseñada para el proyecto. En la medida en que la política y los procedimientos de su EFS lo permitan, la documentación en formato electrónico puede reemplazar las copias físicas de los documentos, siempre y cuando se realicen copias de respaldo suficientes de la documentación. Es posible que parte de la evidencia recabada para la realización de la auditoría no pueda almacenarse de forma electrónica; sin embargo, debe guardarse y almacenarse para garantizar que la auditoría se documente de forma adecuada. Por ejemplo, en el contexto de la auditoría tal vez se recopilen objetos físicos que no pueden almacenarse de manera electrónica en un sistema de almacenamiento informático. Estos

Existen numerosos tipos de documentos que los auditores deberían conservar como parte de la Documentación de la auditoría. Ellos incluyen, a modo ilustrativo:

- un índice de la información incluida en el expediente;
- un memorando de todas las decisiones y comunicaciones claves en el que consten las decisiones tomadas, las actividades realizadas, y las comunicaciones internas y externas producidas durante la auditoría;
- declaraciones de independencia formuladas por los auditores;
- el plan de auditoría en el que se señale el alcance, la metodología y los planes para recabar la evidencia utilizada en la auditoría;
- documentación de reuniones con la entidad auditada, por ejemplo, la reunión de apertura para analizar la auditoría y las reuniones próximas a la finalización de la auditoría, en las que se analizan los hallazgos realizados;
- registros de entrevistas para documentar evidencia testimonial obtenida de funcionarios;
- documentación probatoria, por ejemplo, las políticas y procedimientos de la entidad auditada, memorandos, informes sobre el programa, y datos;
- registros de revisiones de expedientes, observaciones o inspecciones;
- respuestas a cuestionarios;
- registros de intercambios en el marco de sesiones con grupos focales y grupos de referencia;
- registros de análisis;
- documentación de revisiones de borradores de informes realizadas por partes interesadas claves y la dirección;
- el informe definitivo referenciado recíprocamente con la evidencia contenida en el expediente ya sea mediante notas escritas en una copia del informe definitivo o en un documento separado en el que se trate la evidencia utilizada para los hallazgos principales, y la sección del expediente en el que consta dicha evidencia.

Fuente: Equipo de Desarrollo IDI/SAD

objetos físicos tienen que conservarse como parte de la documentación de la auditoría. Por último, siga las pautas de su EFS relativas a la conservación de la documentación de auditoría durante un período adecuado.

El equipo de auditoría podría considerar la formulación de un enfoque para establecer referencias recíprocas entre la evidencia recopilada a lo largo de la auditoría y el análisis del equipo. Además de recopilar la evidencia y establecer las referencias recíprocas correspondientes, debería asegurarse de que se apliquen procedimientos adecuados para mantener la confidencialidad y salvaguarda de los documentos de trabajo. A continuación, se presenta un ejemplo de estructura básica de expediente electrónico para una auditoría de desempeño. Esta estructura puede adaptarse sobre la base de las necesidades del equipo y la política de la EFS.

Carpeta de documentación de auditoría

- Documentación administrativa.
- Material sobre antecedentes.
- Material de planificación.
- Material probatorio (por ejemplo, registros de entrevistas, documentos obtenidos).
- Análisis de la evidencia.
- Borradores de informes.
- Material de seguimiento.

¿En qué consiste la supervisión de la auditoría?

En esta sección se describe la importancia de la ***supervisión*** de auditoría. Aunque a continuación se presenta una introducción al tema, él se expone detalladamente a lo largo de este manual, con el análisis de las diversas etapas de la auditoría de desempeño.

La Norma

La EFS debe asegurarse de que el trabajo del personal auditor en cada nivel y en cada fase de auditoría esté supervisado de manera apropiada durante el proceso fiscalizador.

Fuente: ISSAI 3000/66

En general, el supervisor de la auditoría es la persona a cargo de garantizar la observancia de las políticas y procedimientos durante la realización del proceso de auditoría.

La ***supervisión de auditoría*** consiste en brindar al personal asignado a una auditoría apoyo, orientación e instrucciones suficientes como para garantizar que se aborden los objetivos planteados en ella, que las metodologías se apliquen de la manera apropiada, que la evidencia y los análisis se documenten suficientemente, y que el informe correspondiente sea de alta calidad. Los supervisores deben mantenerse informados acerca de los problemas importantes afrontados durante la auditoría y examinar con regularidad la labor realizada para garantizar una tarea de calidad. Un componente importante de la tarea de supervisión es brindar a los integrantes del equipo a su cargo una formación

laboral efectiva, de modo tal que todos los auditores puedan desarrollar sus capacidades para la realización de auditorías de manera efectiva.

¿En qué consiste la supervisión de la auditoría?

- ✓ Asegurarse de que todos los integrantes del equipo comprendan plenamente los objetivos y las preguntas de la auditoría.
- ✓ Asegurarse de que los procedimientos de la auditoría sean idóneos y se realicen adecuadamente.
- ✓ Asegurarse de que la evidencia de la auditoría sea relevante, confiable, suficiente y documentada.
- ✓ Asegurarse de que se cumplan todas las normas de auditoría internacionales y nacionales.
- ✓ Realizar un seguimiento del progreso del encargo de auditoría para garantizar el cumplimiento de los plazos y cronogramas, y que no se supere el presupuesto.
- ✓ Considerar las competencias y capacidades de los miembros individuales del equipo del encargo.
- ✓ Abordar y manejar cuestiones importantes que surjan durante el encargo.
- ✓ Ayudar al auditor a superar dificultades, cuando sea necesario.
- ✓ Brindar una asistencia activa para resolver problemas emergentes.
- ✓ Identificar cuestiones cuyo examen requiere mayor experiencia.
- ✓ Revisar y aprobar la labor de auditoría.

Fuente: GUID 3910/82

Es importante que las EFS brinden orientación, y que los supervisores desempeñen una función de asesoría y revisión durante todas las etapas de la auditoría, asegurándose de que:

- la auditoría cumpla con los estándares profesionales;
- se logren los cometidos expresados en los objetivos de la auditoría;
- se disponga de documentación completa que respalde los hallazgos y recomendaciones de la auditoría;
- los integrantes del personal desarrollen sus competencias profesionales.

Algunas EFS tienen una oficina central que se ocupa de revisar los productos de todas las auditorías, para verificar la observancia de las normas correspondientes, con posterioridad a la revisión de supervisión. Mediante la revisión de la oficina central se garantiza, por ejemplo, que los hallazgos, conclusiones y recomendaciones se apoyen suficiente y adecuadamente en la evidencia recabada, y se presenten de forma clara.

El grado en que la supervisión resulta necesaria depende de múltiples factores, como el tamaño de la organización de auditoría, la experiencia de los auditores y la importancia de la labor encomendada. Por ejemplo, es probable que una auditoría que abarque cuestiones con un alto nivel de materialidad, como aquellos temas que suponen la utilización de grandes sumas de fondos públicos con fines operativos, o cuestiones extremadamente sensibles desde una perspectiva política o social, hagan necesario un mayor nivel de supervisión y control dentro del equipo de auditoría y la EFS. Independientemente de estos factores, es necesario que la labor de auditoría sea revisada por uno o más integrantes jerárquicos del equipo de auditoría y la dirección de la EFS durante todo el proceso de auditoría y, especialmente, antes de la finalización del informe correspondiente.

En su carácter de auditor, asegúrese de dar cumplimiento a los requisitos de su EFS en materia de supervisión. Por ejemplo, en lo relativo a la provisión de documentación de auditoría a su supervisor para que él/ella la examine y exprese su opinión. Usted también debería adoptar una actitud receptiva y responder adecuadamente a cualquier indicación, asesoramiento, monitoreo, y comentarios y

sugerencias que su supervisor brinde o formule, y procurar mejorar sus competencias y desempeño profesionales de manera constante.

¿Qué son el riesgo y aseguramiento de auditoría?

La Norma

El auditor debe activamente gestionar el riesgo de auditoría para evitar el desarrollo de hallazgos, conclusiones y recomendaciones de auditoría incorrectos o incompletos, brindando así información desequilibrada (imprecisa) o que no agregue valor.

El auditor debe comunicar, de una forma transparente, certeza o aseguramiento sobre el resultado de la auditoría del asunto seleccionado respecto a los criterios correspondientes.

Fuentes: ISSAI 3000/52 e ISSAI 3000/32

Las EFS y los auditores también deberían gestionar activamente el ***riesgo de auditoría***. La gestión de riesgos debería posibilitar tanto a una EFS como al equipo de auditoría brindar un grado de ***aseguramiento*** que permita a los destinatarios previstos de la auditoría confiar en la información brindada a través de ella, y que los resultados pueden utilizarse como fundamento para la toma de decisiones.

Existen numerosos riesgos asociados a la auditoría de desempeño, como se expone en la **Figura 6**. La EFS y sus auditores deben brindar a los usuarios garantías acerca de la adecuada minimización y gestión de estos riesgos.

Figura 6: Riesgos comunes en la auditoría de desempeño

Conclusiones erróneas o incompletas	Los auditores extraen conclusiones erróneas o incompletas y formulan recomendaciones que no se centran en las cuestiones necesarias o adecuadas. Esto puede obedecer a numerosos factores, como una incorrecta evaluación de la evidencia y la inobservancia de los procedimientos de auditoría adecuados y necesarios.
Información desequilibra-da	Los auditores no informan acerca de la aplicación de buenas prácticas, no exponen los logros de la entidad auditada, y no dan cuenta de los factores coadyuvantes de las deficiencias identificadas. Por ejemplo, se ponen de relieve las deficiencias sin explicar las dificultades o limitaciones que la entidad auditada padece, o se evalúa su desempeño sin mencionarse cuáles son los estándares de desempeño aceptables.
El valor añadido aportado a los usuarios a raíz de la auditoría	Los auditores no brindan información o conocimientos novedosos derivados de la auditoría. Específicamente, no aportan nuevas perspectivas analíticas (un análisis más amplio o profundo), ni facilitan el acceso a la información a diversas partes interesadas.
Dificultades para obtener información de calidad	Los auditores no tienen acceso a la información necesaria, o dicho acceso es limitado. Asimismo, es posible que la información no satisfaga las normas de calidad aplicables (es decir, los datos no son confiables). Dado que los hallazgos de una auditoría dependen en gran medida de la calidad de la información y los datos recabados, es esencial evaluar el riesgo de no poder acceder a información y datos de calidad al planificar y llevar a cabo una auditoría.
Análisis insuficiente	Los auditores no realizan análisis suficientes debido a la falta de experiencia, criterios de auditoría o acceso a la información. Si durante la etapa de planificación se actuase con diligencia, los riesgos vinculados con la falta de experiencia y los criterios de auditoría podrían mitigarse durante el desarrollo de ésta.
Omisión de información o argumentos relevantes	Durante la etapa de planificación, los auditores no identifican todas las cuestiones claves que se abordarán durante la auditoría, omiten considerar evidencia relevante, o no se pronuncian frente a argumentos importantes contenidos en las conclusiones de la auditoría.
Existencia de fraude, utilización abusiva de los recursos y/o prácticas	Los auditores no evalúan si el riesgo de fraude es significativo en el contexto de los objetivos de la auditoría y/u omiten informar de inmediato acerca de la existencia de fraude o irregularidades. Se alienta al auditor a seguir los procedimientos establecidos por la EFS ante la detección de este tipo de ilícito.
Complejidad substancial o sensibilidades políticas	Los auditores no manejan con idoneidad temas altamente complejos y políticamente sensibles. Eso podría acarrear un serio perjuicio para la credibilidad del informe de la auditoría y la EFS.

Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

El concepto de aseguramiento es inseparable del concepto de riesgo. Normalmente no se espera que los auditores de desempeño brinden aseguramiento a través de una opinión global, comparable con la opinión derivada de las auditorías financieras, acerca del logro de la economía, la eficiencia y la eficacia por parte de las entidades auditadas (ISSAI 300/21).

Los usuarios de un informe de auditoría deberían confiar en que las conclusiones de un informe son fiables y válidas. Según la GUID 3910/27, la fiabilidad y validez de la información implican que las conclusiones sobre la materia objeto de auditoría se encuentren vinculadas lógicamente con el (los) objetivo(s) y criterios de la auditoría, y que se sustenten en evidencia suficiente y adecuada. Las conclusiones deben redactarse de un modo que incremente el grado de confianza de los usuarios previstos acerca de la evaluación de la materia subyacente en función de determinados criterios.

Es importante que el auditor establezca con claridad los vínculos entre los objetivos, criterios y hallazgos de la auditoría sobre la base de evidencia sólida. Esto tiene lugar mediante una enunciación clara del modo en que los hallazgos, los criterios y las conclusiones se desarrollaron de una forma equilibrada y razonable, y el motivo por el cual las combinaciones de hallazgos y criterios dan lugar a una conclusión general o un conjunto de conclusiones determinadas. Si esto se hace de forma idónea, los usuarios previstos pueden confiar en la validez de las conclusiones y, entonces, el auditor habrá logrado el aseguramiento deseado (GUID 3910/32). El nivel de aseguramiento brindado al usuario previsto tiene que comunicarse de un modo transparente.

Los equipos de auditoría y los auditores deberían tratar de gestionar el riesgo de auditoría y brindar aseguramiento, cerciorándose para ello de que se verifiquen los siguientes requisitos:

- la auditoría se enmarca en el ámbito de competencias de la EFS y éste se encuentra adecuadamente definido;
- la entidad de auditoría dispone del capital humano, dotado de las aptitudes y los conocimientos necesarios para realizar la auditoría;
- el diseño de la auditoría prevé de manera efectiva la existencia de riesgos y su gestión;
- se dispone de acceso a los registros y datos necesarios para realizar la auditoría;
- los registros y datos son confiables y completos;
- el nivel de inversión necesario para desarrollar un producto de calidad es proporcional a los riesgos; y
- en todos los niveles se establecen responsabilidades y requisitos de rendición de cuentas claros para gestionar la calidad a lo largo del encargo de auditoría, lo que incluye su diseño, la asignación de personal, la intervención de las partes interesadas, el desarrollo del mensaje y la revisión del producto.

Fuente: Equipo de Desarrollo IDI/SAD

Como auditor/a, es necesario que evalúe el riesgo de auditoría y tome los recaudos necesarios para brindar aseguramiento. Específicamente, lo que usted debe hacer es:

(1) identificar los riesgos;

(2) evaluar dichos riesgos;

(3) desarrollar e implementar estrategias para prevenirlos y mitigarlos; y

(4) monitorear el riesgo de auditoría y las estrategias de mitigación durante todo el proceso de auditoría y realizar ajustes frente a condiciones cambiantes, según las necesidades.

Son muchos los factores que inciden en el riesgo de auditoría y el nivel de aseguramiento, pero un factor de especial importancia es la capacidad de su equipo de auditoría para:

- desarrollar un diseño de calidad que abarque el alcance de la auditoría y la idoneidad de los procedimientos de recopilación de evidencia;
- comprender suficientemente la materia objeto de auditoría para gestionar de forma activa el riesgo y el diseño de la auditoría. Es necesario que los equipos de auditoría contemplen las

condiciones de la materia objeto de auditoría y el nivel de confianza que los destinatarios previstos del informe de auditoría requieren; y

- ejercer de manera efectiva el juicio y el escepticismo profesionales al evaluar los riesgos, considerando la singularidad de cada tema de auditoría. Es necesario que usted realice un meticuloso proceso de investigación y aprendizaje acerca del tema auditado, y que documente lo comprendido acerca de la materia objeto de auditoría de un modo que transmita confianza sobre dicha comprensión.

Los Capítulos 4 y 5 contienen más detalles acerca de la evaluación y mitigación de los riesgos de auditoría

¿Qué implica la comunicación con las entidades auditadas, las partes interesadas externas, los medios y el público?

La Norma

El auditor debe planificar y mantener una comunicación eficaz y apropiada sobre los aspectos clave de la auditoría con la entidad auditada y las partes interesadas relevantes, durante todo el proceso de auditoría.

El auditor debe tener cuidado en asegurar que la comunicación con las partes interesadas no comprometa la independencia e imparcialidad de la EFS.

La EFS debe comunicar con claridad las normas observadas para realizar la auditoría de desempeño.

El auditor debe, como parte de la planeación y/o conducción de la auditoría, discutir los criterios de auditoría con la entidad auditada.

Las EFS deben adoptar normas, procesos y métodos de auditoría objetivos y transparentes, por ejemplo, aquellos vinculados con la recepción de parte de la entidad auditada de comentarios sobre los hallazgos y recomendaciones de la auditoría.

Fuentes: ISSAI 3000/55, ISSAI 3000/59, ISSAI 3000/61, ISSAI 3000/49 e INTOSAI-P-20, Princípio 3

Su equipo de auditoría no trabaja en soledad al realizar una auditoría de desempeño. Usted y su equipo deberían mantener una ***comunicación*** efectiva y apropiada con las entidades auditadas a los efectos de obtener la información necesaria para realizar su análisis y extraer conclusiones acertadas. Una auditoría puede tener por objeto una o varias entidades. La comunicación con todas las entidades involucradas es importante. Además de consultar con las partes interesadas internas de su EFS, como los abogados, los metodólogos y los expertos técnicos, también conviene solicitar la asistencia de partes interesadas externas. Por ejemplo, la EFS puede contratar los servicios de expertos en la materia provenientes de organizaciones profesionales o firmas de investigación para que colaboren en la auditoría. Sin embargo, al recurrir a este tipo de asistencia, es importante mantener la independencia y no permitir que el experto influya indebidamente en las conclusiones de la auditoría. Por último, para aquellas EFS que informan a los medios acerca de su labor, quizá sea necesario considerar una estrategia para comunicarse tanto con ellos como con el público (especialmente cuando se trate de auditorías vinculadas con temas controvertidos o de alta visibilidad).

Comunicación con las entidades auditadas

Es importante mantener a las entidades auditadas involucradas en todas las cuestiones relevantes vinculadas con la auditoría. La importancia de esta práctica yace en la posibilidad de gestar una relación de trabajo constructiva y garantizar que el equipo de auditoría esté en condiciones de lograr los objetivos propuestos y realizar una labor de alta calidad. La comunicación abarca tanto obtener información relevante para la auditoría, como formular a los encargados de dirigir y gestionar la entidad auditada observaciones oportunas sobre hallazgos y conclusiones potenciales. Una EFS puede impartir a sus auditores instrucciones acerca de los requisitos mínimos generales relativos a la comunicación con las entidades auditadas. Por ejemplo, las EFS podrían orientar acerca del momento en que los auditores deben comunicarse con las entidades auditadas y el tipo o nivel de detalle a discutir. O, por ejemplo, las políticas y procedimientos de la EFS podrían estipular que las recomendaciones formuladas a un organismo auditado no tengan un carácter tan prescriptivo y detallado como para que la entidad sea percibida como una firma de consultoría, en lugar de como un organismo constituido por auditores imparciales e independientes.

Se recomienda que su equipo de auditoría se comunique con las entidades auditadas a intervalos regulares durante la totalidad de la auditoría. Específicamente, su equipo podría:

- iniciar el proceso de comunicación con las entidades auditadas en la etapa de planificación, y continuar durante la totalidad de la auditoría. Dada la posibilidad de que las entidades auditadas no tengan un conocimiento previo sobre la auditoría de desempeño, es importante exponerles la finalidad de este tipo de auditoría y explicar el proceso correspondiente;

- involucrar a las entidades auditadas en las etapas iniciales de la auditoría durante el desarrollo de: la materia objeto de auditoría; los objetivos y preguntas de la auditoría; los criterios de auditoría; el período abarcado por la auditoría; y las empresas de propiedad estatal, los organismos y/o los programas a incluir en la auditoría. El acceso a la documentación, los datos, la confidencialidad/sensibilidad de la información que se compartirá y el modo en que ella puede utilizarse y divulgarse en el informe de auditoría definitivo, son cuestiones clave a conversar con las entidades auditadas al inicio del proceso de auditoría, preferentemente durante la planificación de la auditoría;

- realizar reuniones de actualización con las entidades auditadas durante todo el proceso de auditoría y tener en cuenta sus comentarios y sugerencias. A menudo, las auditorías evolucionan a medida que el equipo de auditoría aprende más acerca del tema y la información es obtenida y analizada. Usted debería mantener a las entidades auditadas informadas acerca de cualquier cambio substancial en los aspectos claves de la auditoría, por ejemplo, aquellos relacionados con

Para entablar una comunicación efectiva con la entidad auditada, los auditores pueden recurrir a:

- reuniones presenciales con los funcionarios de dicha entidad;
- teleconferencias;
- mensajes escritos, por ejemplo, a través de cartas y correos electrónicos;

Es preciso que los equipos de auditoría se reúnan con las entidades auditadas en determinados momentos claves de la auditoría, ello supone:

- una reunión de apertura para analizar el objetivo, las preguntas, el alcance y la metodología, las necesidades de información y los plazos de la auditoría;
- reuniones de trabajo para obtener información y datos de las entidades auditadas y mantenerlas al corriente del progreso de la auditoría;
- una reunión cercana a la finalización de la auditoría. En ella se analiza el borrador de los hallazgos realizados y la entidad auditada tiene la oportunidad de realizar comentarios y aportar información adicional.

Al comunicarse con la entidad auditada, es importante que los auditores:

- demuestren profesionalismo, respeto y cortesía;
- se aseguren de mantener su independencia e imparcialidad.

Fuente: Equipo de Desarrollo IDI/SAD

las preguntas o los criterios. Una comunicación efectiva puede mejorar sus posibilidades de acceso a la información y los datos, y ayudar al auditor a comprender mejor las perspectivas de las entidades auditadas;

- brindar a las entidades auditadas la oportunidad de comentar acerca de los hallazgos, las conclusiones y las recomendaciones de la auditoría. Asimismo, los comentarios formulados por las entidades auditadas pueden utilizarse para subsanar errores fácticos y considerar la necesidad de realizar otros cambios en los informes definitivos. Las diferencias de opiniones subsistentes u otros comentarios importantes pueden publicarse como parte del informe, junto con las respuestas de la EFS.

Un diálogo franco, que dé participación a las entidades auditadas durante todo el proceso de auditoría, es importante para el logro de mejoras significativas en la gobernanza y puede potenciar el impacto de la auditoría. En este contexto, es posible mantener interacciones constructivas con las entidades auditadas mediante la comunicación de los hallazgos y perspectivas preliminares de la auditoría, a medida que ellos surgen y se evalúan durante la realización de ésta. Sin embargo, recuerde que siempre debe mantener una adecuada independencia e imparcialidad mientras se establece una comunicación efectiva y se trabaja con las entidades auditadas.

Comunicación con las partes interesadas externas

Previamente hicimos referencia a la importancia de que la EFS conforme equipos de auditoría que colectivamente dispongan de los conocimientos y las aptitudes necesarios para realizar la auditoría y efectuar consultas con las partes interesadas dentro de la EFS, como los expertos o metodólogos, durante todas las etapas de la auditoría. También es importante interactuar con partes interesadas externas a la EFS. Algunas posibles partes interesadas externas a su organización son:

- las comunidades académicas y empresariales;
- los organismos internacionales;
- los auditores internos;
- los ciudadanos y sus representantes;
- las instituciones de investigación;
- las organizaciones de la sociedad civil (OSC);
- las asociaciones profesionales;
- los representantes de grupos vulnerables;
- otras organizaciones no gubernamentales;
- los expertos legales, cuando la EFS no disponga de la pericia necesaria en la materia.

La comunicación con las partes interesadas es importante tanto para la dirección de la EFS como para los equipos de auditoría. Por ejemplo, es necesario que las EFS entablen buenas relaciones con diversas organizaciones para promover una colaboración productiva.

Además, usted, en su carácter de auditor/a debería esforzarse por mantener buenas relaciones profesionales con todas las partes interesadas vinculadas con la auditoría. Ello debería propiciar un flujo de información libre y franco, en tanto los requisitos en materia de confidencialidad lo permitan, la realización de conversaciones en un clima de mutuo respeto y comprensión de los roles y responsabilidades correspondientes a cada parte interesada. Aunque la comunicación con las partes interesadas es importante, es esencial que no comprometa la independencia e imparcialidad de la auditoría o la EFS. Por ejemplo, es posible que su EFS disponga de políticas o procedimientos donde se estipulen los tipos de detalles o la documentación de auditoría que pueden compartirse con las partes interesadas externas a su EFS.

Cómo comunicarse con los medios y el público

Una estrategia concebida para dirigirse a los medios y comunicarse con ellos puede ser importante para informar al público acerca de la labor de auditoría. Es una buena práctica recurrir a los medios para poner a disposición del público y otras partes interesadas los informes de auditoría, a menos que ello esté prohibido por leyes o reglamentos. La difusión pública de los resultados de las auditorías, a menos que tal difusión se encuentre específicamente restringida, disminuye la susceptibilidad de dichos resultados a interpretaciones erróneas y facilita su seguimiento para corroborar si se han tomado las medidas correctivas adecuadas. Es importante que las EFS realicen esfuerzos razonables para considerar las necesidades del público y los medios al solicitar información sobre su labor. El trato que las EFS dispensan a todos los medios –sean estos impresos o electrónicos, locales o nacionales, domésticos o internacionales– debe ser ecuánime y equilibrado.

En su carácter de auditor/a, es importante que usted cumpla con la directrices o normas de su EFS relativas a la comunicación con los medios y el público. Por ejemplo, tales directrices pueden indicar qué nivel de funcionarios de la EFS están autorizados a participar en las entrevistas con los medios.

Los principios para la realización de una auditoría de desempeño de calidad abarcan la totalidad de su labor, por lo tanto, siempre es conveniente ...

- … comprender el marco de control y aseguramiento de la calidad de su EFS y actuar en consecuencia;
- … considerar la independencia, ser conscientes de las posibles amenazas que pesan sobre ella, y dar cuenta de ellas, si fuese necesario;
- … respetar todas las normas y requisitos de su EFS en materia de ética;
- … ejercer adecuadamente el criterio y escepticismo profesionales;
- … cerciorarse de que el equipo de auditoría disponga en su conjunto de las competencias profesionales para realizar la auditoría;
- … determinar la materialidad de los temas y hallazgos, documentar debidamente la evidencia y las decisiones vinculadas con ésta, y garantizar una efectiva supervisión de la auditoría;
- … evaluar el riesgo de auditoría e instrumentar estrategias de aseguramiento;
- … planificar y mantener una comunicación efectiva y adecuada acerca de aspectos claves de la auditoría, tanto con la entidad auditada como con partes interesadas claves; y
- … tener en cuenta que las auditorías de desempeño requieren una aplicación substancial del criterio, la interpretación y el escepticismo, debido a que la evidencia vinculada con ellas por lo general es persuasiva en lugar de concluyente, lo que supone una reconsideración constante.

Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

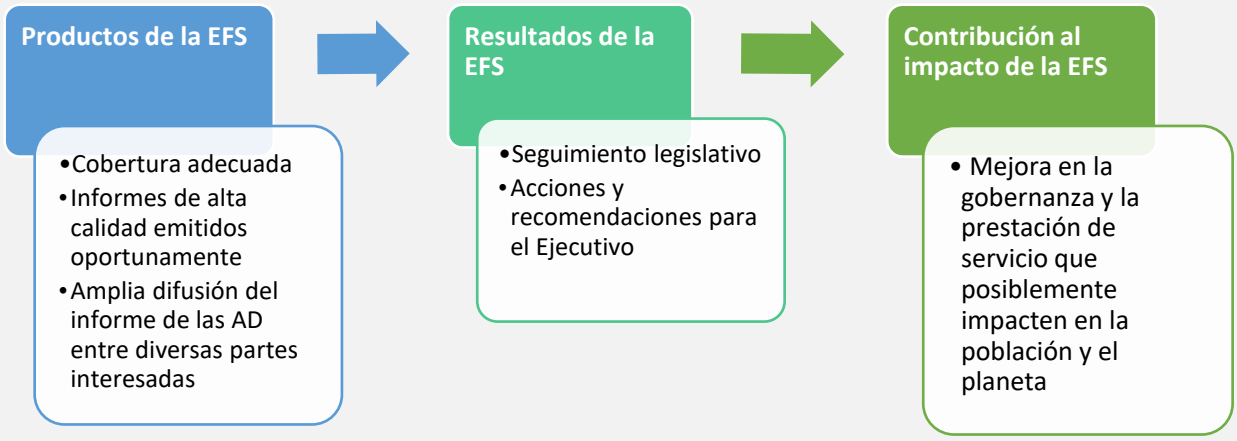
Consideraciones de la IDI para la incorporación de la inclusión y la maximización del impacto de las auditorías de desempeño

Además de los principios generales establecidos en las ISSAI sobre auditoría de desempeño, desearíamos resaltar dos consideraciones transversales relativas a las auditorías de desempeño: el impacto de las auditorías y la inclusión prevista en ellas. Estas consideraciones no constituyen requisitos propios de la auditoría de desempeño, es decir, es posible que la auditoría de desempeño continúe siendo compatible con la ISSAI si no se comprobase la existencia de estos factores. Sin embargo, la IDI recomienda que las EFS incorporen consideraciones relacionadas con el impacto y la inclusión de las auditorías en todo el proceso de auditoría de desempeño, para mejorar el valor y los beneficios brindados por la EFS.

Proceso de auditoría orientado hacia el impacto

La IDI describe el 'impacto de auditoría' como el aporte de la labor de auditoría de una EFS a los efectos positivos a largo plazo en la población y el planeta (una sociedad/un grupo/un área), especialmente con relación a aquellos que han sido dejados atrás. Dicho impacto de auditoría se obtiene mediante una cadena de valor de productos y resultados de la EFS. La **Figura 7** es una ilustración de una potencial cadena de valor en el caso de las auditorías de desempeño.

Figura 7: Cadena de valor de los productos y resultados de la EFS



Aunque las EFS ejercen control sobre sus productos, existen numerosos factores que pueden afectar sus resultados y su contribución al impacto. Las EFS forman parte de un ecosistema. El contexto social, económico y político del país, y las múltiples partes interesadas, como los órganos legislativos, el Poder Ejecutivo, las organizaciones de la sociedad civil, las asociaciones profesionales, la academia, los medios, etc., cumplen un rol en el logro del impacto de las auditorías.

Preguntas clave

- ¿Cuál es el impacto previsto de esta auditoría de desempeño?
- ¿El tema seleccionado contribuirá al impacto de la auditoría deseado?
- ¿El marco de diseño de la auditoría conducirá al impacto de auditoría deseado?
- ¿Se encuentran las partes interesadas clave involucradas durante todo el proceso de auditoría?
- ¿Las recomendaciones de auditoría conducirán a un impacto positivo, inclusive para aquellos que han sido dejados atrás?

Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

A continuación, se presentan algunas sugerencias para aumentar el impacto de la auditoría.

Sugerencias para acrecentar el impacto de la auditoría

- ✓ Interactuar con la dirección de la EFS.
- ✓ Comunicarse constantemente con las entidades auditadas.
- ✓ Crear una coalición de partes interesadas.
- ✓ Comunicar el valor de su labor.
- ✓ Reflexionar acerca del impacto de auditoría durante la totalidad del proceso que le es propio.
- ✓ Adherir a las ISSAI.

Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

Incorporación de consideraciones vinculadas con la inclusión en las auditorías de desempeño

Miles de millones de personas en todo el planeta continúan viviendo en la pobreza, privadas de una vida digna. Existen enormes disparidades en términos de oportunidades, riqueza y poder. La inequidad de género continúa siendo un desafío clave. Quedan atrás aquellas personas que carecen de las opciones y oportunidades de participar en los procesos y beneficios gubernamentales, y beneficiarse de ellos. Las personas pueden ser vulnerables y dejadas atrás por un conjunto de factores, como su género, etnia, edad, clase social, discapacidad, orientación sexual, religión, nacionalidad, pertenencia a un pueblo originario, situación migratoria, situación socioeconómica, lejanía geográfica, etc. En cada contexto nacional, es importante que los responsables de la gobernanza garanticen que las políticas, los programas y las instituciones gubernamentales tengan un carácter inclusivo y sean receptivos a las necesidades de los marginados.

La inclusión de los marginados es importante tanto en lo relativo a los resultados como al proceso decisorio gubernamental. Dado que la auditoría de desempeño procura contribuir a una gobernanza y prestación de servicios que sean eficaces, es importante examinar si las personas a cargo de la

gobernanza han actuado con un criterio inclusivo y receptivo a las necesidades de los grupos marginados en el contexto nacional.

Es posible abordar la cuestión de la inclusión en las auditorías de desempeño del siguiente modo:

- **Examinar la inclusión como componente de todo tema de auditoría de desempeño** – Por ejemplo, al auditar la fortaleza y resiliencia de los sistemas de salud púbica nacionales, uno de los temas analizados podría ser la preparación de estos sistemas para responder a las necesidades de los sectores marginado de la población durante una emergencia. Por ejemplo, poblaciones integradas por personas con discapacidades, migrantes y refugiados.
- **Seleccionar temas que impacten directamente en las personas marginadas** – Sobre la base de las prioridades nacionales, usted puede decidir seleccionar temas de alta prioridad que impacten directamente en las personas marginadas. Por ejemplo, si usted se encontrase en un país con altas tasas de violencia contra las mujeres, podría seleccionar la eliminación de la violencia contra las mujeres como un tema de auditoría de desempeño.
- **Examinar la interseccionalidad de dos o más áreas de marginación** – Basado en las prioridades nacionales y en el contexto del país, usted puede decidir seleccionar dos o más áreas de intersección. Por ejemplo, usted puede auditar el acceso a unidades de salud por personas mayores que viven en barrios pobres.
- **Interactuar con partes interesadas y beneficiarios de sectores marginados** – El propio proceso de auditoría puede incorporar la cuestión de la inclusión mediante la interacción con organizaciones de la sociedad civil que representen grupos marginados relevantes o acercándose a los sectores marginados. Tal interacción ofrecería muchos beneficios, como contribuir a una mejor comprensión de la materia objeto de auditoría, y asegurarse de que las voces de estos sectores sean escuchadas y consideradas en todas las etapas de la auditoría. Tal interacción también contribuiría a la capacidad de formular recomendaciones de auditoría relevantes.
- **Visualizar el impacto de la auditoría en sectores marginados** – La inclusión también puede ser un tema para considerar al visualizar el impacto de su auditoría. ¿Qué diferencia macará su auditoría para los sectores marginados?
- **Comunicar mensajes clave de sus auditorías para generar una mayor conciencia acerca de las cuestiones afrontadas por los sectores marginados.** La comunicación adecuada de mensajes clave irá contribuir para aumentar el impacto de la auditoría.

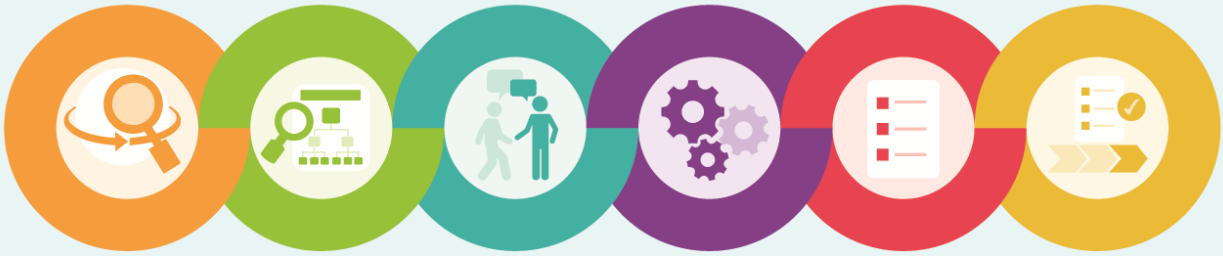
Preguntas que podría formularse para examinar el grado de inclusión

- ✓ ¿De qué modo el gobierno identifica los grupos marginados y los tiene en cuenta en la implementación de las políticas?
- ✓ ¿Quiénes han sido dejados/as atrás, y cuáles son las razones que subyacen a su vulnerabilidad?
- ✓ ¿Qué fuentes de datos desagregadas hay disponibles, y cuáles son las deficiencias en materia de datos?
- ✓ ¿Qué medidas se están tomando para determinar las necesidades de las personas marginadas?
- ✓ ¿De qué modo el gobierno se asegura de que las personas marginadas sean incluidas en los procesos de toma de decisiones?
- ✓ ¿De qué modo el gobierno se asegura de que se informe a los grupos marginados acerca de las decisiones y acciones del gobierno?
- ✓ ¿Qué medidas ha tomado el gobierno a partir de las recomendaciones de la EFS relacionadas con las poblaciones marginadas y vulnerables?

Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

El proceso de la auditoría de desempeño

Conceptos y hechos importantes



Paso 1
Selección del tema de la auditoría

Paso 2
Diseño de la auditoría

Paso 3
Ejecución de la auditoría

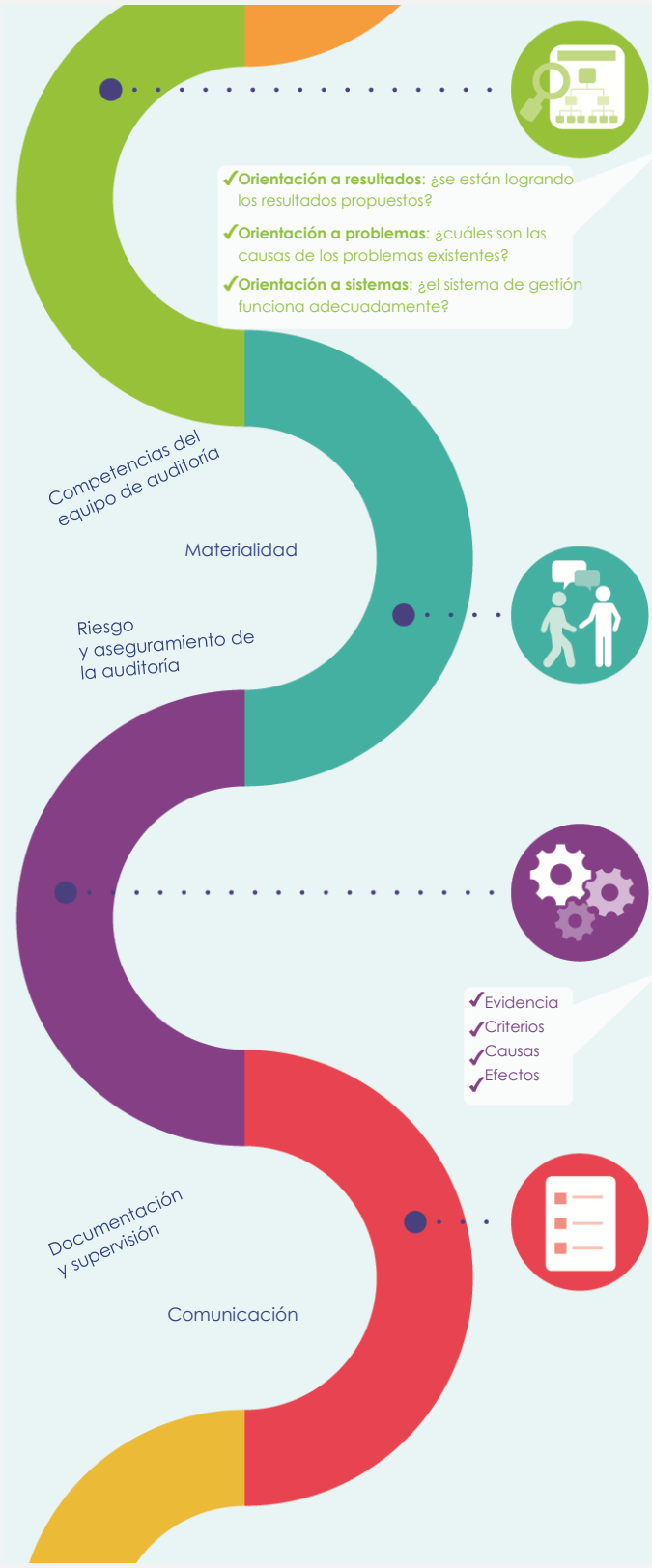
Paso 4
Desarrollo de hallazgos, conclusiones, y recomendaciones

Paso 5
Redacción del informe

Paso 6
Seguimiento de los resultados de la auditoría

Selección del tema de la auditoría

- **Comprender los intereses y las prioridades** del Ministerio, la Legislatura, el Gobierno, u otras partes interesadas, como las organizaciones de la sociedad civil y el público.
- Aplicar **criterios de selección** para asegurarse de que los temas de la auditoría sean significativos, auditables y congruentes con el mandato de la EFS.
- **Explorar el entorno de la auditoría** mediante la realización de análisis de riesgos, financieros y vinculados con las políticas.
- **Priorizar los temas de la auditoría** y determinar las prioridades más altas de la EFS.
- **Seleccionar un tema** para el equipo de auditoría.



Diseño de la auditoría

- Realizar **un estudio previo** para comprender mejor el tema de la auditoría.
- Determinar el **enfoque de la auditoría**.
- Orientación a resultados: ¿se están logrando los resultados propuestos?
- Determinar los **objetivos** de la auditoría para establecer las razones de su realización.
- Formular las **preguntas de la auditoría** para orientar áreas específicas de ésta.
- Identificar **criterios de auditoría** adecuados para medir el desempeño de la entidad auditada en relación con lo que se espera.
- Desarrollar la **metodología** que oriente la recopilación y análisis de la información.
- **Documentar** el diseño de la auditoría, por ejemplo, mediante un matriz, y elaborar un cronograma del proyecto.

Ejecución de la auditoría

- Comprender la importancia de recopilar evidencia **suficiente** y **adecuada**.
- Recopilar información y datos **utilizando la metodología aprobada**.
- **Analizar** la información y los datos recopilados utilizando métodos de análisis cualitativo y cuantitativo.

Desarrollo de los hallazgos, conclusiones y recomendaciones

- Identificar los **hallazgos** de la auditoría.
- Elaborar el **mensaje**, con un equilibrio adecuado entre los hallazgos positivos y negativos.
- Redactar las **conclusiones y recomendaciones**, si correspondiese.

Redacción del informe

- Estructurar el informe de un modo tal que permita **comunicar efectivamente** los resultados de la auditoría.
- **Redactar** el informe, de acuerdo con los lineamientos de su EFS.
- Obtener los **comentarios de la entidad auditada** acerca del borrador del informe.
- Una vez recibida la aprobación de la dirección de la EFS, finalizar y **publicar** el informe.
- **Comunicar** los resultados de los informes a las partes pertinentes.

Seguimiento de los resultados de la auditoría

- Determinar el **progreso** realizado respecto a los hallazgos y recomendaciones de la auditoría
- Verificar si los problemas identificados han sido **abordados**.
- Determinar los **beneficios** económicos y no económicos.
- Identificar áreas para la realización de **futuras auditorías**.

Las 3E de la auditoría del desempeño de programas

Economía
Mantener acotados los costos

Eficiencia
Obtener el mayor provecho de los recursos disponibles

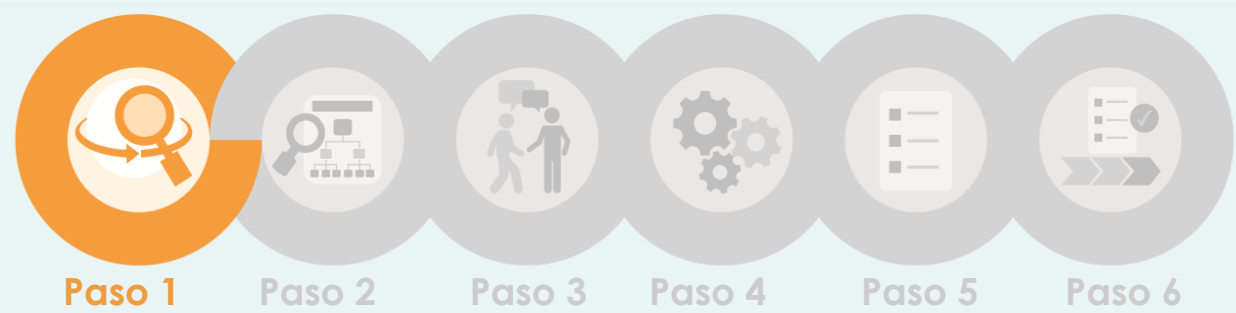
Eficacia
Lograr los objetivos y resultados pretendidos

Consejos

- Solicite asesoramiento experto de partes interesadas Internas a la EFS, además de los expertos externos.
- Comuníquese con las entidades auditadas durante la auditoría.
- Utilice el juicio profesional mediante la aplicación de conocimientos, experiencia, y escepticismo a cada etapa de la auditoría.
- Considere la inclusión al diseñar, llevar a cabo, y presentar informes.
- Considere el equilibrio al informar sobre los resultados positivos así como también sobre las deficiencias.

Capítulo 3

¿Cómo seleccionar los temas de una auditoría de desempeño?



Selección de un tema de auditoría

- **Comprender los intereses y las prioridades** de los Ministerios, la Legislatura, el Gobierno, u otras partes interesadas, como las organizaciones de la sociedad civil y el público.
- Aplicar **criterios de selección** para asegurarse de que los temas de la auditoría sean significativos, auditables y congruentes con el mandato de la EFS.
- **Explorar el entorno de auditoría** mediante la realización de análisis de riesgos, financieros y vinculados con políticas.
- **Priorizar los temas de la auditoría** y determinar las prioridades más altas de la EFS.
- **Seleccionar** un tema para el equipo de auditoría.

Según la ISSAI 3000, la planificación de la auditoría de desempeño consta de dos partes: la selección de los temas y el diseño de la auditoría. Este capítulo versa sobre la etapa de selección. En él se explica el modo en que las Entidades Fiscalizadoras superiores (EFS) pueden escoger los temas que auditarán. El Capítulo 4 versa sobre el diseño de la auditoría de desempeño.

El proceso de selección puede variar entre una EFS y otra. Es importante que usted, en su carácter de auditor, comprenda el modo en que se realiza la selección de temas al realizar su labor. En este capítulo se ofrece una orientación general basada en los requisitos en materia de auditoría de desempeño de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (las ISSAI) y las prácticas habituales en las EFS.

En este capítulo se responderán las siguientes preguntas:

- ¿Qué es el proceso de planificación estratégica?
- ¿De qué modo las EFS exploran el entorno de auditoría para identificar temas posibles para las auditorías de desempeño?
- ¿Cómo surgen las solicitudes de las partes interesadas externas?
- ¿Por qué una EFS podría considerar un tema de auditoría que no es responsabilidad de una única entidad auditada?
- ¿Qué criterios utilizan las EFS para seleccionar temas relativos a las auditorías de desempeño?

¿Qué es el proceso de planificación estratégica?

La Norma

El auditor debe seleccionar los temas de auditoría mediante el proceso de planificación estratégica de la EFS, mediante el análisis de los temas potenciales y la realización de una investigación para identificar los riesgos y problemas de auditoría.

Fuente: ISSAI 3000/89

La planificación estratégica es el proceso por el que se determinan las metas a largo plazo de una EFS y se identifica el mejor enfoque posible para alcanzarlas[13]. El proceso de planificación estratégica de la EFS puede concebirse como el primer paso en la selección de temas, dado que abarca el análisis de las potenciales áreas de auditoría y define las bases para la asignación eficiente de los recursos de auditoría (ISSAI 3000/92). La entidad analiza estas cuestiones para identificar qué auditorías de desempeño son de mayor interés para el público, el gobierno y la Legislatura; y cuáles pueden añadir más valor.

El proceso de planificación estratégica utilizado varía entre una EFS y otra. Los planes habitualmente abarcan varios años y guían a las EFS en la selección de los temas para la realización de auditorías de desempeño. Normalmente, el plan estratégico conducirá a la elaboración de un plan operativo de nivel inferior, en el que se indican los temas que se abordarán durante el siguiente año o los años posteriores.

Los objetivos de la planificación estratégica de la auditoría habitualmente abarcan …

- … brindar a la dirección superior de la EFS una base sólida para definir la orientación de futuras auditorías;
- … comprender los riesgos afrontados por las entidades auditadas y considerarlos al seleccionar las auditorías;
- … identificar y seleccionar aquellas auditorías de desempeño que podrían mejorar la rendición de cuentas en el sector público y el ámbito administrativo;
- … comunicar tanto a las entidades auditadas como a la Legislatura las prioridades de la EFS en materia de auditoría de desempeño;
- … elaborar un programa de trabajo realizable con los recursos disponibles; y
- … brindar a la EFS una base para la rendición de cuentas.

Fuente: Equipo de Desarrollo IDI/SAD

[13] Esto difiere de un plan estratégico operativo y organizacional. Sin embargo, el plan estratégico de auditoría servirá de insumo al plan organizacional.

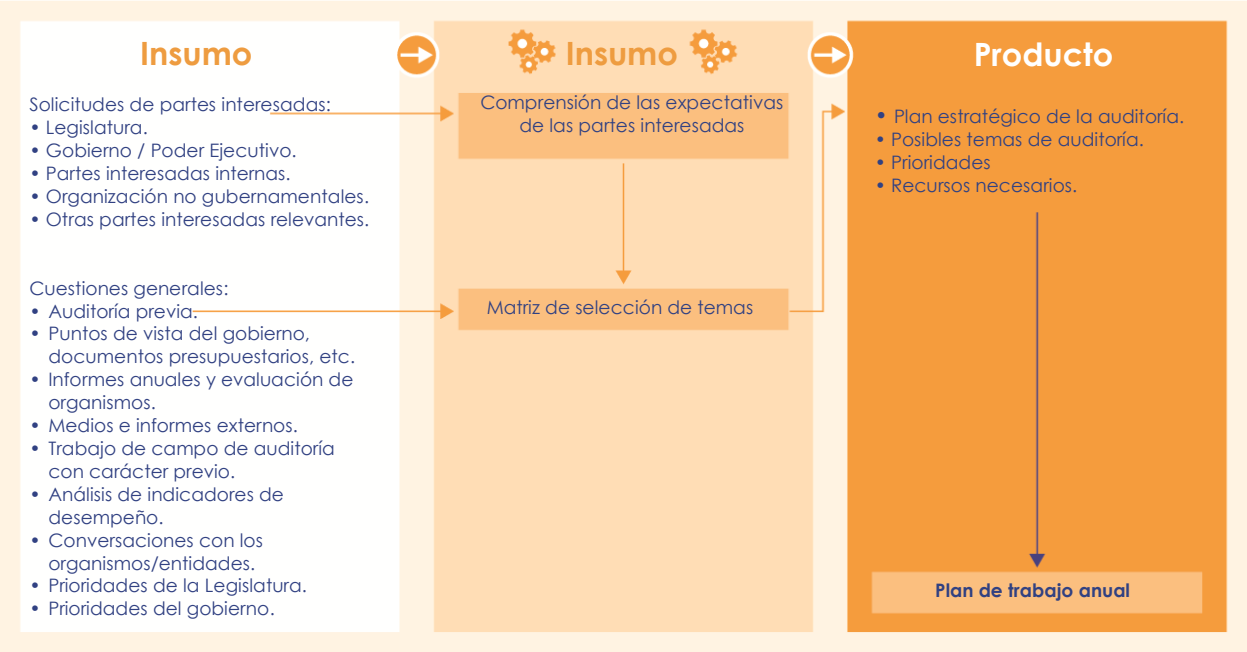
¿De qué modo las EFS recopilan información para el proceso de planificación estratégica?

Los temas de auditoría derivan de dos fuentes principales:

- Cuestiones generales que la EFS identifica mediante la exploración del entorno de auditoría.
- Solicitudes o sugerencias de las partes interesadas.

La **Figura 8** contiene un ejemplo ilustrativo del modo en que estas dos fuentes pueden ayudar a la EFS a seleccionar temas de auditoría.

Figura 8: De qué modo las EFS pueden seleccionar temas de auditoría



Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

¿De qué modo pueden las EFS explorar el entorno de auditoría para identificar posibles temas para la realización de auditorías de desempeño?

Las EFS normalmente consideran la identificación de nuevos temas de auditoría de desempeño como un proceso continuo, en lugar de como una actividad segmentada. Las ideas fructíferas pueden surgir en cualquier momento y de muchas fuentes. Tanto su EFS como usted, el auditor/a, tienen que estar alertas a nuevos desafíos, riesgos y acontecimientos que afectan a las entidades gubernamentales.

Las entidades auditadas afrontan presiones internas y externas que podrían conducir a que su labor se preste a la realización de auditorías de desempeño. Algunos ejemplos de presiones típicas son:

- las presiones presupuestarias;
- las tendencias económicas, sociales y demográficas;
- el surgimiento de programas nuevos y/o complejos;
- la disponibilidad de personal suficientemente capacitado;
- el enfoque de los medios en las actividades de dichas entidades;
- los cambios en su dirección superior.

Es importante que las EFS evalúen los riesgos emergentes y cambiantes en el entorno de auditoría, y respondan a ellos de forma oportuna (INTOSAI-P-12 / Principio 5). Durante el proceso de planificación estratégica, técnicas tales como el análisis de riesgos o la evaluación de problemas pueden ayudar a estructurar el proceso. Sin embargo, es necesario complementarlas con el juicio profesional para reflejar el mandato de la EFS y asegurarse de que se seleccionen temas de auditoría significativos y auditables (ISSAI 3000/93). Si usted identificase un riesgo anticipadamente, y mediante una auditoría de desempeño formulase recomendaciones para mitigarlo, podría lograr un impacto significativo en la eficacia de las entidades auditadas. El Capítulo 4 ofrece más detalles acerca del modo de identificar y evaluar riesgos.

Muchas EFS abordan como programa anual la actualización de las evaluaciones de riesgo de las entidades auditadas. Este proceso les ayuda a identificar temas en los que probablemente logren un impacto positivo. Existen muchas técnicas diferentes para identificar posibles temas de auditoría. En la **Figura 9** se enumeran algunas de las formas más comunes, mientras que en la **Figura 10** se describe, a modo de ejemplo, el funcionamiento de dicho proceso en la EFS de Zambia.

Figura 9: Métodos para la identificación de posibles temas de auditoría

Explorar el entorno del sector público	Las EFS se ocupan de monitorear temas claves del sector público para mantenerse al corriente de aquellos acontecimientos que justificarían un examen más profundo, recurriendo para ello a las auditorías de desempeño. Por ejemplo, usted podría: • leer las publicaciones pertinentes y los informes previos relacionados con auditorías de desempeño, financieras y de cumplimiento; • aprovechar las experiencias de otros auditores; • examinar las transcripciones de debates parlamentarios; • asistir a conferencias y seminarios; • debatir con colegas, partes interesadas y especialistas; y • estudiar la cobertura mediática de las cuestiones de interés. La observación temática es un proceso continuo que le permite tanto a usted como a su EFS contar con información actualizada sobre lo que acontece en la sociedad y aquellas áreas en las que tal vez se precise un examen más profundo.
Examinar los anuncios oficiales	Las EFS están atentas a las declaraciones y publicaciones oficiales que podrían concernir a sus entidades auditadas. Usted podría examinar la siguiente información: • los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) de la comunidad internacional; • las resoluciones emitidas por el Comité de Cuentas Públicas del país, o un órgano equivalente; • discursos de Jefes de Estado previos al inicio de un período legislativo; • leyes y exposiciones ante el Poder Legislativo; • presupuestos nacionales y directrices asociadas; • otros documentos vinculados con políticas públicas (por ejemplo, documentos estratégicos de ministerios, documentos técnicos); • informes anuales de las entidades auditadas; y • acontecimientos globales, como los temas identificados por la INTOSAI.
Análisis financiero	El análisis financiero básico supone conocer el modo en que los fondos ingresan en la entidad auditada y egresan de ella. Usted puede optar por prestar mayor atención a algunos aspectos relevantes, entre ellos: • mecanismos financieros complejos; • nuevas fuentes de ingresos y gastos; y • áreas en las que el gasto es elevado o varía con rapidez.

Monitoreo de los medios

Las EFS monitorean los medios (por ejemplo, artículos periodísticos, programas de noticias y redes sociales) para identificar los problemas vinculados con servicios públicos expuestos por los comentaristas o el público. Es importante incluir un conjunto amplio de medios para detectar aquellos problemas que tal vez afecten únicamente a ciertos segmentos de la población, por ejemplo:

- Las publicaciones dirigidas a personas mayores pueden dar indicios acerca de problemas emergentes en determinadas áreas, como aquellos relacionados con las prestaciones jubilatorias o el tratamiento de enfermedades más frecuentes entre la población mayor.
- Las publicaciones regionales, en las que tal vez se haga mayor hincapié en la asignación de fondos provenientes del gobierno central a actividades tales como el transporte público, obras de saneamiento o telecomunicaciones.

Las publicaciones dirigidas a un género determinado, a grupos étnicos, o a otros segmentos similares de la población, en las que pueden identificarse problemas vinculados con servicios públicos (por ejemplo, la atención sanitaria) que tienen un impacto desproporcionado entre sus lectores.

Reseñas generales

Una reseña general (también denominada encuesta general) habitualmente permite comprender los objetivos de una entidad auditada, sus principales actividades, y el nivel y la naturaleza de los recursos utilizados para llevar adelante sus funciones. Usted puede recabar y evaluar información acerca de los antecedentes, objetivos, actividades, planes, recursos, procedimientos y controles vinculados con las entidades o áreas pertinentes.
El propósito de una reseña general es:

- identificar y examinar aquellas áreas que absorben un nivel significativo de recursos;
- identificar los riesgos potenciales para una óptima utilización de los recursos;
- resaltar aquellas áreas que merecen una atención continua de la auditoría; y
- proponer áreas o materias de auditoría.

Una reseña general habitualmente comprende:

- la totalidad de una entidad auditada;
- un grupo de actividades relacionadas; y
- proyectos o programas de envergadura asociados a ingresos o egresos de fondos.

La reseña general puede ser una fuente de referencias valiosa cuando se trata de formular propuestas de inclusión en el plan estratégico. Al recopilar información mediante su encuesta general, es importante registrar todos los hechos y las evaluaciones pertinentes en carpetas de trabajo de fácil acceso, y mantenerlas actualizadas.
Una reseña general habitualmente abarca los siguientes elementos:

- información acerca de los antecedentes de la entidad auditada;
- normas legales relevantes;
- objetivos de la entidad auditada;
- modalidades organizacionales de la entidad;
- relaciones de rendición de cuentas;
- actividades realizadas;
- naturaleza y nivel de los recursos utilizados;

procedimientos y sistemas de control implementados

Consideración de las opiniones de los ciudadanos	Las EFS buscan mantenerse actualizadas acerca de la opinión de los ciudadanos sobre la entidad auditada y el modo en que sus intereses se ven afectados por el desempeño de ésta Los ciudadanos pueden ser una fuente de ideas para la realización de auditorías de desempeño, pero también una fuente de demanda de éstas, además de los destinatarios de los informes derivados de dichas auditorías. Las EFS apuntan a disponer de información relevante que refleje los puntos de vista del público acerca del funcionamiento de las organizaciones o los programas gubernamentales El análisis que usted realice debería contemplar la inclusión, es decir, considerar el modo en que el desempeño de la entidad auditada afecta a diferentes sectores de la sociedad. Por ejemplo, al observar un programa destinado a promover las aptitudes empresariales, lo que podría considerar es si tanto hombres como mujeres tienen acceso a este programa. Si detectase diferencias substanciales en las experiencias y resultados de diversos grupos sociales, lo que usted podría hacer es investigar la factibilidad de realizar cambios que acrecienten el nivel de inclusión de los servicios. Al considerar la posible materialidad de un tema de estudio, lo que podría contemplar son las inquietudes de las partes interesadas, el interés público, los requisitos regulatorios y las consecuencias para la sociedad.
Contacto con otras partes interesadas externas	Las EFS pueden entablar relaciones con partes interesadas externas e interactuar con ellas asiduamente para identificar y analizar posibles temas de auditoría. Tal vez obtenga aportes vinculados con temas de auditoría de expertos en distintas materias, funcionarios gubernamentales competentes y auditores internos de la entidad auditada. La comunidad académica está integrada por especialistas en determinadas áreas vinculadas con la auditoría. Dichos especialistas pueden brindar una opinión más objetiva, menos condicionada por intereses personales. Por ende, pueden desempeñarse como socios idóneos para el debate, en ocasiones como consultores al desarrollarse las diferentes etapas de la auditoría. Las organizaciones no gubernamentales pueden ser una fuente valiosa de ideas y posiblemente hayan realizado sus propias investigaciones mediante encuestas y estudios de casos, además de disponer de varios contactos importantes.
Debates internos y evaluaciones dentro de la EFS	Para identificar posibles temas de auditoría, usted puede interactuar con otros auditores de desempeño, financieros y de cumplimiento dentro de su EFS. Por ejemplo, es posible que los auditores financieros hayan detectado debilidades vinculadas con su área que indican que un programa no ha sido implementado de manera efectiva.

Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

Figura 10: Cómo la Entidad Fiscalizadora Superior (EFS) de Zambia explora el entorno para identificar posibles temas de auditoría

EFS de Zambia – utilización de la evaluación de riesgos en la planificación anual

La EFS de Zambia recurre a la observación temática como instrumento principal para la realización de auditorías de desempeño. El objetivo de la observación temática es evaluar aquellas áreas correspondientes a diversos sectores en los que se han informado casos de disconformidad del público respecto a servicios o bienes provistos por entidades públicas, o en los que las entidades exhiben problemas de desempeño. También se utilizan informes de auditorías de cumplimiento y financieras para identificar posibles áreas de investigación mediante la aplicación de auditorías de desempeño.

Para ello, se designan grupos compuestos por (a lo sumo) tres auditores para la realización de observaciones temáticas. La tarea de los auditores es mantenerse al tanto de los acontecimientos y problemas registrados en el sector durante el año. La observación temática es un proceso continuo en el que los auditores recopilan información mediante, por ejemplo, planes estratégicos y anuales, debates en la Legislatura, decisiones del Poder Ejecutivo, asignaciones presupuestarias, los medios, y exposiciones públicas a cargo de expertos en la materia y otras partes interesadas.

Luego, las evaluaciones sectoriales se incorporan a una evaluación de riesgos general, en la que se presentan y priorizan determinados temas de auditoría de desempeño posibles.

En función de los resultados de las evaluaciones, se determina si las áreas son auditables o no, considerando la materialidad, la disponibilidad de información, las posibilidades de generar cambios, cuestiones de interés público, etc.

Fuente: AFROSAI-E, Manual de auditoría de desempeño, 2016

¿Cómo surgen las solicitudes de las partes interesadas externas?

Un ministerio puede solicitar a la EFS que observe con anticipación el modo en que un programa se está desarrollando. Asimismo, ella puede recibir de la Legislatura solicitudes específicas para la realización de investigaciones o auditorías. Al responder a las partes interesadas externas, la entidad normalmente tiene la libertad de aceptar sugerencias. Sin embargo, sin que ello implique dejar de cumplir las leyes sancionadas por la Legislatura que le son aplicables, la EFS debe asegurarse de conservar su independencia. A menos que la legislación nacional disponga lo contrario, la decisión definitiva acerca de la realización de una auditoría y el modo de definir sus objetivos de investigación básicos siempre debería recaer en la EFS y no en una parte interesada externa. (INTOSAI-P-10 / Principio 3)

Es importante que usted, en su carácter de auditor/a, contemple las necesidades e intereses del público destinatario de sus informes de auditoría al considerar solicitudes externas. Al considerar estas demandas, usted estará en condiciones de asegurarse de que el informe de auditoría sea útil y comprensible. Por ejemplo, es necesario que considere qué cuestiones y hallazgos revisten materialidad para los lectores del informe. Como se señaló anteriormente, la materialidad puede definirse como la importancia (o significación) relativa de una cuestión dentro del contexto en el que se la considera. Además del valor monetario, la materialidad incluye cuestiones de importancia social y política, y vinculadas con el cumplimiento, la transparencia, la gobernanza y la rendición de cuentas (ISSAI 3000/84).

Para brindar el mayor valor posible, el auditor deberá considerar la materialidad en todas las etapas del proceso de auditoría, lo que incluye los aspectos financieros, sociales y políticos de la materia objeto de auditoría (ISSAI 3000/83). Una cuestión puede considerarse material (relevante) si existe la probabilidad de que su conocimiento influya en las decisiones de los destinatarios previstos. La determinación de la materialidad es una cuestión de juicio profesional y depende de la interpretación de las necesidades de los usuarios por parte del auditor. Su criterio puede relacionarse con un elemento individual o un grupo de elementos considerados de manera integrada.

¿Por qué una EFS podría considerar un tema de auditoría que no es responsabilidad de una única entidad auditada?

El plan de auditoría estratégica puede incluir temas que no son fácilmente asignables a una única entidad auditada. Una auditoría de desempeño puede centrarse en un programa, una política, una entidad o un fondo específicos, o en resultados o sistemas, abarcando programas, políticas y entidades que contribuyen al resultado o sistema. Tras una evaluación de la complejidad del tema objeto de auditoría y una esquematización (o 'mapeo') de las entidades responsables (lo que incluye la relación entre ellas), la EFS debe decidir acerca del objetivo y el alcance de la auditoría. Esta actividad puede tener lugar o no ya en la etapa de planificación estratégica.

En algunos casos, habrá más de una entidad responsable por el tema de auditoría. Por ejemplo, un programa que use nuevas tecnologías para mejorar la productividad agrícola podría involucrar a los ministerios a cargo de los sectores del agro, el medio ambiente, las finanzas, la educación y el comercio internacional, que necesariamente deben actuar de forma coordinada para lograr los resultados propuestos.

El riesgo de que se surjan problemas vinculados con el desempeño aumenta cuando diferentes organizaciones, con objetivos por lo menos parcialmente divergentes, contribuyen a la implementación de la misma política o actividad. Al considerar las 3 E (economía, eficiencia y eficacia), esto se traduce en un incremento del riesgo para la eficiencia y la eficacia. Por ejemplo, piense en el caso de un gobierno que desea mejorar la salud pública mediante el aumento de la ingesta proteica de su población. Para lograrlo, será necesario que dos ministerios –salud y agricultura– trabajen coordinadamente. Es bastante posible que el Ministerio de Agricultura desee acrecentar las ganancias del sector agropecuario mediante la exportación de productos cárnicos, y que el Ministerio de Salud, por su parte, desee que la carne se destine al consumo interno. Es fácil darse de cuenta de cómo estas tensiones podrían afectar la eficacia y eficiencia de la política gubernamental en su conjunto.

Al considerar el tema de auditoría entre programas, políticas o entidades, es importante ajustar el proceso de auditoría de forma acorde, desde la identificación de las entidades auditadas y sus responsabilidades, hasta la determinación del alcance, los criterios y la metodología.

Al ocuparse de identificar estas actividades como temas de auditoría viables, las EFS pueden:

- satisfacer las expectativas de que las auditorías de desempeño abarquen todos los organismos estatales responsables por la erogación de fondos públicos y otros recursos a su disposición;
- promover una cooperación más estrecha entre organismos públicos;

- identificar temas por los que nadie asume responsabilidades. Para contribuir a hallar estas deficiencias, un ejercicio útil puede ser trazar las líneas de responsabilidad existentes con respecto a una determinada actividad o tema. Para esto, puede recurrir al análisis RACI.[14]

También será conveniente para la EFS considerar si su selección de temas individuales se imbrica con cualquier estrategia a más largo plazo que ella pueda tener, como la de brindar una cobertura equilibrada a todos los sectores gubernamentales. También es posible que la entidad se proponga abarcar un tema amplio a través de varios informes. Por ejemplo, tanto la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) como las Naciones Unidas han destacado, en coincidencia con el inicio de la implementación de los ODS a nivel nacional, que las EFS pueden contribuir al éxito de la Agenda para el Desarrollo Sostenible mediante la fiscalización de la preparación para poner en práctica dichos objetivos y realizar un seguimiento de los progresos efectuados. Para hacerlo con eficacia, una EFS podría, por ejemplo, elaborar una serie de informes de auditoría de desempeño mediante los que se formulen recomendaciones oportunas.

¿Qué criterios utilizan las EFS para seleccionar los temas de las auditorías de desempeño?

La Norma

El auditor debe seleccionar los temas de auditoría que sean significativos y fiscalizables, así como coherentes con el mandato de la EFS.

El auditor debe conducir el proceso de selección de los temas de auditoría con el objetivo de maximizar el impacto esperado de la auditoría, mientras que toma igualmente en cuenta las capacidades de auditoría.

Fuente: ISSAI 3000/90-91

Una vez identificados los potenciales temas de auditoría, la EFS los prioriza de modo tal de asignar su tiempo y recursos efectiva y eficientemente. Según la ISSAI 3000, al seleccionar un tema de auditoría de desempeño la EFS debe considerar los siguientes factores:

- la importancia (incluidos los aspectos políticos, sociales y financieros) de la materia objeto de auditoría;
- la auditabilidad del tema seleccionado;
- si la EFS dispone de los recursos y las aptitudes necesarios para realizar la auditoría;
- si el tema de auditoría es compatible con el mandato de la EFS;
- el modo de maximizar el impacto (financiero o de otra índole) de la auditoría.

Las EFS pueden desarrollar sus propios criterios y procedimientos de selección, en concordancia con los requisitos establecidos en las (ISSAI). A continuación, se describen dos de los métodos posibles: la utilización de una matriz de puntuación (o calificación) y la comparación de resúmenes breves.

[14]Un análisis RACI (por sus siglas en inglés) es una herramienta que permite determinar quién es responsable (**R**esponsible), quien debe rendir cuentas (**A**ccountable), a quién debe consultarse (**C**onsulted) y a quién debe informarse (**I**nformed) acerca de la realización de un conjunto de actividades.

Utilización de una matriz de puntuación para seleccionar los temas de auditoría

Para confeccionar esta matriz se recurre a la asignación de puntuaciones, asociadas naturalmente al juicio profesional como parámetro para la selección de temas de auditoría. La EFS escoge los criterios de selección, y luego asigna una puntuación a cada posible tema de auditoría.

Los criterios expuestos en la **Figura 11** son ejemplos que pueden considerarse al priorizar y seleccionar los temas de auditoría más viables. Téngase en cuenta que los criterios aquí enumerados no tienen un carácter exhaustivo, ni son necesariamente relevantes para todas las EFS. La importancia y relevancia de cada criterio dependerá del contexto y las circunstancias particulares de cada EFS.

Figura 11: Lista ilustrativa de criterios para la selección de temas de auditoría

Materialidad	La importancia relativa (o relevancia) de un asunto dentro del contexto en el que se lo está considerando. Además del valor monetario, la materialidad incluye cuestiones de relevancia política y social, cumplimiento, transparencia, gobernanza y rendición de cuentas.
Auditabilidad	¿El tema es susceptible de ser auditado? ¿Va la auditoría traer beneficios a la población? ¿Es compatible con el mandato legal de la EFS? ¿Tiene la EFS la capacidad de auditar el tema?
Impacto posible	¿Tendrá el tema un efecto substancial en el mejoramiento de la economía, la eficiencia y/o la eficacia de los esfuerzos gubernamentales?
Riesgos para la EFS	¿La realización de una auditoría del tema, puede presentar un riesgo (estratégico o reputacional) para la EFS?
Interés de la Legislatura o el público	¿La auditoría del tema, abordará una inquietud de orden legal o conllevará alguna ventaja para la comunidad? Por ejemplo: ¿ayudará a promover la
Relevancia	¿El tema de la auditoría, tiene alguna incidencia en cuestiones del mundo real, acontecimientos en curso o la situación actual de la sociedad?
Oportunidad	¿Es este el momento justo o adecuado para auditar el tema? Por ejemplo, ¿es demasiado temprano para observar el progreso de una actividad nueva?
Auditoría anteriores	¿El tema de la auditoría, se ha examinado con anterioridad? ¿Vale la pena volverlo a auditar? ¿Existe un nuevo enfoque de auditoría que usted podría
Otra labor importante planificada o en curso	¿Se está planificando o realizando otra labor vinculada con el tema?
Solicitud de auditorías de desempeño	¿Se han formulado solicitudes especiales para la realización de auditorías de desempeño? Debería prestarse atención al origen de una solicitud para determinar su importancia. Por ejemplo, si se trata de solicitudes de la Legislatura, beneficiarios u otras partes interesadas externas.

Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

En función de los criterios analizados previamente, es posible clasificar y priorizar los posibles temas de auditoría. Es importante destacar la necesidad de que en el proceso de selección usted ejerza su propio ***juicio profesional***. El Apéndice 4 contiene un ejemplo de selección de temas de auditoría mediante una matriz. La asignación de puntuaciones aritméticas es una herramienta que ayuda a identificar temas cuya fiscalización es importante, pero no substituye el juicio profesional del auditor.

<u>Comparación de resúmenes breves de cada posible tema de auditoría</u>

Este enfoque no se basa en la asignación de puntuaciones. En lugar de ello, los equipos de auditoría elaboran resúmenes simples y breves de los posibles temas de auditoría mediante una plantilla

estándar. Luego, la dirección superior puede examinar con facilidad todas las opciones disponibles para comprobar cuáles de ellas se ajustan a sus prioridades estratégicas. En la **Figura 12** se expone el modo de utilizar dichos resúmenes.

Figura 12: Ejemplo de resumen de un tema de auditoría

Título	Gestión de residuos
Contexto	La gestión de los residuos sólidos es una cuestión esencial para la calidad de vida y la salud de los ciudadanos. El gobierno está destinando cada vez más recursos a esta actividad, para lo cual a menudo recurre a los servicios de prestadores
Fundamentos	La EFS no se ha ocupado de este tema durante los últimos ocho años. Recientemente, el gobierno ha otorgado un contrato de envergadura, por un plazo de cinco años, a una empresa que ha tenido un deslucido desempeño en otros contratos de servicios públicos y cuya situación financiera es endeble
Lo que podría lograrse mediante la auditoría	La auditoría permitiría determinar si el ministerio está obteniendo las prestaciones adecuadas de sus contratos con proveedores del sector privado, y aprender lecciones importantes de cara al futuro. Por ejemplo, podríamos determinar si el ministerio ha incorporado al contrato cláusulas por las que se penalice al prestador de servicios por un desempeño insatisfactorio. Una intervención anticipada también podría derivar en una mejora de los resultados para los ciudadanos en materia sanitaria.
Riesgos clave	• Podría considerarse que nuestra auditoría se está realizando con demasiada anticipación dentro del plazo de un nuevo contrato. • Nuestro experto interno en contratación comercial deberá partir en breve para desempeñarse en comisión de servicios durante un año, de modo tal que no estará disponible para asistirnos con la auditoría. • Ya tenemos dos auditorías planificadas en ese ministerio, dado lo cual, podría considerarse que la carga de auditoría es demasiado alta. • Será necesario que encontremos un parámetro de comparación internacional convincente para utilizar como cota de referencia al considerar el desempeño. • Al evaluar el desempeño, tal vez sea difícil estimar cuál sería un precio 'justo' por los servicios, dado que el ministerio nunca ha provisto tales servicios por sí mismo. Por lo tanto, como se mencionase previamente, será necesario encontrar un parámetro de referencia internacional comparable. • Al estimar los costos en materia de sanidad de las fallas en el servicio, será necesario aportar evidencias contundentes acerca de la existencia de un nexo de causalidad directo entre las deficiencias en la gestión de residuos y la incidencia de enfermedades en el ámbito nacional. Se deberá prestar atención a otros factores que pueden contribuir a una mayor incidencia de enfermedades.
Comisión de Cuentas Públicas/ Interés de la Legislatura	El parlamento está muy interesado en este tema. Varios parlamentarios han mencionado en debates recientes que el sistema *actual* es deficiente y con frecuencia reciben de sus representados quejas acerca de las falencias del servicio al cliente y la omisión de realizar reparaciones esenciales.
Tipo de producto	Auditoría de desempeño
Presupuesto indicativo	$300,000
Plazo indicativo	La auditoría demandará nueve meses y el informe se presentaría hacia

Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

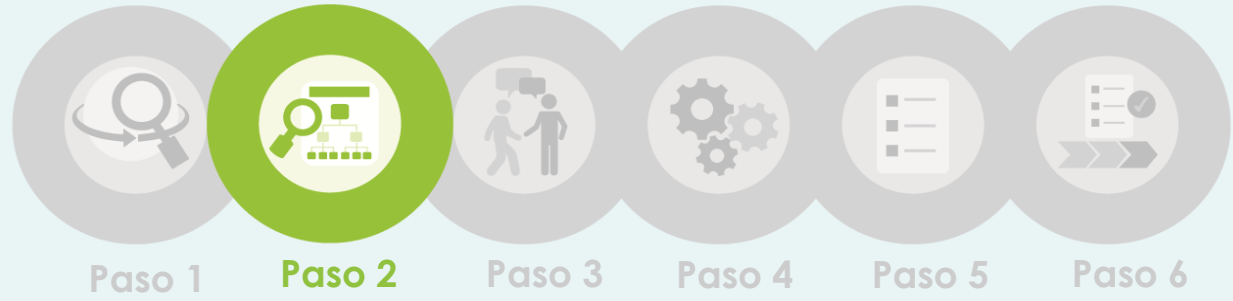
Al seleccionar temas de auditoría de desempeño, recuerde …

… escoger los temas de auditoría mediante el proceso de planificación estratégica de la EFS, recurriendo al análisis de temas potenciales y la realización de investigaciones;
… asegurarse de que los temas de auditoría sean significativos, auditables y compatibles con el mandato de la EFS;
… escoger temas de auditoría que maximicen el impacto sin perder de vista las capacidades de auditoría de la EFS;
… EFS;
… recurrir a fuentes de información amplias para explorar el entorno y seleccionar los temas de auditoría más adecuados; y
… utilizar criterios adecuados que contribuyan a evaluar y seleccionar los temas de auditoría.

Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

Capítulo 4

¿Cómo se diseña una auditoría de desempeño?



Diseño de la auditoría

- Realizar **un estudio previo** para comprender mejor el tema de la auditoría.
- Establecer los **objetivos** de la auditoría para determinar las razones de su realización.
- Determinar el **enfoque de la auditoría**.
- Formular las **preguntas de la auditoría** para orientar áreas específicas de ésta.
- Analizar el **riesgo**, financiero y vinculado con políticas.
- Identificar **criterios de auditoría** adecuados para medir el desempeño de la entidad auditada en relación con lo que se espera.
- Desarrollar la **metodología** que oriente la recopilación y análisis de la información.
- **Documentar** el diseño, por ejemplo, mediante un matriz, y elabore un cronograma del proyecto.

Luego de seleccionar el tema de auditoría, el segundo paso luego de la planificación de la auditoría es su diseño. El diseño de la auditoría es un paso fundamental para llevar adelante una auditoría de desempeño, y es un componente esencial de la implementación del marco de ***control y aseguramiento de la calidad*** de las Instituciones Fiscalizadoras Superiores (EFS). También constituye uno de los aspectos más importantes de este tipo de auditoría, dado que es el componente que ayudará a garantizar la obtención de los conocimientos necesarios para realizar la labor de auditoría.

La Norma

El auditor debe planificar la auditoría de una manera que contribuya a una auditoría de alta calidad que se realice de manera económica, eficiente, eficaz y oportuna, y de conformidad con los principios de gestión prudente de proyectos.

Fuente: ISSAI 3000/96

Un diseño efectivo supone la formulación de una estrategia para ejecutar la auditoría y redactar un plan detallado en el que se aborden el tipo de auditoría, la cronología, las necesidades de recursos (humanos y financieros), una reseña del tema de auditoría, el alcance (y las limitaciones), los objetivos, las preguntas, los criterios, los riesgos y la metodología de dicha auditoría. La concepción de un buen plan de auditoría es esencial para cimentar la evaluación de la economía, eficiencia y eficacia de una auditoría de desempeño.

Como se expone en este capítulo, el diseño de la auditoría abarca un conjunto de pasos secuenciales; sin embargo, algunos de sus aspectos deben reconsiderarse durante la totalidad de la auditoría en respuesta a los cambios producidos en lo relativo a la información, los recursos y la cronología.

En este capítulo se responderán las siguientes preguntas:

- ¿Cómo se realiza un estudio previo sobre el tema de la auditoría?
- ¿De qué modo se determina el enfoque de una auditoría de desempeño?
- ¿Cómo se desarrollan los objetivos de una auditoría?
- ¿Cómo se formulan las preguntas de la auditoría?
- ¿De qué modo se determina el alcance de la auditoría?
- ¿Cómo se seleccionan los criterios de la auditoría?
- ¿Cómo se desarrolla la metodología de auditoría?
- ¿Cómo se gestionan los riesgos durante el diseño de la auditoría?
- ¿Cómo se determinan los plazos y recursos para una auditoría de desempeño?
- ¿Cómo se documenta el plan de auditoría?
- ¿De qué modo se involucran a las partes interesadas internas, las partes interesadas externas y la dirección de la entidad al diseñar la auditoría de desempeño?

¿Cómo se realiza un estudio previo sobre el tema de auditoría?

La Norma

El auditor debe adquirir conocimiento sustantivo y metodológico durante la fase de planificación.

Fuente: ISSAI 3000/98

Como auditor/a, usted debe tomar los recaudos necesarios para asegurar un adecuado diseño de su auditoría. Para ello, es necesario recopilar información acerca del tema que se pretende auditar y las actividades de la entidad auditada. Puede comenzar mediante una tarea preliminar orientada a obtener conocimientos, considerar los posibles diseños de auditoría y evaluar la auditabilidad del tema. Aunque su EFS ya consideró si el tema era auditable al seleccionar los temas de auditoría (como se expone en el Capítulo 3), las circunstancias podrían haberse modificado o quizá usted arribe a una conclusión diferente tras realizar dicha tarea preliminar. Ésta puede consistir en un estudio previo. Durante el paso correspondiente a este estudio, lo que usted procurará hacer es determinar si se verifican las condiciones para la realización de una auditoría exitosa.

Un proceso de control interno es aquel que ayuda a una entidad a lograr sus objetivos relacionados con, por ejemplo, la realización de sus operaciones de forma efectiva y eficiente, la publicación de información confiable sobre sus operaciones y el cumplimiento de las leyes y los reglamentos pertinentes.

Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

Específicamente, según lo evaluado durante la etapa de selección de temas de auditoría, lo que usted deberá determinar es si aún se espera que la auditoría añada valor a los objetivos estratégicos de su EFS; mejore la economía, eficiencia y eficacia asociadas al tema de auditoría mediante el fortalecimiento de los controles internos; y/o revele situaciones de fraude, derroche y abuso. También es importante lograr comprender aquello que no está funcionado bien –las deficiencias en el desempeño o los problemas que la auditoría tal vez pueda resolver. Las EFS adoptan enfoques diferentes para realizar el estudio previo. Algunas lo consideran como un examen completo previo al diseño de la auditoría, mientras que otras lo consideran como una parte de la etapa de diseño de la auditoría. Al realizar este paso, usted debe adecuarse al enfoque de su EFS.

Es importante comprender adecuadamente el tema sujeto a auditoría, además de su contexto y posibles impactos, para facilitar la identificación las cuestiones relevantes y cumplir con las responsabilidades asignadas en relación con la auditoría. La auditoría de desempeño es un proceso de aprendizaje que supone la adaptación de la metodología como parte de la auditoría en sí misma. (ISSAI 3000/100)

El estudio previo debe realizarse de un modo que se adecue a los procesos de su EFS, y documentarse debidamente.

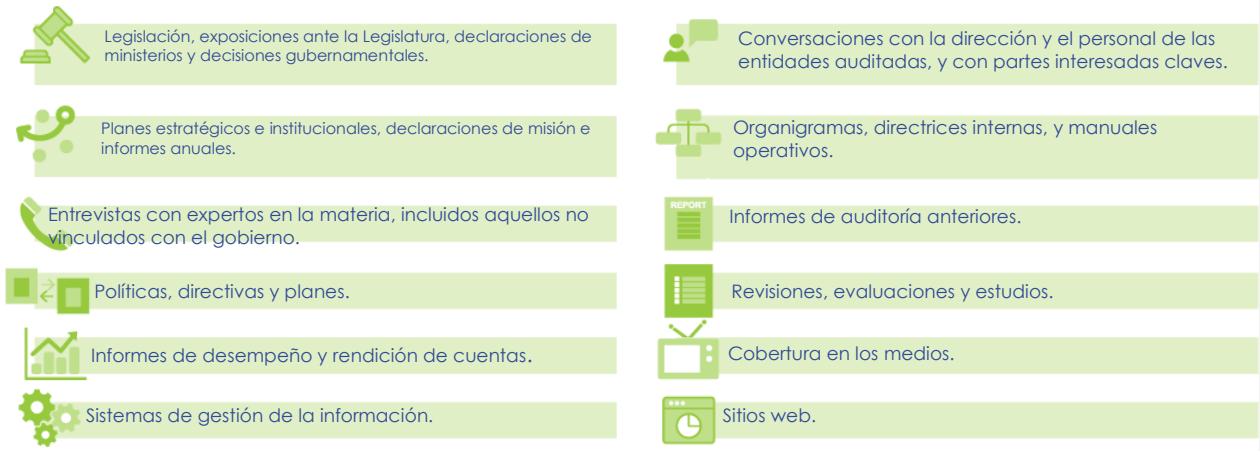
Para determinar el cumplimiento de las condiciones para una auditoría exitosa, será necesario que se apoye en la labor realizada al seleccionar el tema de su auditoría; es decir, que recurra a la recopilación de información adicional que le permita comprender:

- las estructuras, roles y funciones, las partes interesadas, las actividades y procesos, los recursos y las tendencias de la organización;
- los objetivos de la organización;
- los controles internos aplicables;
- los factores ambientales internos y externos que inciden en las entidades y programas examinados;
- las limitaciones externas que inciden en el logro de los productos o los resultados;
- lo que funciona y lo que no funciona bien dentro de las entidades y programas examinados;
- los criterios que existen o pueden desarrollarse para evaluar el desempeño;
- la medida en que las actividades incluyen a todas las partes afectadas.

Será necesario recabar esta información durante la totalidad del proceso de auditoría; no obstante, la mayor parte de la información básica debe reunirse en los inicios de la auditoría, durante el diseño y al desarrollarse las etapas de la labor de auditoría. Tenga en cuenta que será necesario que usted y su equipo apliquen los métodos de recopilación utilizados para obtener esta información con flexibilidad

y pragmatismo. Al realizar este estudio previo, probablemente será necesario recopilar información de diversas fuentes, incluidas aquellas que se señalan en la **Figura 13**.

Figura 13: Fuentes de información



Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

Durante el estudio previo, también es esencial asegurarse de que su equipo haya documentado su ***independencia*** y comience a trabajar directamente con las partes interesadas internas y externas a la EFS, según sea el caso. Para hacerlo de un modo efectivo, es necesario que realice los análisis que le permitirán identificar a las partes interesada internas y externas, sus roles e intereses, su participación prevista en la auditoría, y su importancia en función de la información que pueden aportar. El Apéndice 5 contiene una ilustración de esta modalidad de análisis.

El hecho de convocar en los inicios de una auditoría a partes interesadas internas, como expertos legales, economistas o personas con experiencia técnica, puede permitirle identificar rápidamente fuentes de datos e información, puntos de contacto y metodologías que contribuyan a la planificación de su auditoría. Es esencial que documente las decisiones claves tomadas por su equipo a resultas de las reuniones con estas partes interesadas, y las conserve en sus expedientes de auditoría.

Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

Tras identificar a las partes interesadas internas, algunas EFS las convocan al comienzo de la auditoría para participar en una 'reunión de apertura'. Durante este tipo de reunión, usted analizará con sus partes interesadas a adoptar, los objetivos de la auditoría, las preguntas a formular, las opciones de diseño y los expertos en los temas de la auditoría a los que posiblemente se contactará. Si organizase este tipo de reunión, lo que podría hacer es facilitar anticipadamente la documentación a las partes interesadas para favorecer el debate durante su desarrollo. Por ejemplo, si se tratase de una auditoría compleja o que involucre nuevas cuestiones o áreas temáticas, posiblemente el equipo decida que es conveniente proveer materiales adicionales o información de referencia para ayudar a los participantes en la reunión. Mediante la realización de este tipo de reuniones durante el estudio previo, tal vez concluya que las partes interesadas están en mejores condiciones de contribuir al desarrollo del alcance y la metodología de su auditoría. Es esencial que documente las decisiones claves consensuadas por su equipo en el marco de la reunión y las registre en sus expedientes de auditoría.

También es importante que los equipos de auditoría se reúnan con representantes de las entidades auditadas antes de comenzar a recabar los datos o la información. Durante la reunión de apertura, su equipo expondrá los motivos de su labor, sus integrantes se presentarán ante los funcionarios, se explicarán sus necesidades de información para efectuar la auditoría, y se hablará sobre las oficinas e instalaciones donde se prevé realizar la labor, entre otros temas. El hecho de reunirse con funcionarios de las entidades auditadas durante el estudio previo acrecienta sus posibilidades de obtener la información necesaria para determinar la auditabilidad del tema y si existen las condiciones para una auditoría exitosa. Estas reuniones también permiten a su equipo de auditoría escuchar y tomar nota de las perspectivas y los aportes de los funcionarios al inicio de la auditoría. Es importante que usted documente los resultados de esta reunión y cualquier decisión clave que su equipo tome durante las conversaciones. El Apéndice 6 contiene un ejemplo de una agenda utilizada para orientar este tipo de reuniones.

Las reuniones iniciales con la entidad auditada pueden permitirle aprovechar la experiencia de los funcionarios para identificar rápidamente información relevante y ajustar los objetivos, el alcance y la metodología de su auditoría. Es esencial que usted documente aquellas decisiones claves que su equipo tome a resultas de las reuniones y las conserve en sus expedientes de auditoría.

Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

Pasos que puede dar antes de realizar el estudio previo

- ✓ Examine tareas de auditoría anteriormente realizadas por su Entidad Fiscalizadora Superior y realice una investigación de antecedentes mediante la inspección de documentación confeccionada por la entidad auditada, lo que incluye políticas e informes de desempeño.
- ✓ Consulte con asesores y organizaciones externas que tengan experiencia en el tema de la auditoría, por ejemplo, las Naciones Unidas, organizaciones de donantes, organizaciones de la sociedad civil, organizaciones no gubernamentales y otras entidades que posean conocimientos especializados.
- ✓ Analice los informes publicados en medios sobre cuestiones pertinentes al tema de la auditoría.
- ✓ Examine iniciativas gubernamentales relevantes para comprender sus metas, enfoques y financiamiento.
- ✓ Examine informes de desempeño y rendición de cuentas sobre el programa, elaborados por los organismos responsables.
- ✓ Organice 'reuniones de apertura' con partes interesadas internas claves para analizar posibles enfoques, preguntas de investigación, opciones de diseño y puntos de contacto potenciales con el conocimiento del tema de auditoría.
- ✓ Organice una reunión inicial con la entidad auditada para conversar sobre sus necesidades de información y mejorar su comprensión acerca de la auditabilidad del tema, o determinar si se verifican las condiciones para una auditoría exitosa.

Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

¿Cómo determinar el enfoque para una auditoría de desempeño?

La Norma

El auditor debe elegir un enfoque de auditoría orientado a los resultados, al problema o al sistema, o una combinación de ellos.

Fuente: ISSAI 3000/40

El enfoque general de la auditoría es un elemento central de cualquier auditoría, y constituye un vínculo importante entre los objetivos y las preguntas correspondientes. La realización de una auditoría de desempeño responde a tres enfoques fundamentales, los cuales se orientan a resultados, problemas o sistemas. Es importante que usted tenga en cuenta si, al desarrollar los objetivos y preguntas de la auditoría, prevé adoptar un único enfoque o una combinación de ellos.

El propósito de un enfoque orientado a resultados es dar respuesta a preguntas como las siguientes:

- *¿Qué resultados se lograron?*
- *¿Las entidades auditadas cumplieron sus objetivos?*

Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

Un ***enfoque de auditoría orientado a resultados*** persigue evaluar si los objetivos vinculados con los resultados o productos de una auditoría se han logrado de la manera prevista o los servicios funcionan del modo deseado. Conforme a este enfoque, los hallazgos se expresan como una desviación de los criterios de desempeño. Las recomendaciones que usted formule apuntarán a rectificar tales desviaciones mediante el abordaje de sus causas. Este enfoque supone estudiar el desempeño en el contexto de la economía, la eficiencia y la eficacia, y relacionar sus observaciones con las metas, los objetivos, los estándares o los criterios de la auditoría. Si los criterios fuesen difíciles de determinar, posiblemente precise recurrir a expertos para elaborar criterios fiables.

Un ***enfoque de auditoría orientado a problemas*** comienza en general con un problema preliminar cuya existencia posiblemente deba continuar verificándose, o no, durante la auditoría. Por ende, este enfoque hace especial hincapié en examinar, revisar y analizar las causas de los problemas vinculados con el desempeño. Asimismo, puede utilizarse cuando exista un consenso claro acerca de la existencia de un problema, incluso si los resultados o productos deseados no se hubiesen expresado con claridad. Si usted recurriese a este enfoque, sus conclusiones y recomendaciones se basarán en el proceso que consiste en analizar y confirmar causas mediante la aplicación de criterios que le permitan evaluar el modo en que determinados factores específicos contribuyen al problema identificado. Una tarea importante al aplicar el enfoque de auditoría orientado a problemas es analizar sus causas desde perspectivas diferentes.

El propósito de un enfoque orientado a problemas es dar respuesta a preguntas como las siguientes:

- *¿Cuáles son las causas del problema?*
- *¿En qué medida puede el gobierno resolver el problema?*

Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

El propósito de un enfoque orientado a sistemas es dar respuesta a preguntas como las siguientes:

- *¿En qué consisten los roles y las responsabilidades de las personas involucradas?*
- *¿Cuáles son los flujos de información relevantes?*
- *¿Se dispone de un sistema de monitoreo de buena calidad?*

Fuente: Equipo de desarrollo SAD/IDI

Un ***enfoque de auditoría orientado a sistemas*** se centra en examinar el adecuado funcionamiento de los sistemas de gestión. Si utilizase este enfoque, podrá hallar que tanto los principios de la buena gestión como las referencias en materia de desempeño son útiles como criterios para evaluar las condiciones relativas a la economía, eficiencia y eficacia, incluso cuando no haya un consenso claro acerca de la existencia de un problema, o cuando los resultados o productos no se manifiesten de forma clara. Para ayudar a los usuarios de los informes a comprender la relevancia de las debilidades en el desempeño de los sistemas de gestión, es importante identificar los motivos de esas debilidades y establecer vínculos verosímiles con el modo en que ellas inciden en las operaciones e, idealmente, también en los resultados. Bien utilizada, esta modalidad de auditoría sirve para dar respuesta a una amplia variedad de preguntas con el propósito de describir el modo en que las actividades están funcionando, la causa de las debilidades, y el grado de mejoramiento potencial de las cosas.

Como se expresa en las ISSAI 3000/40, también es posible combinar enfoques de auditoría. Por ejemplo, una auditoría de la implementación de las metas establecidas en los ODS supondría una combinación de los enfoques orientados a resultados y sistemas. En dicha auditoría se aplicaría el Enfoque Integral del Gobierno (EIG). Conforme a este enfoque, el eje se desplaza desde desempeño gubernamental hacia los resultados que el gobierno se propone lograr para abordar un problema o desafío de carácter social, en lugar de centrarse en las operaciones vinculadas con cualquier programa, organismo o entidad en particular. En este caso usted tendrá la situación presentada en la **Figura 14**.[15]

[15] Para más información acerca del EIG, remítase al ISAM (https://www.idi.no/en/isam) and https://www.effectiveservices.org/assets/CES_Whole_of_Government_Approaches.pdf

Figura 14: Relaciones al auditar más de una entidad

Fuente: *Algunas consideraciones sobre auditorías externas de implementación de los ODS* (Le Blanc, David y Montero, Aránzazu Guillán, 2020)

¿Cómo se desarrollan los objetivos de una auditoría?

La Norma

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

Fuente: ISSAI 3000/35

Los **objetivos de una auditoría** determinan los motivos de su realización. Los objetivos constituyen el punto de partida para la elaboración de las preguntas de auditoría que guiarán su labor. A raíz de ello, la forma en que los objetivos se expresan tiene relevancia, y puede influir en los resultados de la auditoría. Los objetivos de una auditoría deberían concebirse de modo tal de maximizar sus beneficios e impactos, incorporar el concepto de ***materialidad*** y procurar evaluar la ***economía, eficiencia y eficacia*** del tema abordado por ella. Al establecer dichos objetivos, usted debe tener en cuenta el mandato de su EFS y los motivos de la auditoría.

Los objetivos de la auditoría pueden considerarse como una declaración neutral de sus metas. Ellos subyacen a la elaboración de las preguntas de la auditoría (cuestión que se analiza más adelante en este capítulo). En función de las necesidades de su auditoría, usted dispone de la flexibilidad para presentar sus objetivos como enunciados afirmativos o como preguntas. De cualquier modo, es necesario que considere los siguientes factores al desarrollar sus objetivos:

- ¿Los objetivos de la auditoría se expresan en términos claros y simples?
- ¿Son los objetivos específicos, viables, justos e imparciales, neutrales a las políticas, y mensurables?

- ¿Los objetivos están formulados de modo tal que le permitan extraer una conclusión clara e inequívoca?
- ¿Los objetivos brindan a las entidades auditadas y las partes interesadas información suficiente como para que entiendan con facilidad el motivo de la realización de la auditoría, además del foco y la meta de esa auditoría?

Figura 15: Ejemplos de objetivos de una auditoría formulados de forma adecuada e inadecuada, clasificados por enfoque de auditoría

Enfoque de auditoría	Ejemplos
Enfoque orientado a problemas	**Protección del hábitat ictícola** • **Adecuado**: determinar si el Departamento de pesquerías y medio ambiente puede demostrar que administra y hace cumplir de forma eficiente y efectiva las normas relativas a las pesquerías y la política medioambiental. • **Inadecuado**: determinar en qué medida el Departamento de pesquerías y medio ambiente ha sido incapaz de proteger el hábitat ictícola del impacto negativo causado por la actividad humana. *Este es un objetivo sesgado en tanto supone un fracaso de parte de la entidad auditada y no brinda fundamentos para extraer conclusiones claras e inequívocas.* **Programa educativo K-12: en las escuelas secundarias públicas con mayor cantidad de estudiantes en situación de pobreza y en las escuelas más pequeñas, la oferta académica de preparación para acceder a la educación superior es más limitada** • **Adecuado**: examinar en qué medida las escuelas secundarias ofrecen cursos a estudiantes con diferentes niveles de pobreza para prepararlos académicamente para el acceso a la educación superior. • **Inadecuado:** examinar por qué las escuelas en áreas más pobres brindan formación profesional en lugar de preparar a los estudiantes para el acceso a la educación superior. *La implicancia de este objetivo es que la formación profesional es una solución deficiente para la educación de estudiantes más pobres y no brinda fundamentos para extraer conclusiones claras e inequívocas.*
Enfoque orientado a resultados	**Evaluación de funcionarios del sector del entretenimiento** • **Adecuado**: evaluar la eficacia de los funcionarios al desempeñarse en actividades vinculadas con el sector del entretenimiento. • **Inadecuado**: evaluar el cumplimiento del sector del entretenimiento con las normas vinculadas con el impuesto sobre la renta. *En el objetivo no se identifica claramente a quién se está auditando o el fundamento de la auditoría. También tiene un alcance demasiado amplio, que no es conducente a que de la auditoría se extraigan conclusiones claras e inequívocas. Es un objetivo más adecuado para una auditoría de cumplimiento que para una auditoría de desempeño. Finalmente, esta pregunta no permite al auditor distinguir entre los problemas de carácter social y aquellos relacionados con el desempeño gubernamental.* **Estabilización de los ingresos de los agricultores: aunque se dispone de un amplio conjunto de herramientas, existe una baja tasa de adopción de éstas y es necesario resolver la cuestión de la sobrecompensación** • **Adecuado**: determinar si las herramientas para la gestión de riesgos y crisis se han implementado eficientemente y han dado resultados. • **Inadecuado:** determinar qué herramientas de gestión de riesgos y crisis han tenido mayor eficacia para obtener resultados. *Se pretende realizar un análisis orientado a resultados sin criterios adecuados para cuantificar 'la mayor eficacia para obtener resultados'.* *El alcance es demasiado amplio y es posible que el objetivo no sea alcanzable.*
Enfoque orientado a sistemas	**Evaluación de la utilización de subvenciones gubernamentales para la educación y monitoreo de las actividades realizadas por los beneficiarios de las subvenciones** • **Adecuado**: evaluar la eficiencia y la eficacia de los sistemas institucionales para supervisar el modo en que los beneficiarios de subvenciones utilizan los fondos recibidos.

	• **Inadecuado**: evaluar si los organismos están supervisando a los beneficiarios de subvenciones para asegurarse de que los fondos se utilicen de la forma apropiada. *Este objetivo no establece claramente el alcance del examen e incorpora a la terminología utilizada una subjetividad que tal vez sea difícil sustentar aplicando criterios objetivos. Asimismo, da lugar a una pregunta cuya respuesta es del tipo 'sí/no'* ***Evaluación de la respuesta del sistema de gestión de desastres ante un tsunami*** • **Adecuado**: determinar en qué medida los sistemas y procedimientos de gestión de desastres permiten dar una respuesta suficientemente rápida y adecuada ante un tsunami. • **Inadecuado:** determinar si podrían haberse tomado medidas adicionales para responder con mayor eficacia ante un tsunami. *Este objetivo parte del supuesto de que hubo una respuesta deficiente y no especifica la finalidad de la auditoría, dado lo cual su alcance es demasiado amplio como para ser viable.*

Fuentes: Adaptado de Auditoría General de Canadá; Contraloría y Auditoría General de India; y la GAO de los EE. UU.

¿Cómo se formulan las preguntas de auditoría?

Tras desarrollar lo objetivos y el enfoque de su auditoría, usted deberá formular las preguntas de auditoría que orientarán su labor. Las preguntas de la auditoría deberían derivar de los objetivos globales de ésta, y habitualmente son más específicas en tanto corresponden a los temas que usted describirá o evaluará durante su desarrollo. El propósito es que las preguntas de la auditoría abarquen todos los aspectos de los objetivos planteados en ella. Cada uno de los enfoques descritos previamente puede conducir a formular las preguntas de un modo diferente. Tal como sucedía al elaborar los objetivos de su auditoría, es esencial que su equipo considere detenidamente la redacción de las preguntas de la auditoría, puesto que ello influirá en sus decisiones, los tipos de información que usted recabará, sus métodos de recopilación de datos e información, su enfoque analítico, y los tipos de hallazgos y conclusiones que usted obtendrá. Si usted optase por desglosar sus preguntas de auditoría en subpreguntas, asegúrese de que sean complementarias, que no se superpongan, y que en su conjunto sean exhaustivas en el abordaje de la pregunta de auditoría global. (ISSAI 3000/37)

Las preguntas de auditoría deben ser específicas, objetivas, neutrales, mensurables y posibles de responder. Garantice que términos clave son definidos. Preguntas amplias seguidas de subpreguntas más específicas pueden ayudar a clarificar el alcance de la auditoría y obtener hallazgos más sustantivos. Se recomienda limitar a tres el número de subpreguntas para cada pregunta.

Las preguntas de auditoría pueden ser descriptivas, analíticas o normativas (GUID 3920/33). La GUID 3920 sugiere la formulación de preguntas de auditoría normativas o analíticas. Sin embargo, añadir preguntas descriptivas puede ser útil, principalmente cuando se planifica una auditoría en un área donde falta información básica. Sin embargo, algunas preguntas descriptivas no son preguntas de auditoría. Ellas deben ser hechas para entender el tema auditado y ayudar a definir el objetivo y las preguntas de auditoría.

Preguntas descriptivas pueden adoptar múltiples formas. Algunas admiten una respuesta sencilla, mientras que otras plantean una mayor dificultad. Por ejemplo:

- ¿Cuáles son las características de los destinatarios de un programa vinculado con la situación en escuelas rurales?

- ¿Qué se conoce acerca del número de operarios que desarrollan la actividad X, lo cual comprende tanto a aquellos que trabajan directamente para el gobierno como a los que trabajan para compañías contratadas por éste?
- ¿Cuáles son los mecanismos institucionales implementados por el gobierno para lograr la coherencia vertical y horizontal de las actividades relacionadas con las adquisiciones y contrataciones públicas en condiciones sostenibles?
- ¿De qué modo el gobierno interactúa con las partes interesadas no gubernamentales para implementar iniciativas relacionadas con la eliminación de la violencia contra las mujeres?

Las preguntas analíticas requieren análisis y respuestas basadas en juicio profesional. Pueden implicar suposiciones. Las preguntas normativas tienden a establecer un estándar o norma y preguntar qué debería ser en lugar de preguntar por hechos. Puede buscar una opinión, involucra diferentes perspectivas y se basará en valores y suposiciones. Alguna literatura de auditoría agrupa preguntas normativas y analíticas en preguntas evaluativas. Las preguntas evaluativas pueden variar ampliamente, abarcando desde un examen de la situación actual del programa en términos de economía, hasta un análisis prospectivo de acontecimientos futuros. Como se expone en la **Figura 16,** existen cinco tipos de preguntas de auditoría de carácter evaluativo. La utilización de tales preguntas no es mutuamente exclusiva. Por ejemplo, una auditoría de desempeño con una pregunta concebida para evaluar la eficacia también puede incluir una pregunta concebida para evaluar los controles internos.

Figura 16: Tipos de preguntas de auditoría de carácter evaluativo, por enfoque de auditoría

Tipo de pregunta	Descripción	Enfoque de auditoría y ejemplo
① Economía y eficiencia del programa	Las preguntas focalizadas en la economía y la eficiencia versan sobre los costos y recursos utilizados para lograr los resultados del programa.	**Enfoque orientado a problemas:** • ¿Qué factores explican las variaciones de costos en la atención brindada a los pacientes que asisten a diferentes hospitales públicos?
② Análisis prospectivo	Las preguntas relacionadas con el análisis prospectivo sirven para extraer conclusiones acerca de información basada en supuestos sobre acontecimientos que tal vez ocurran en el futuro, o analizar dicha información. También sirven para determinar aquellas medidas que la entidad auditada puede tomar en respuesta a acontecimientos futuros que afectarían la economía, la eficiencia o la eficacia de su labor.	**Enfoque orientado a problemas:** • ¿Qué dificultades, de haberlas, afrontarán los estudiantes que concurren a escuelas con altos niveles de pobreza al prepararse para acceder a la educación superior durante los próximos 20 años? **Enfoque orientado a resultados:** • ¿De qué modo podrían las normas federales sobre seguridad en campamentos juveniles incidir en las tasas generales de lesiones y enfermedades en niños/as?
③ Eficacia y resultados del programa	Las preguntas centradas en la eficacia y los resultados de un programa habitualmente miden de qué forma y en qué medida un programa logra sus metas y objetivos. Por lo tanto, también pueden utilizarse para examinar la calidad de la implementación de ese programa.	**Enfoque orientado a resultados:** • ¿En qué medida los programas de asistencia alimentaria en escuelas son compatibles con las buenas prácticas establecidas por las Naciones Unidas para este tipo de programas? **Enfoque orientado a sistemas:**

		• ¿En qué medida los sistemas y procedimientos de gestión han posibilitado responder con la rapidez e idoneidad suficientes ante los desastres ocurridos?
④ Controles internos	Las preguntas acerca del control interno se relacionan con la evaluación del sistema de una organización concebido para brindar un nivel de aseguramiento razonable respecto a la eficacia y eficiencia de las operaciones que ella realiza y la confiabilidad de sus informes en materia de desempeño y financiera.	**Enfoque orientado a resultados:** • ¿En qué medida la entidad auditada ha establecido los controles necesarios para implementar eficientemente sus herramientas de gestión de riesgos y crisis en orden a lograr los resultados deseados? **Enfoque orientado a sistemas:** • ¿En qué medida el Ministerio de Trabajo se asegura de que las medidas de desempeño aplicadas a los programas de capacitación de sus empleados sean válidas, confiables y completas?
⑤ Cumplimiento	Las preguntas relacionadas con el cumplimiento se ocupan de la observancia de criterios establecidos por leyes, reglamentos, cláusulas contractuales, acuerdos de subvención y otras estipulaciones, que podrían afectar la adquisición, protección, utilización y enajenación de los recursos de la entidad, así como también la cantidad, calidad, oportunidad y el costo de los servicios. Una auditoría de desempeño puede incluir elementos de cumplimiento.	**Enfoque orientado a sistemas:** • ¿En qué medida los proyectos financiados a través del Programa de asistencia de emergencia para el mantenimiento de autopistas cumplían con los requisitos de admisibilidad del programa?

Fuentes: EFS Canadá; EFS India; EFS EE. UU.

Para elaborar preguntas de auditoría puede recurrirse a diversas técnicas. Una de ellas consiste en confeccionar una pirámide de análisis de problemas, como la que se expone en la **Figura 17.** El propósito de esta herramienta es desglosar el objetivo de la auditoría en un conjunto de preguntas más detalladas para formar una pirámide. Esto le permite considerar todas las dimensiones de sus preguntas.

El objetivo de la auditoría, señalado en el Nivel 1, consiste en evaluar en qué medida el Ministerio de Salud ha determinado los costos actuales y futuros de brindar atención prenatal a poblaciones empobrecidas. En el Nivel 2 se señalan las preguntas que el equipo precisará responder durante la auditoría para abordar el objetivo de ésta.

Figura 17: Ejemplo de análisis de problemas

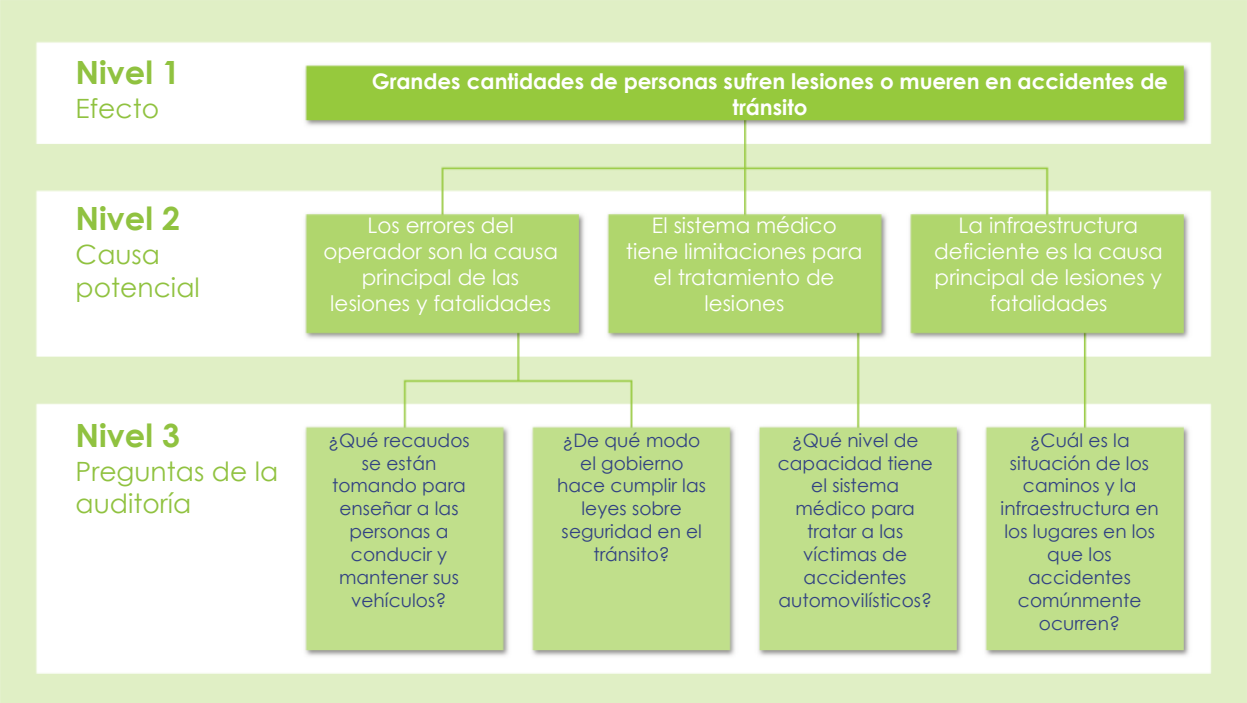
Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

Esta técnica puede permitirle evaluar la factibilidad de responder las preguntas y desarrollar la lógica subyacente a su actividad de auditoría.

Una segunda técnica es realizar un análisis de problemas en función de causas y efectos, según el modelo expuesto en la **Figura 18**. Dadas las características de su auditoría, esto puede suponer la realización de dos pasos diferenciados. El primer paso consiste en determinar si se han logrado los resultados previstos, o si un sistema funciona del modo esperado. Si este no fuese el caso, puede que exista un problema de desempeño, dado lo cual, sería necesario que usted considere la posibilidad de avanzar un paso más formular hipótesis sobre las causas y analizarlas. De acuerdo con el enfoque orientado a problemas, el problema de desempeño más importante y los factores principales que lo originan, de forma preliminar, pueden integrar el diseño original de la auditoría.

El efecto, expuesto en el Nivel 1, constituye el punto de partida para evaluar las causas hipotetizadas identificadas en el Nivel 2. Las causas potenciales brindan los fundamentos para la elaboración de las preguntas de una auditoría, que se identifican en el Nivel 3.

Figura 18: Ejemplo de un análisis de problemas en función de sus causas y efectos



Fuente: AFROSAI-E: Manual de Auditoría de Desempeño 2016

La formulación de las preguntas de una auditoría constituye un proceso iterativo en el que éstas se especifican y ajustan de forma reiterada, tomando en cuenta información nueva y conocida acerca de lo que se está auditando, así como también de la factibilidad de obtener respuestas. Es importante que usted acompañe la evolución de su auditoría al obtener información y perspectivas adicionales sobre los subproblemas y causas. Al hacerlo, también es esencial que documente el momento, el modo y el motivo de la modificación de las preguntas de su auditoría, de forma tal de contar con un registro completo de lo actuado. Si se realizasen cambios substanciales, es necesario dar cuenta de ellos a las entidades auditadas.

¿De qué modo se determina el alcance de la auditoría?

El alcance de la auditoría la delimita, y sirve para determinar cuestiones tales como las preguntas específicas que usted pretende formular y el tipo de examen que usted llevará a cabo. Específicamente, el alcance de la auditoría define la materia objeto de ella que el auditor evaluará y sobre la que informará, la documentación o los registros a examinar, los períodos abarcados y los lugares que se incluirán. En el alcance influyen de forma directa las preguntas y los objetivos de la auditoría y, como resultado de ello, tal vez precise modificarlo al recopilar más información y adquirir mayores conocimientos acerca de la materia que constituye su objeto. También será necesario que considere el impacto que cualquier cambio en los objetivos o preguntas de su auditoría puede tener en el alcance de ella. La determinación de dicho alcance es una parte esencial de su diseño. Remitirse a la GUID 3910/24-26 y la GUID 3920/21-23 para obtener información adicional.

Usted puede determinar el alcance de su auditoría respondiendo las preguntas enunciadas en la **Figura 19**.

Figura 19: Preguntas sobre el alcance de la auditoría

¿Qué?	• ¿Qué preguntas o hipótesis específicas se están examinando? • ¿Cuáles son los procesos claves relevantes para su auditoría? • ¿Cuál es la materia objeto de auditoría que se evaluará y sobre la que se informará? • ¿De qué recursos se dispone para llevar a cabo la auditoría?
¿Quién?	• ¿Qué entidades y organizaciones ejercen responsabilidades o tienen perspectivas relevantes para la auditoría? • ¿Quiénes dentro de esas entidades y organizaciones relevantes están en mejores condiciones de brindar evidencia adecuada y suficiente para responder las preguntas de la auditoría? • ¿Quién es responsable de garantizar la confiabilidad de la información y los datos que son relevantes para su auditoría?
¿Dónde?	• ¿Qué lugares se inspeccionarán? • ¿Cuáles son los documentos y registros que es necesario examinar? • ¿Qué lugares se excluirán?
¿Cuándo?	¿Qué período abarcará la auditoría?

Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

Al decidir acerca del alcance, también deberá considerar un conjunto de factores adicionales. Por ejemplo, tal vez se precise delimitarlo sobre la base de la disponibilidad de fuentes y datos confiables. También es posible que precise ajustarlo en función de:

- los recursos disponibles para ejecutar la auditoría (lo que incluye el acceso a auditores idóneos para implementar metodologías complejas, como los metodólogos);
- el acceso a expertos en la materia;
- los costos de traslados; y
- las limitaciones temporales de la auditoría.

El alcance de su auditoría puede incluir cualesquiera recomendaciones formuladas en informes de auditoría previos, si tales recomendaciones mantienen su relevancia. Los siguientes ejemplos acerca del alcance han sido adaptados de diversos informes de auditoría de desempeño ya publicados.

Ejemplos de alcance de una auditoría

1. **Protección del hábitat ictícola, extraído del Informe correspondiente al período de primavera de 2009 del Comisionado para el Medio Ambiente y Desarrollo Sostenible.** Informe de la Auditoría General de Canadá, 2009

Esta auditoría se ocupó de la Administración de la protección del hábitat ictícola, las disposiciones en materia de prevención de la contaminación de la Ley sobre Pesquerías, y las dos políticas (la Política sobre hábitat y la Política sobre aplicación y cumplimiento) en las que se enuncian las intenciones del gobierno respecto a dichas disposiciones. La auditoría abarcó las políticas, los programas y las actividades que integran el Programa sobre pesquerías y océanos, y determinados acuerdos celebrados con terceros en apoyo a la administración y aplicación de dichas disposiciones. La auditoría no se centró en las evaluaciones medioambientales exigidas por la Ley de evaluación medioambiental, que pueden realizarse una vez otorgadas las autorizaciones ministeriales correspondientes conforme a las disposiciones de la Ley de pesquerías.

2. **Gestión de la ampliación del Programa de Instituciones Educativas.** Informe de la Oficina Nacional de Auditoría del Reino Unido, 2012

Mediante esta auditoría se evaluó la implementación por parte del Ministerio de Educación del programa de ampliación señalado, a partir de 2010. También se evaluó la suficiencia del marco de financiamiento y supervisión dentro del sector educativo (lo que incluye instituciones educativas establecidas antes de mayo de 2010). La ampliación aún transitaba una etapa inicial, y todavía no se disponía de datos de tendencia limitados acerca del desempeño académico de las instituciones educativas desde su incorporación al programa ampliado. En la auditoría se examinó este aspecto del desempeño de dichas instituciones como parte del futuro programa vinculado con el examen de los resultados en función de los costos. El informe no abarcaba el financiamiento de capital. Tampoco contenía una evaluación minuciosa del impacto de la ampliación en las finanzas o los servicios de las autoridades locales.

3. **Gestión de reclamos de consumidores.** Informe de la Auditoría General de Botsuana, 2008

La auditoría se centraba en las actividades realizadas por la Oficina de Protección al Consumidor en orden a atender los reclamos presentados por consumidores durante los ejercicios fiscales 2003-2006. La auditoría tuvo una cobertura nacional. No había datos disponibles correspondientes a los ejercicios financieros 2003-04.

Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

¿Cómo se seleccionan los criterios de auditoría?

La Norma

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

Fuente: ISSAI 3000/45

Una vez determinado el alcance, usted debe considerar los criterios que le permitirían medir el desempeño de las entidades auditadas en función de las expectativas.

¿Qué son los criterios de auditoría?

Los criterios de auditoría identifican la situación pretendida o las expectativas vinculadas con un tema de auditoría, sobre la base de parámetros de desempeño razonables y asequibles que

permiten evaluar la ***economía, eficiencia*** y/o ***eficacia*** de las actividades. En síntesis, son los estándares utilizados para juzgar su evidencia de auditoría. En este sentido, los criterios brindan un marco para sopesar la evidencia y comprender los hallazgos, conclusiones y recomendaciones contenidos en un informe de auditoría (remítase a la GUID 3910/55-60 y la GUID 3920/38-43).

Los criterios son necesarios en todas las auditorías donde lo que se evalúa es el desempeño. Como se expuso anteriormente, tales evaluaciones pueden abarcar aspectos vinculados con el cumplimiento, cuando ello guarde relevancia para el desempeño de las entidades auditadas. Los criterios de auditoría pueden representar 'lo que debería ser' según las leyes o reglamentos, 'lo que se espera' en función de las prácticas óptimas, o 'lo que podría ser' si las condiciones fuesen más favorables. Por consiguiente, los criterios pueden ser cualitativos o cuantitativos, generales o específicos, o aplicarse un modelo normativo (es decir, normas relacionadas con el cumplimiento o la economía/eficiencia) al examen de aquello que se está auditando. Algunos ejemplos de criterios son:

- las leyes y los reglamentos que rigen las operaciones de las entidades auditadas;
- las metas, las políticas y los procedimientos establecidos por las entidades auditadas;
- los estándares o normas desarrollados técnicamente;
- las opiniones de expertos;
- los procedimientos para realizar una función o actividad;
- las prácticas de negocios definidas;
- los contratos o acuerdos de subvención;
- las referencias o indicadores de desempeño establecidos por las entidades auditadas u otras entidades o sectores pertinentes;
- el desempeño durante períodos anteriores;
- los criterios utilizados previamente en auditorías similares o por otras EFS. (Usted deberá asegurarse de que estos criterios conservan su validez).

<u>¿Cómo se seleccionan los criterios de auditoría?</u>

Al seleccionar los criterios aplicables a una auditoría de desempeño, es importante hacerlo de manera objetiva. Este proceso requiere una consideración racional y un ***juicio profesional*** adecuado. En algunos casos, los criterios de auditoría son fáciles de definir, como cuando las metas establecidas por la Legislatura o el gobierno son claras, precisas y relevantes. Sin embargo, no siempre es esta la situación. Por ejemplo, es posible que los criterios relevantes no sean evidentes al inicio de la auditoría, y que las metas de desempeño aplicables sean difusas, contradictorias o inexistentes. Asimismo, puede que usted considere que los criterios o estándares establecidos por la entidad auditada no equivalen a un buen desempeño, lo que le exigiría seleccionar, adaptar o incluso desarrollar criterios adicionales que puedan constituir parámetros de desempeño más idóneos. En muchos casos, quizá usted concluya que una combinación de los criterios aportados por las entidades auditadas y aquellos provenientes de otras fuentes constituyen el marco adecuado para la evaluación del desempeño. Sin embargo, en todos esos casos le convendrá realizar alguna labor de auditoría antes de seleccionar sus criterios,

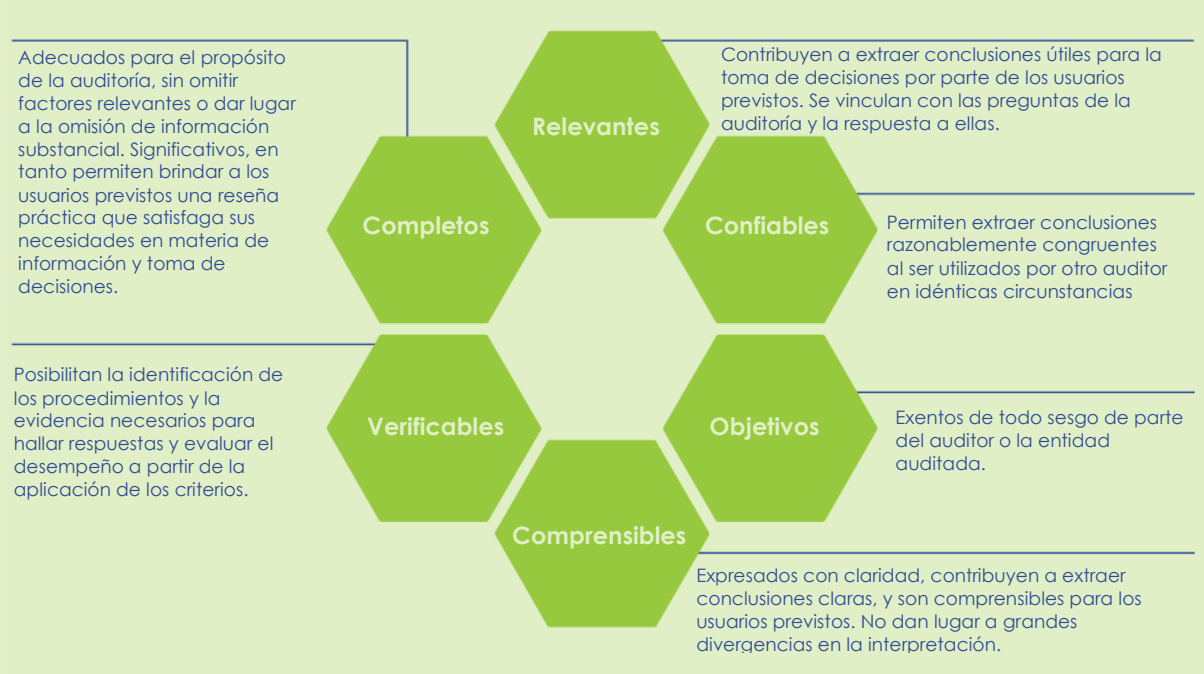
tanto para garantizar la materialidad como para acrecentar sus conocimientos sobre los problemas existentes y las prácticas óptimas asociadas.

Para seleccionar objetivamente los criterios de auditoría, es importante:

- lograr una comprensión general del área a auditar y familiarizarse con los documentos pertinentes tanto legales como de otra índole, además de los estudios y auditorías recientes vinculados con el área a auditar;
- tener un conocimiento adecuado de los motivos y fundamentos legales del tema de auditoría y las metas establecidas por la Legislatura o el gobierno;
- tener un conocimiento general de las prácticas y experiencia en otros programas o actividades gubernamentales pertinentes o similares.

Es esencial que los criterios seleccionados sean los adecuados para el tema y los objetivos de la auditoría. Los criterios adecuados se caracterizan por ser relevantes, confiables, objetivos, comprensibles, comprobables y completos. La importancia relativa de estas características es una cuestión de ***juicio profesional*** que debería considerarse durante el proceso de selección. Estos atributos se exponen en la **Figura 20**.

Figura 20: Atributos de los criterios adecuados



Fuente: GAO y GUID 3910

Desde el punto de vista de la entidad auditada, algunos criterios, como sus propios objetivos, políticas o procedimientos, pueden tener un alto grado de legitimidad. Sin embargo, al considerarse la validez de tales criterios debe adoptarse una postura crítica. El hecho de que la entidad cumpla sus propias normas no es de por sí un indicio de buen desempeño. Algunas organizaciones establecen estándares internos muy bajos para poder alcanzarlos. En tales casos, acuda a criterios adicionales para evaluar el desempeño, como los parámetros de referencia utilizados en el sector pertinente.

Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

Según la ISSAI 3000/49, como parte del proceso de diseño y realización de la auditoría, el auditor deberá conversar con las entidades auditadas acerca de los criterios de auditoría seleccionados. Esto ayuda a garantizar el logro de consensos compartidos acerca de los criterios que se tomarán como referencia al evaluar la materia objeto de auditoría, y puede contribuir a abordar preguntas vinculadas con la legitimidad y aplicabilidad de tales criterios. Esa conversación puede ser especialmente fructífera en aquellas instancias en las que los criterios seleccionados por usted difieren de los aplicados por las entidades auditadas para medir su propio desempeño. Sin embargo, aunque la transparencia y la recepción de los aportes pertinentes de las entidades auditadas es importante, en última instancia, es la responsabilidad del auditor –no de las entidades auditadas– seleccionar los criterios adecuados de acuerdo con la naturaleza y las preguntas de la auditoría.

La **Figura 21** contiene ejemplos de los criterios de auditoría en relación con las preguntas correspondientes.

Figura 21: Criterios y preguntas de auditoría correspondientes

Preguntas de auditoría	Criterios
¿En qué medida el organismo a cargo de la gestión medioambiental satisface los requisitos establecidos por la Ley de aguas?	Conforme a la Ley de aguas, el organismo debe elaborar un informe anual acerca de la aplicación de dicha norma para su presentación ante la Legislatura.
¿En qué medida el organismo a cargo de la educación cumple con los plazos para el otorgamiento de contratos?	El organismo ha establecido plazos internos para el otorgamiento de diferentes tipos de contratos.
¿En qué medida el organismo a cargo de la gestión agrícola ha instrumentado procesos para asegurarse de que los pagos de asistencia se efectúen correctamente?	Las políticas del organismo exigen la aplicación de procesos para determinar la admisibilidad de los potenciales beneficiarios de pagos y recuperar aquellas sumas de dinero que se hubiesen pagado erróneamente.
¿En qué medida el organismo a cargo de la salud se asegura de que los prestadores de servicios hídricos realicen exámenes de la calidad del agua de la forma estipulada?	Las normas sobre verificación de la calidad del agua indican el tipo de ensayos que deberían realizarse sobre la calidad del agua destinada a consumo humano, y los resultados que ellos deberían arrojar.
¿En qué medida el programa de subvenciones del ministerio de justicia contribuyó a los resultados deseados dentro de la población destinataria?	Los objetivos del programa enuncian los resultados deseados y las medidas vinculadas destinadas a evaluar el avance hacia el logro de los objetivos.
¿En qué medida el programa para la reducción del carbono implementado por el organismo competente en materia medioambiental logró la reducción propuesta en las emisiones de carbono?	Los objetivos relacionados con la disminución de las emisiones de carbono especifican los niveles de reducción pretendidos durante un período de cinco años.
¿En qué medida la oficina de tecnología informática del organismo a cargo de área de defensa se ocupa de resguardar información sensible acerca de los empleados?	Las normas desarrolladas con un criterio técnico indican los pasos que el organismo debería seguir para resguardar información sensible acerca de los empleados.
¿Existen mecanismos para generar en las partes interesadas conciencia y asunción de propiedad frente a los ODS y la Agenda 2030 dentro del país?	Según la guía de referencia de la Agenda 2030, los países deberían aplicar diversas estrategias de comunicación para involucrar/informar a diferentes segmentos de la sociedad además de incorporar al público.

Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

Como se señaló previamente, en algunos casos, los criterios no existen, no son los adecuados, o resultan difíciles de medir. En tales circunstancias lo que usted puede hacer es adaptar o desarrollar nuevos criterios. En general, los criterios nuevos no surgen de la nada; por el contrario, con frecuencia derivan de criterios ya existentes, principios actuales surgidos de la investigación en ciencias sociales, o normas de la práctica profesional. Por ejemplo, usted puede: buscar (y potencialmente adaptar) criterios existentes aplicados a temas de auditoría u operaciones similares; examinar la bibliografía existente e identificar los criterios de medición utilizados por expertos en el área; o reunirse con funcionarios, expertos, consultores o grupos focales para determinar parámetros de desempeño en función de las circunstancias y de prácticas comparables, lo que incluye el entorno internacional. Al desarrollar criterios, es necesario que estos sean válidos y convincentes para un lector razonable. Habitualmente, la validación de los criterios desarrollados por usted se sustenta en las opiniones de expertos independientes e idóneos, con una amplia representatividad en el área.

Otra razón para discutir los criterios con las entidades auditadas es para explicar por qué fue necesario aplicar criterios adicionales, y el modo en que éstos se validaron. Las entidades auditadas pueden tener sus opiniones en cuanto a la aplicabilidad de los criterios, o señalar otra información pertinente relativa a su adecuación, que usted tal vez ignore. Asimismo, es útil que las entidades auditadas formulen sus comentarios y sugerencias acerca de la utilización de los criterios, dado que ello acrecentaría la probabilidad de que concuerden con los hallazgos y recomendaciones del informe y tomen las medidas correspondientes. En el caso de que la entidad auditada no concuerde con el criterio seleccionado, tal vez usted desee convocar a terceros experimentados para conciliar las diferentes perspectivas. Sin embargo, aunque la participación y los comentarios de las entidades auditadas son importantes, debe recordarse que, en última instancia, la responsabilidad de elaborar criterios adecuados recae en el equipo de auditoría. Por consiguiente, en el caso de que exista un disenso sostenido, el equipo de auditoría podría optar por mantener sus criterios y exponer sus fundamentos en el informe de la auditoría.

Si usted optase por desarrollar criterios, asegúrese de consultar con partes interesadas internas y externas, según corresponda. También considere el tiempo y los recursos humanos que se destinarán a desarrollar y validar nuevos criterios, y su concordancia con los costos generales y la importancia de la auditoría.

Por ejemplo, si lo que pretendiese es desarrollar criterios basados en opiniones de expertos, es de suma importancia que el proceso para su selección sea transparente y justificable. Algunos de los factores a considerar como parte de este proceso son:

- el modo en que el equipo a cargo de la auditoría identificará y recopilará la información suministrada por los expertos (por ejemplo, a través de la organización de paneles, encuestas, grupos focales, etc.);
- la integración apropiada del conjunto de expertos para asegurarse de disponer de la combinación idónea de perspectivas, organizaciones o sectores;
- las acreditaciones, la reputación y la experiencia de los expertos;
- el nivel real y percibido de independencia de los expertos en previsión de potenciales conflictos de intereses derivados de cargos, afiliaciones, bienes, recursos, ingresos y otras circunstancias pertinentes; y
- los factores que los expertos deberán considerar al formular su opinión.

Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

¿Cómo se desarrolla la metodología de auditoría?

La norma

Durante la planificación, el auditor debe diseñar procedimientos de auditoría a ser empleados para recopilar evidencia de auditoría suficiente y apropiada, que responda al (los) objetivo(s) y pregunta(s) de auditoría.

Fuente: ISSAI 3000/101

Una vez determinados los objetivos, las preguntas y el alcance de su auditoría, será necesario que considere qué métodos resultan adecuados para su realización, así como también el tiempo y los recursos disponibles. Es necesario que su metodología describa el modo en que usted recopilará y analizará la información necesaria para responder las preguntas de la auditoría. Para ello, puede utilizar una serie de métodos, siendo los más comunes los que exponen en la **Figura 22**.

Figura 22: Beneficios y consideraciones acerca de los métodos de recopilación de información seleccionados

Métodos	Beneficios	Consideraciones
Entrevistas Conversaciones con una o más personas, de forma telefónica o presencial, para conocer sus opiniones acerca de un programa o actividad.	• Permiten comprender detalladamente las opiniones de la persona entrevistada. • Las entrevistas pueden programarse y realizarse con rapidez. • Permiten recopilar información sobre temas sensibles. • Pueden brindar flexibilidad para procurar obtener información de inmediato en respuesta a manifestaciones realizadas durante la entrevista.	• Es necesario realizarlas concienzudamente, para garantizar la congruencia y permitir la comparación. • No son compatibles con el análisis estadístico. • La identificación y el análisis de patrones o tendencias entre diferentes entrevistas insume tiempo.
Recopilación de documentos Examen de documentos recabados de la entidad auditada y otras fuentes.	• En general se considera un método más confiable que la evidencia testimonial obtenida a partir de entrevistas. • Habitualmente brinda un nivel adecuado de profundidad y amplitud de información.	• Debe prestarse atención a la integridad, autenticidad, autoridad y confiabilidad de la fuente (más información en el Capítulo 5). • Pueden hallarse dificultades para acceder a la información en aquellos casos en los que la entidad auditada no sea proclive a facilitar evidencia documental.
Observación directa o inspección Observación de personas, procedimientos, eventos relacionados con la auditoría. Inspección física de propiedades, equipos, bienes.	• Observación directa le permite observar personas, procedimientos, comportamiento, eventos relacionados con su auditoría. • Inspección física permite verificar propiedades, equipos, bienes. • Los dos métodos pueden brindar un contexto para el examen de las cuestiones relacionadas con la auditoría.	• Las observaciones dirigidas a responder directamente las preguntas de su auditoría pueden ser complejas. • Requiere una planificación detallada y una programación minuciosa. • La observación podría alterar el comportamiento de la persona o situación observadas. • Los dos métodos pueden demandar un uso significativo de recursos en términos de traslados y participación del personal.
Encuestas Enfoque utilizado para recopilar datos o información y recabar evidencia de una población mediante la	• Permiten recopilar información de múltiples sujetos. • Los datos pueden utilizarse en diferentes tipos de análisis.	• Requieren la utilización de una gran cantidad de recursos y tiempo. • Requieren una planificación y pruebas rigurosas.

formulación de una serie de preguntas estándar.	• Los datos sobre determinadas variables pueden ser generalizables y precisos.	• Pueden requerir la realización de análisis que demandan mucho tiempo.
Visitas a lugares Suponen el traslado a una determinada ubicación geográfica para la aplicación de procedimientos de auditoría.	• Pueden combinar diferentes métodos, como entrevistas, revisiones de documentos y observaciones directas o inspecciones físicas. • Permiten mejorar la eficiencia en función de los costos mediante la combinación de múltiples métodos durante una misma visita.	• Suponen una planificación detallada por anticipado y una programación minuciosa. • Pueden demandar la utilización de grandes cantidades de recursos para traslados y participación del personal. • Requieren una comprensión cabal de la organización de la entidad auditada o los sujetos visitados.
Exámenes de expedientes Instrumento de recopilación de datos usado para registrar sistemáticamente información extraída de registros.	• Los resultados incorporados a un conjunto de datos estructurado y confiables pueden utilizarse para respaldar el análisis cuantitativo o cualitativo. • Constituyen una herramienta efectiva para recopilar los datos que permiten evaluar el cumplimiento de los requisitos legales o reglamentarios. • Pueden arrojar datos susceptibles de generalización correspondientes a un programa o población.	• La aplicación de este enfoque demanda la aplicación de una cantidad substancial de tiempo y recursos. • Supone la realización una planificación detallada con anticipación y el desarrollo de herramientas válidas para la recopilación de datos. • Quizá no permita la determinación de la causa de las deficiencias identificadas.
Métodos con grupos reducidos Recopilación de información de un grupo de personas utilizando herramientas tales como los grupos focales (grupos de conversación reducidos con la intervención de un facilitador) y paneles de expertos externos a la EFS.	• Del debate pueden surgir cuestiones no tratadas en las entrevistas individuales. • Adaptables a una diversidad de necesidades de auditoría. • Los expertos pueden formular opiniones consensuadas sobre determinadas cuestiones o actividades.	• La convocatoria de paneles de expertos puede asociarse a erogaciones importante debido a los costos de traslado. • El análisis puede ser difícil y demandar mucho tiempo debido a la cuantía y diversidad de la información.
Datos secundarios Datos recopilados por un tercero, por ejemplo, organismos gubernamentales, universidades u organizaciones de investigación.	• Su obtención puede ser más rápida en comparación con otros métodos de recopilación de datos. • Los datos pueden ser más completos que al recopilarlos usted mismo/a • Es posible que ya se hayan efectuado controles de calidad.	• Existe la posibilidad que los datos no coincidan con el objetivo de la auditoría. • Es posible que resulte difícil acceder a los datos. • La evaluación de la confiabilidad de los datos puede exigir un tiempo considerable.
Estudios de casos Recopilación rigurosa de datos correspondientes a uno o más problemas, lugares o acontecimientos complejos, para responder preguntas del tipo 'por qué' o 'cómo'.	• Pueden propiciar una evaluación rigurosa de actividades, facilitar el análisis de similitudes y diferencias entre operaciones en diferentes localidades, o ilustrar aspectos de procesos o las consecuencias de deficiencias en programas utilizando ejemplos específicos del 'mundo real'. • Permiten la recopilación de información más precisa acerca • Pueden posibilitar la corroboración de la evidencia y acrecentar la confiabilidad y validez de los hallazgos.	• Pueden demandar una cantidad substancial de tiempo y recursos. • El análisis vinculado puede requerir mucho tiempo. • La selección de los estudios de casos tendrá un impacto substancial en la recopilación de la información y la formulación de hallazgos.

Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

Una vez identificados los datos y/o la información, será necesario que, durante la etapa de planificación, reflexione sobre el modo en que se propone analizar la información. Existen varios métodos de análisis que usted puede considerar al desarrollar su metodología, incluidos los expuestos en la **Figura 23**.

Recuerde que, aunque usted deberá tomar las decisiones iniciales sobre la metodología que aplicará en su auditoría durante la etapa de planificación, tal vez sea necesario modificarla o ajustarla durante la etapa de implementación. Esto se expondrá con mayor detalle en el Capítulo 5.

Fuente: Equipo de Desarrollo IDI/SAD

Figura 23: Beneficios y consideraciones acerca de los métodos de análisis de casos seleccionados

Método	Beneficios	Consideraciones
Análisis de contenidos **Método para estructurar y analizar información cualitativa compleja obtenida de diversas fuentes, por ejemplo, de entrevistas o grandes cantidades de documentos**	• Permite identificar en los conjuntos de datos patrones o tendencias significativos para las preguntas y los objetivos de la auditoría. • Permite utilizar los datos para orientar el desarrollo de categorías analíticas. • Puede utilizarse para contribuir a la aplicación de otros métodos. • Permite resumir, analizar e informar acerca de datos no estructurados.	• Demanda la aplicación de una gran cantidad de trabajo y tiempo. • Puede dar lugar a resultados inaplicables si se implementase de forma incorrecta. • Exige planificación y capacitación del personal.
Análisis y modelización estadística **Utilización de software y modelos informáticos para identificar, tendencias, patrones y correlaciones en grandes series de datos.**	• Permite la identificación de patrones y correlaciones en grandes cantidades de datos. • Constituye un método eficiente y estructurado para analizar grandes cantidades de datos cuantitativos.	• Supone una experiencia substancial en el uso de aplicaciones para el análisis de datos, como el Statistical Analysis System, el Statistical Package for Social Sciences. • Puede demandar una cantidad significativa de tiempo y recursos para estructurar los datos de modo tal de poder analizarlos utilizando las aplicaciones informáticas necesarias. • Habitualmente no permite identificar las causas de patrones o correlaciones.

Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

Al diseñar sus métodos de recopilación y análisis de datos deberá asegurarse de que los enfoques adoptados le permitan a su equipo recabar evidencia vinculada con los objetivos de la auditoría y le sirvan para responder las preguntas formuladas. Asimismo, será necesario que considere los riesgos y limitaciones que surgen de factores tales como la experiencia de los miembros de su equipo, las restricciones en términos de costos y tiempo, y la disponibilidad y confiabilidad de los datos (para más información, remítase a la sección sobre Gestión de riesgos, más adelante). En la mayoría de los casos, le será provechoso utilizar múltiples métodos de recopilación y análisis de datos, dado que esto puede ayudarle a corroborar información originada en fuentes diversas.

Ejemplos de aplicación de métodos de auditoría

Reciclaje obligatorio de envases; 2018
Para implementar esta auditoría, el equipo encargado recurrió a una serie de métodos de recopilación y análisis de la información, por ejemplo:

1. **Entrevistas** con partes interesadas para comprender su opinión acerca del propósito de este mecanismo, su ejecución, los niveles de fraude y error detectados, y la supervisión que el gobierno ha ejercido sobre dicho mecanismo.
2. **Observación directa** del equipo central de verificación del cumplimiento de las normas en materia de envases de la Agencia para el Medio Ambiente, para comprender el modo en que el sistema funciona y se monitorea.
3. **Análisis de contenidos** de la legislación, documentos sobre políticas, síntesis ministeriales, informes de auditoría, informes de la industria e informes de auditoría relevantes ya publicados.
4. **Análisis estadístico** de la Base de datos nacional sobre desechos de envases, para determinar el número de empresas registradas en el sistema y acreditadas en éste, el monto de ingresos generados por el sistema de acuerdo con lo informado, y las tendencias relativas al peso informado de los envases reciclados.

Las directrices federales sobre monitoreo y evaluación incorporan la mayoría de las prácticas innovadoras, pero no su totalidad; 2019

Para realizar esta auditoría, el equipo aplicó a una serie de métodos para la recopilación y el análisis de datos, entre ellos:

1. **Análisis de contenidos** recurriendo a documentación y entrevistas sobre directrices formuladas por el organismo en relación con 28 prácticas innovadoras.
2. **Análisis de contenidos** y examen documental de las políticas, directrices y procedimientos operativos del organismo en relación con los requisitos establecidos en las directrices gubernamentales.
3. **Entrevistas** con funcionarios del organismo.

Fuente: Equipo de Desarrollo IDI/SAD

En última instancia, no solo deberá considerar el modo en que recabará la evidencia y la analizará para responder sus preguntas de auditoría, sino también la forma en que la evaluará para garantizar su confiabilidad. En su conjunto, estos pasos determinan la metodología de su auditoría, de la que nos ocupamos con mayor detalle en el Capítulo 5.

¿Cómo se gestiona el riesgo durante el diseño de la auditoría?

La Norma

El auditor debe activamente gestionar el riesgo de auditoría para evitar el desarrollo de hallazgos, conclusiones y recomendaciones de auditoría incorrectos o incompletos, brindando así información desequilibrada (imprecisa) o que no agregue valor.

Fuente: ISSAI 3000/52

Es importante gestionar el riesgo a lo largo del proceso de diseño de la auditoría. Un propósito fundamental de la etapa de diseño es identificar y mitigar los riesgos principales, y planificar en función de ellos. Por consiguiente, en todas las decisiones relacionadas con el diseño debe contemplarse el riesgo.

El ***riesgo de auditoría*** es la posibilidad de que los hallazgos, las conclusiones o las recomendaciones del auditor sean incorrectos o incompletos debido a factores tales como procesos de auditoría deficientes, insuficiencia o falta de idoneidad de la evidencia, limitaciones en términos de recursos o datos, u omisiones intencionales o información engañosa producto de la simulación o el fraude (GUID 3910/61). Esto incluye el riesgo de que los auditores no detecten equívocos, incongruencias o errores

significativos – o la comisión de fraude – en la evidencia que respalda la auditoría. El riesgo abarca la probabilidad de que un acontecimiento se produzca, sumada a la gravedad de ese acontecimiento en caso de producirse.

¿De qué modo se identifica y evalúa el riesgo?

La identificación y evaluación del riesgo durante una auditoría supone un conocimiento profundo y actualizado del área de auditoría, lo que incluye una comprensión cabal de los objetivos, la política y los procesos vinculados con el tema de auditoría, así como también de las partes interesadas y los controles claves. La identificación del riesgo de auditoría supone la consideración de factores cualitativos y cuantitativos, entre ellos: los plazos, la complejidad y sensibilidad de la labor; la dimensión de las actividades en términos de su valor financiero y el número de ciudadanos atendidos; la idoneidad de los sistemas y procesos de las entidades auditadas para prevenir y detectar incongruencias, errores significativos o fraude; y el acceso a registros por parte de los auditores.

Usted debería identificar y evaluar los riesgos correspondientes a la auditoría en su conjunto y aquellos relativos a cada enfoque de auditoría posible, de modo tal de comprender claramente los costos, beneficios y limitaciones de las metodologías potenciales. La identificación y evaluación de riesgos puede tener lugar de muchas formas, pero, en general, se abordan considerando las siguientes preguntas (GUID 3920/61):

- ¿El equipo de auditoría, posee las aptitudes y los conocimientos suficientes para la realización de la auditoría (lo que incluye conocimientos especializados vinculados con tareas específicas)?
- ¿Los plazos y recursos necesarios para la realización de la auditoría son asequibles y factibles (por ejemplo, los fondos para traslados, o el impacto en términos de costos de oportunidad en otras auditorías)?
- ¿El tema de auditoría, es sensible, altamente visible o controvertido (por ejemplo, en términos de sensibilidad política o mediática)?
- ¿La auditoría y/o la materia objeto de ella, son altamente complejos o involucran áreas tradicionalmente expuestas a riesgos (por ejemplo, sistemas informáticos, cuestiones de índole sanitario y ambiental)?
- ¿Existen amenazas reales o percibidas respecto a la independencia de los auditores asignados a la auditoría?
- ¿Existen riesgos asociados a la integridad de la dirección o las relaciones con las entidades auditadas?

Al identificar y evaluar los riesgos, tal vez sea conveniente considerar si las entidades auditadas han tomado las medidas correctivas apropiadas para abordar los hallazgos y recomendaciones de auditorías anteriores que guarden relevancia en el contexto de la revisión actual. Esta información puede utilizarse para determinar la naturaleza, los plazos y la amplitud de la labor de auditoría actual, y el grado en que la verificación de la implementación de las medidas correctivas es aplicable a dicha auditoría.

Luego de informarse sobre los riesgos, lo que usted debe considerar con detenimiento es su ***tolerancia al riesgo***, es decir, el nivel aceptable de variación en el desempeño de la auditoría con relación al logro de sus objetivos. La tolerancia al riesgo también debería sopesarse con relación a los beneficios de llevar adelante la tarea propuesta. Por ejemplo, si se propone realizar una encuesta, es necesario que considere su tolerancia frente a los riesgos asociados (como una baja tasa de respuesta o un acceso limitado a personal dotado de la experiencia necesaria para diseñar e instrumentar adecuadamente la encuesta) con relación a los beneficios potenciales.

Una vez que haya determinado su tolerancia al riesgo, céntrese en aquellos riesgos que ofrecen mayores probabilidades de incidir en el camino crítico de la auditoría, incluidas aquellas tareas que retrasarán la realización del proyecto si no se realizasen del modo previsto y a tiempo.

Planifique los pasos que tomará para evaluar la calidad de los datos, por ejemplo:

- examinar la información concerniente a los datos obtenidos de informes, estudios, manuales de sistemas y personas avezadas;
- comprobar los datos (por ejemplo, revisar el número total de registros, corroborar si existen valores o elementos faltantes, buscar registros inválidos o duplicados, y realizar un seguimiento de datos anómalos, como valores extremadamente elevados o fechas que superan los plazos válidos);
- evaluar los controles internos del sistema de datos; y
- rastrear una muestra de datos hasta los documentos fuente para cerciorarse de su exactitud.

Vea el Capítulo 5 para más información sobre evaluación de la calidad de los datos.

Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

La matriz de diseño debería incorporar los riesgos claves, y en el cronograma o la estructura de desglose de tareas del proyecto debería asignarse tiempo suficiente para aquellas tareas que conllevan mayores riesgos, además de continuar con su evaluación a medida que la auditoría avanza. El cronograma del proyecto también puede ayudarle a determinar qué tareas son críticas y, por lo tanto, precisan una mayor mitigación. Para acceder a información sobre estas importantes herramientas de diseño, remítase a la sección ¿Cómo se documenta el plan de auditoría?, más adelante.

Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

Su enfoque respecto a la evaluación de riesgos durante la etapa de diseño de la auditoría puede variar y es una cuestión de ***juicio profesional***, según las circunstancias y el enfoque de la auditoría. Remítase al Apéndice 7, en el que se enumeran herramientas que pueden utilizarse para mejorar los conocimientos acerca de la materia objeto de auditoría y facilitar el análisis de los riesgos vinculados.

¿Cómo mitigar el riesgo de auditoría?

Luego de identificar y evaluar los riesgos asociados a la auditoría y el nivel de tolerancia a ellos, es importante gestionar aquellos que son significativos mediante la planificación de los pasos para disminuirlos o mitigar sus efectos (GUID 3920/62). Ello puede lograrse a través de diversas medidas, entre ellas:

- aumentar o reducir el alcance de la labor;
- incorporar especialistas (por ejemplo, metodólogos), revisores o personal superior adicional;
- incrementar los recursos;
- monitorear o seguir regularmente los progresos realizados con relación a hitos provisorios mediante la actualización de planes de auditoría, la realización de reuniones o la elaboración de informes de situación;
- incorporar, si fuese posible, tiempo adicional para tareas especialmente riesgosas;

- modificar el método para obtener evidencia adicional o de mayor calidad, o recurrir a formas alternativas de corroborar la evidencia;
- coordinar los hallazgos y conclusiones para reflejar la evidencia obtenida;
- acrecentar las tareas de revisión por parte de los supervisores o la dirección.

Por ejemplo, si su equipo tuviese dudas acerca de la calidad de los datos, podría elaborar planes para mitigar los riesgos asociados a su uso mediante: la recopilación de evidencia adicional de otras fuentes que permita suplementar o corroborar tales datos; e incorporar información sobre la fuente y la calidad de dichos datos, además de indicar, también en el informe, cualquier limitación vinculada con su uso o interpretación. Recuerde que solo debe utilizar aquellos datos que, según lo determinado por usted, sean lo suficientemente confiables para el propósito previsto de su auditoría.

Al considerar las estrategias de mitigación de riesgos, recuerde que, tanto éstos como las medidas de mitigación vinculadas con los enfoques de auditoría, siempre deben ponderarse con relación a los beneficios correspondientes para comprender cabalmente su valor y optimizar lo obtenido de los recursos invertidos. En el Capítulo 2 se expone el proceso más amplio de la gestión de riesgos durante la totalidad de la auditoría.

La matriz de diseño de la auditoría debería incorporar sus planes para mitigar los riesgos claves. Esto se describe más adelante en la sección ¿Cómo se documenta el plan de auditoría?

Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

¿De qué modo se determinan los plazos y recursos necesarios para una auditoría de desempeño?

Al diseñar su auditoría, es esencial que establezca plazos y necesidades de recursos con un criterio realista, de modo tal que la labor pueda realizarse de una forma económica, eficiente, efectiva y oportuna, de acuerdo con los principios que rigen la buena gestión de proyectos. Para realizar una auditoría de alta calidad dentro de un plazo acotado, conviene considerarla como un proyecto, en tanto supone la planificación, organización, obtención, gestión, dirección y control de recursos en orden al logro de metas específicas. Específicamente, esto implica que usted:

- establezca plazos realistas para la implementación de la auditoría y las tareas individuales que es necesario realizar. Estos plazos deben basarse en la metodología planificada y otros factores pertinentes, incluidos los procesos de auditoría internos, auditorías anteriores, perspectivas de partes interesadas, el acceso previsto a la información y la disponibilidad de recursos;
- identifique y coordine un número suficiente de auditores, supervisores, y partes interesadas internas y externas a los que se asignen tareas específicas para cumplir con los plazos previstos para la realización de la labor. Para este proceso deben tenerse en cuenta los conocimientos, las aptitudes, las habilidades, la independencia y las necesidades de desarrollo de tales actores considerados de forma colectiva. (Para obtener más información sobre el aseguramiento de la ***competencia del equipo de auditoría***, remítase al Capítulo 2);
- determine los costos originados en traslados, capacitación, equipamiento y expertos externos en la materia, sumados a otros costos complementarios. Los recursos vinculados con el personal habitualmente se presupuestan en función de días laborables y se realiza un seguimiento de ellos

mediante un sistema de registro interno, mientras que la intervención de partes interesadas externas puede requerir la erogación de costos separados.

¿Cómo documenta el plan de auditoría?

¿Qué es el plan de auditoría?

Es importante que, para cada auditoría, los auditores elaboren un ***plan de auditoría*** escrito que oriente su labor y garantice un adecuado diseño de ésta (remitirse a la GUID 3920/56-58). El propósito de un plan de auditoría es resumir y documentar los esfuerzos dirigidos al diseño analizados previamente, integrando todas las consideraciones y los componentes relacionados con dicho diseño. Es posible que la forma y el contenido del plan de auditoría varíen entre una auditoría y otra, pero, a menudo, dicho plan incluye una matriz de diseño, un cronograma del proyecto y cualquier otra ***documentación de auditoría*** vinculada con decisiones claves sobre los objetivos, el alcance y la metodología de la auditoría, y la fundamentación de los auditores para tomar tales decisiones. Esto podría abarcar un análisis FODA (Fortalezas, Oportunidades, Debilidades y Amenazas) y un Diagrama de verificación de riesgos (DVR), los resultados del estudio previo de la auditoría, y los planes y herramientas de recopilación de datos, entre otros elementos (remítase al Apéndice 7). En su conjunto, dichos elementos deberían incluir:

- la información y los conocimientos de referencia necesarios para comprender la materia objeto de auditoría y las entidades auditadas;
- los objetivos, las preguntas, los criterios y el alcance de la auditoría, lo que incluye el período abarcado por ella;
- los resultados de la evaluación de riesgos;
- los métodos para la recopilación de evidencia y la realización de análisis de auditoría;
- el plan de realización de tareas, lo que incluye tareas claves, plazos, hitos, recursos (lo que incluye a los integrantes del equipo y la posible necesidad de recurrir a expertos externos) y puntos de control; y
- el costo estimado de la auditoría, con o sin costos de personal según el sistema de planificación de la EFS.

El Apéndice 8 presenta una sugerencia de estructura para un plan de auditoría de desempeño.

Un plan de auditoría escrito brinda a la EFS la oportunidad de que su dirección supervise el diseño de la auditoría y determine, entre otras cosas, si: es probable que los objetivos y las preguntas propuestos para la auditoría permitan la elaboración de un informe de utilidad; la auditoría contempla adecuadamente los riesgos pertinentes; el alcance y la metodología propuestos son idóneos para abordar los objetivos de la auditoría; y es probable que la evidencia disponible sea suficiente y adecuada para llevar adelante la auditoría.

El plan también es una herramienta que ayuda a la dirección a determinar si se dispone de suficiente personal, supervisores y especialistas, dotados colectivamente de las competencias profesionales y

demás recursos necesarios para realizar la auditoría y cumplir con los plazos previstos. Por lo tanto, es importante presentar los planes de auditoría a la dirección de la EFS para su aprobación, como se expone en la sección titulada ¿*De qué modo se logra se involucra a las partes interesadas internas, las partes interesadas externas y la dirección de la entidad al diseñar la auditoría de desempeño?*, a continuación. Luego, el plan aprobado guiará a su equipo durante la auditoría y servirá para que la dirección de la entidad monitoree regularmente sus progresos. Para lograr su cometido de manera efectiva, el plan debe permitir actuar con flexibilidad, de modo tal que pueda ajustarse a medida que las circunstancias varían y el conocimiento se profundiza durante el transcurso de la auditoría.

¿De qué modo se elabora la matriz de diseño?

La matriz de diseño de auditoría es una herramienta clave para brindar un panorama general del diseño de una auditoría y documentarlo. Asimismo, ofrece una estructura para sintetizar y vincular los elementos que componen el diseño de la auditoría, lo cual posibilita un proceso de diseño más sistemático y dirigido, además de propiciar la comunicación sobre el enfoque de la auditoría con las partes interesadas internas de la EFS. La matriz de diseño ayuda a documentar y vincular el alcance, los objetivos, los criterios y los métodos de su auditoría, asegurando una integración lógica entre el enfoque de la auditoría y los resultados probables. De ese modo, aporta el sustrato para que las partes interesadas desarrollen una concepción común del diseño de la auditoría y, en última instancia, acuerden el enfoque planificado. Aunque la matriz debe prepararse inicialmente durante la etapa de diseño, es un documento dinámico que puede revisarse y actualizarse, según las necesidades, a medida que la labor de auditoría avanza.

Las metas principales de la matriz de diseño son:

- presentar un resumen general del diseño de la auditoría;
- identificar y documentar los ‘qué, cómo y porqué’ de la labor mediante la determinación de una relación clara entre el alcance, el enfoque, los objetivos y la metodología de la auditoría;
- vincular la labor realizada con los resultados esperados;
- facilitar la interacción con las partes interesadas, la supervisión de la auditoría y su revisión.

Al elaborar la matriz, asegúrese de identificar de forma explícita al equipo de auditoría y los destinatarios previstos del informe de modo tal que puedan considerarse sus necesidades e intereses. Ello ayudará a garantizar que el informe sea útil y comprensible para el público destinatario. Sin embargo, tales consideraciones no deberían afectar en modo alguno la independencia y objetividad del equipo de auditoría, que conserva la responsabilidad de realizar una auditoría de desempeño bien equilibrada e independiente.

La **Figura 24** contiene un ejemplo de una parte de una plantilla de matriz de diseño (para una pregunta de auditoría), además de las instrucciones para completar cada sección.

Figura 24: Plantilla de matriz de diseño

Objetivo de auditoría: Indica el motivo de realización de la auditoría. Pregunta de auditoría: Derivada del objetivo de auditoría					
Criterios y sus fuentes	**Información requerida y sus fuentes**	**Metodología**		**Limitaciones**	**Resultados esperados**
		Métodos de recopilación de datos	**Métodos de análisis de datos**		
Estándares usados para evaluar la materia de auditoría. Pueden incluir leyes, reglamentos, políticas, mejores prácticas u otros parámetros fiables relativos al modo en que "las cosas deberían ser".	La información necesaria para responder las preguntas de auditoría y las fuentes de esta información, por ejemplo, documentos, funcionarios de programas, bases de datos, expertos en la materia, etc.	Las estrategias para recopilar la información o los datos necesarios, por ejemplo, revisión de documentos, instrumentos de recopilación de datos, cuestionarios, grupos focales y estudios de casos. Aborda el alcance proyectado de cada estrategia, incluyendo plazos, lugares y tamaños de las muestras.	Las técnicas analíticas a utilizar para examinar la información recopilada, como el análisis de contenidos, resúmenes de estudios de casos o análisis de regresión. Las medidas a tomar para evaluar la confiabilidad de las fuentes de datos.	Algunas limitaciones podrían asociarse a la cuestionabilidad o fiabilidad de los datos, la imposibilidad de acceder a determinada información, limitaciones en la asignación de personal o fondos para traslados, o la incapacidad para generalizar o extrapolar hallazgos con el universo. Analice el modo en que cada limitación puede afectar el producto y describa los pasos a seguir para mitigar las dificultades asociadas. Si las limitaciones son tan graves que afectarán substancialmente su capacidad de responder la pregunta de la auditoría, considere la posibilidad de reformular la pregunta y/o alterar el alcance para disminuir ese riesgo.	Conclusiones, nueva información o hallazgos que pueden resultar del análisis de la información recopilada y responder la pregunta de auditoría.

Fuente: Basado en la GAO EEUU

La matriz de diseño también puede documentarse utilizando otros formatos. Uno de ellos es el documento de diseño, en el que se expone la misma información, pero de manera narrativa, por fuera de una matriz estructurada. El propio documento de diseño puede presentarse en múltiples formas, según las circunstancias de la auditoría y las preferencias del personal/la dirección. Si se utilizase este documento, remítase a la lista de control contenida en el Apéndice 9, que le ayudará a asegurarse de que su documento de diseño incluya la información necesaria.

¿Cómo se elaboran el cronograma del proyecto y la estructura de desglose de tareas?

El cronograma del proyecto y la estructura de desglose de tareas constituyen una hoja de ruta para realizar la labor de auditoría y responder las preguntas detalladas relativas al modo en que se la realizará, en qué momento, y quiénes se ocuparán de ella. Al igual que la matriz de diseño, el cronograma del proyecto y, de utilizarse, la estructura de desglose de tareas (esta estructura no siempre es necesaria), se confeccionan al inicio de la etapa de diseño de la auditoría. Sin embargo, dado que el proceso de auditoría no es estático, es necesario que monitoree constantemente su cronograma y estructura de desglose de tareas y, cuando corresponda, tome medidas correctivas para garantizar que los planes reflejen la labor que se está realizando y la auditoría prosiga de un modo eficiente.

En su conjunto, el cronograma del proyecto y la estructura de desglose de tareas le ayudaran a definir y documentar:

- las tareas específicas que el equipo realizará;
- en qué momento tendrán lugar las tareas (cronología y secuencia) y cuánto durarán;
- el modo en que las tareas se interrelacionan;
- qué personas son necesarias y están disponibles, y durante qué períodos;
- otros recursos necesarios (por ejemplo, fondos para traslados, costos de capacitación);
- fechas de hitos (es decir, las fechas que corresponden a decisiones claves o la evaluación de progresos);
- las actividades detalladas relacionadas con cada tarea principal.

El cronograma del proyecto y la estructura de desglose de tareas son herramientas similares, pero brindan diferentes tipos de información y diversos niveles de detalle. Específicamente, el cronograma del proyecto –que, por lo general, se confecciona para todas las auditorías– se centra en las actividades claves, los períodos y el personal vinculado, permitiéndole definir y secuenciar las tareas de auditoría, asignar recursos y controlar con detenimiento su utilización. Por otro lado, la estructura de desglose de tareas le permite dividir la labor de manera incremental y diferenciada, y describir las tareas que se llevarán a cabo con el nivel de detalle necesario para definir su alcance y facilitar su supervisión. A diferencia del cronograma del proyecto, la estructura de desglose de tareas no hace hincapié en los plazos relacionados con la labor. Esta característica puede resultar particularmente útil cuando lo que se necesita es definir en detalle la labor asociada con esfuerzos substanciales como, por ejemplo, la confección de una encuesta, y centrar la supervisión en la ejecución de pasos detallados específicos antes que en la cronología global. Ya sea que se incline por utilizar una estructura de desglose de tareas o simplemente el cronograma del proyecto, es importante monitorear con detenimiento el avance de la auditoría, además de la asignación del tiempo del personal y los recursos presupuestados.

Las decisiones, comunicaciones y cambios fundamentales realizados en el plan de auditoría deberían constar en este documento o en otra documentación, según corresponda.

Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

El Apéndice 10 contiene plantillas, ejemplos y descripciones detalladas del cronograma del proyecto (variantes básicas y detalladas) y la estructura de desglose de tareas.

¿De qué modo se involucra a las partes interesadas internas, las partes interesadas externas y la dirección de la entidad al diseñar la auditoría de desempeño?

La ***comunicación*** eficaz con las partes interesadas internas (es decir, los expertos técnicos, los expertos legales y los metodólogos) y su dirección, además de las partes interesadas externas – como las entidades auditadas, la Legislatura, los medios y otros actores interesados – es esencial para planificar y realizar adecuadamente su auditoría.

¿Cómo comunicarse con las partes interesadas internas y la dirección de la entidad?

Su capacidad para elaborar y mantener un plan de auditoría sólido depende en gran medida de su capacidad para comunicarse con las partes interesadas internas y la dirección de la EFS a lo largo del proceso de diseño, en la etapa inicial y durante el desarrollo de la auditoría. Como se expuso previamente, es necesario que su plan de auditoría se desarrolle juntamente con las partes interesadas internas y se eleve a la dirección de la EFS para su aprobación. Como parte de este proceso, es conveniente para el equipo de auditoría, el supervisor, las partes interesadas internas y la dirección analizar colectivamente el plan de auditoría y llegar a un acuerdo sobre éste, según lo documentado en la matriz de diseño, el cronograma del proyecto y otras herramientas escogidas. Esto contribuirá a garantizar que todas las partes se pongan de acuerdo con respecto al enfoque y acepten los riesgos de auditoría que puedan existir, dado que el plan de auditoría aún no se ha puesto a prueba. A menudo, ello se logra mediante una reunión formal según lo estipulado por la política de la EFS.

Como se explica a lo largo de este capítulo, el diseño es un proceso continuo. Por lo tanto, es importante que planifique reuniones regulares con la dirección de su entidad para mantenerlas al corriente de los progresos realizados y la utilización de los recursos asignados. Esto permitiría a la dirección orientar cualquier cambio necesario para el plan de auditoría y garantizar constantemente que los recursos asignados sean suficientes para realizar la auditoría de forma exitosa. En idéntico sentido, es igualmente importante que planifique la realización de consultas frecuentes con las partes interesadas internas para recurrir a su experiencia. Esto puede lograrse mediante reuniones periódicas, deliberaciones sobre hitos, comprobaciones de situación y consultas *ad hoc*.

A medida que la auditoría avanza, su comunicación continua con las partes interesadas (como los metodólogos y los expertos legales) y la dirección debería centrarse en la ejecución del plan de auditoría y los hallazgos preliminares emergentes. Por consiguiente, herramientas tales como el cronograma del proyecto, la matriz de diseño y la estructura de desglose de tareas brindan los mecanismos para coordinar la intervención permanente de las partes interesadas y la dirección.

¿Cómo comunicarse con las partes interesadas externas?

La Norma

El auditor debe planificar y mantener una comunicación eficaz y apropiada sobre los aspectos clave de la auditoría con la entidad auditada y las partes interesadas relevantes, durante todo el proceso de auditoría.
El auditor debe tener cuidado en asegurar que la comunicación con las partes interesadas no comprometa la independencia e imparcialidad de la EFS.

Fuente: ISSAI 3000/55 e ISSAI 3000/59

Al diseñar su auditoría, es importante que también se comunique con las partes interesadas externas –entre ellas, las entidades auditadas, la Legislatura y otras dependencias gubernamentales pertinentes – y, cuando corresponda, con partes interesadas no gubernamentales, como los medios de comunicación.

La comunicación con las entidades auditadas debería iniciarse durante la etapa de planificación de la auditoría y continuar durante todo el proceso de realización de ésta (GUID 3910/64). Es importante involucrar tempranamente a las entidades auditadas para debatir acerca de la materia objeto de auditoría, los criterios, los objetivos, las preguntas de auditoría y la información necesaria, además del período abarcado por la auditoría y las actividades gubernamentales, las organizaciones y/o los programas a incluir (GUID 3910/65). Del debate de estos aspectos surgirá un panorama claro acerca de la temática de la auditoría y el motivo de su realización, su potencial resultado, y el modo en que ella afectará a las entidades auditadas. Asimismo, este debate constituye una plataforma para intercambiar opiniones, evitar malentendidos y facilitar el proceso de auditoría. Esto no significa que las entidades auditadas determinen las condiciones o controlen el proceso de auditoría en modo alguno. En lugar de ello, esta instancia contribuye a establecer un proceso constructivo para interactuar con las entidades auditadas, que es esencial para realizar una auditoría efectiva (GUID 3910/66).

La determinación de la forma, el contenido, y la cronología/frecuencia de la comunicación con la dirección o quienes están a cargo de la gestión de las entidades auditadas es una cuestión de ***juicio profesional***, aunque, en general, se prefiere una combinación de comunicación escrita y reuniones presenciales. Por ejemplo, puede que usted desee enviar una carta para mantener a las entidades auditadas al corriente de información clave al inicio de la auditoría, y luego realizar una reunión para debatir aspectos esenciales de ésta, como se señaló previamente. Asimismo, algunas EFS prefieren brindar a las entidades auditadas información detallada sobre el diseño del estudio con la mayor anticipación posible, para contribuir a transmitir a las entidades auditadas seguridad acerca de la naturaleza y el alcance de la auditoría, mientras que otras prefieren brindar esa información únicamente luego de que la dirección haya aprobado el plan de auditoría. Es posible que las organizaciones que están acostumbradas a trabajar con EFS y participar en el proceso de auditoría dispongan de protocolos ya establecidos a los que ellas desean que usted adhiera al trabajar con ellas. Por ejemplo, es posible que algunas entidades auditadas deseen que usted canalice las solicitudes de información a través de puntos de contacto específicos. En idéntico sentido, muchas EFS disponen de protocolos establecidos que definen con claridad las políticas y prácticas acerca del modo en que usted ha de interactuar con las entidades que está fiscalizando. La oportunidad exacta de dichas comunicaciones es una cuestión de ***juicio profesional*** y se vincula con las necesidades de su EFS; sin embargo, es conveniente considerar la posibilidad de brindar a las entidades auditadas el mayor cúmulo de información posible, lo antes posible, para lograr un entendimiento mutuo acerca del propósito y el alcance de la auditoría.

La comunicación con otras partes interesadas externas durante la fase de diseño está determinada por el papel, las necesidades e intereses de cada parte y los protocolos internos de la EFS. Por ejemplo, si la auditoría se lleva a cabo a solicitud de la legislatura, puede ser útil ponerse en contacto con los solicitantes al iniciar la auditoría para obtener información aclaratoria, hacer un seguimiento para

explicar el diseño y el calendario de la auditoría y proporcionar informes periódicos sobre el estado de la auditoría y las conclusiones preliminares. También es importante ganarse la confianza de las entidades auditadas para garantizar la cooperación a lo largo de la auditoría. Remitirse a la GUID 3910/70-73.

Mientras que la comunicación con los medios generalmente se produce después de la publicación del informe de auditoría, es posible que, durante la etapa de diseño, el equipo de auditoría precise estar preparado para responder a las consultas de los medios, o incluso interactuar con ellos en función de las necesidades del momento, como cuando se trata de un tema de auditoría controvertido o de alto perfil. Respecto a la labor en curso, en general, es pertinente brindar a los medios solamente información acerca de: los objetivos, el alcance y la metodología de la auditoría; la fuente de su labor; y la fecha de finalización estimada. Los detalles de la auditoría y los potenciales hallazgos emergentes de ésta habitualmente no se comunican a los medios hasta tanto ella se haya completado y se haya emitido el informe correspondiente.

Al diseñar una auditoría de desempeño, recuerde …

… comunicarse con la entidad auditada y otros actores informados para obtener la información sobre el programa que se precisa para elaborar un plan de auditoría adecuado;

… lograr una comprensión adecuada del área de auditoría, las debilidades y dificultades presentes en ella, los datos de los que se dispondrá durante la auditoría, la materialidad de las preguntas de la auditoría y los criterios que se considerarán para evaluar el desempeño;

… considerar la disponibilidad de recursos y las aptitudes del equipo de auditoría al determinar quiénes realizarán la labor, cuándo y de qué modo;

… comunicarse constantemente con las partes interesadas internas (y las externas, cuando corresponda) para asegurarse de que el plan refleje la experiencia legal, temática y metodológica que corresponde;

… considerar la experiencia de los integrantes del equipo a cargo de la realización de la auditoría para asegurarse de que los planes de trabajo se elaboren con objetividad y puedan ejecutarse con idoneidad;

… evaluar los riesgos asociados con diferentes preguntas y metodologías de auditoría (por ejemplo, tiempo y calidad de los datos) y tomar los recaudos adecuados para mitigarlos (por ejemplo, mediante la incorporación de revisores, o la obtención de información confirmatoria) para asegurarse de que los esfuerzos den lugar a hallazgos, conclusiones o recomendaciones exactos y completos. Recuerde que todas las decisiones relacionadas con el diseño se basan en los riesgos;

… aplicar el juicio profesional a todas las decisiones de planificación para garantizar un proceso decisorio razonable basado en factores razonables;

… documentar las consideraciones y decisiones claves relacionadas con la planificación mediante herramientas tales como la matriz de diseño, el cronograma del proyecto y la estructura de desglose de tareas.

Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

Capítulo 5

¿Cómo se ejecuta una auditoría de desempeño?

El propósito de ejecutar una auditoría de desempeño es obtener evidencia suficiente y adecuada para extraer hallazgos que sirvan para aportar respuestas a los objetivos y preguntas de la auditoría. Como se analizó en el Capítulo 4, las preguntas de auditoría deberían orientar su labor; por lo tanto, la información que usted recopile y analice debería vincularse de forma directa las preguntas formuladas en la auditoría.

En este capítulo se responderán las siguientes preguntas:

- ¿Cómo se determina la suficiencia e idoneidad de la evidencia?
- ¿De qué modo se recopila la información para una auditoría de desempeño?
- ¿Cómo se analiza la información?
- ¿Cómo se documenta y resguarda la información?

Dichas actividades pueden tener lugar secuencial o simultáneamente, según la auditoría y los tipos de metodología que su equipo haya decidido utilizar. En la práctica, la información con frecuencia se recopila, analiza y evalúa para revisar su suficiencia e idoneidad simultáneamente. Asimismo, puede resultar conveniente comenzar a identificar los elementos de potenciales hallazgos mientras aún se está recopilando datos. Ello contribuiría a determinar cualquier deficiencia en la evidencia y la necesidad de recopilar datos adicionales. Este proceso habitualmente tiene un carácter iterativo.

Durante la recopilación de datos, también es posible que su equipo precise reconsiderar algunas de las decisiones tomadas durante la etapa de planificación de la auditoría. Por ejemplo, a medida que se identifican nuevas fuentes potenciales de información utilizable como evidencia; o, si se determinase que parte de la información recopilada carece de fiabilidad o utilidad para responder las preguntas de la auditoría, tal vez sea necesario realizar ajustes al alcance de ésta, sus preguntas, la aplicación de criterios y los métodos para la recopilación y el análisis de la información. Recuerde obtener la aprobación de sus superiores para realizar cualquier modificación substancial de su plan de

auditoría, así como también de mantener informadas acerca de ello a sus partes interesadas internas y las entidades auditadas (GUID 3920/44-47, 72).

¿Cómo se determina la suficiencia e idoneidad de la evidencia?

La Norma

El auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada con el objetivo de establecer hallazgos de auditoría, formular conclusiones en respuesta al (los) objetivo(s) y a las preguntas de auditoría, y emitir recomendaciones cuando éstas sean relevantes y viables en consideración del mandato de la EFS.

Fuente: ISSAI 3000/106

Los hallazgos de auditoría deben sustentarse en evidencia, de modo tal que la cantidad y la calidad de la evidencia obtenida tiene relevancia. Esto significa que usted precisará considerar y evaluar constantemente la evidencia que: (1) proyecta obtener, (2) está en proceso de obtener, o (3) ya ha obtenido, en relación con su suficiencia e idoneidad (GUID 3920/69-77). Antes de presentar los diferentes métodos para recopilar y analizar la información y los datos, es importante comprender las diferencias entre la información y la evidencia. Cuando se recopila información cualitativa y cuantitativa que puede utilizarse para respaldar un argumento que se pretende sostener con relación a las preguntas de auditoría, esa información se convierte en evidencia de auditoría. La evidencia es usada para documentar la condición (o situación encontrada). Aunque toda la información recopilada durante la auditoría puede contribuir a su comprensión del tema abordado, a menudo, la evidencia que usted utilizará para respaldar sus hallazgos surgirá de su análisis de la información recopilada.

La suficiencia se refiere a la cantidad de evidencia recopilada (remítase a la **Figura 25**). ¿Dispone usted de evidencia suficiente como para persuadir a una persona informada de que los hallazgos son razonables? Por ejemplo, es probable que la información obtenida de una única fuente, como una entrevista o un documento individual, no alcance para respaldar un hallazgo, no obstante, puede guardar relevancia para su utilización a modo de ilustración general. Es importante que los hallazgos se respalden en múltiples fuentes y tipos de evidencia y se corroboren mediante ella.

Figura 25: Suficiencia de la evidencia

La **suficiencia** es una medida del volumen de evidencia utilizado para respaldar los hallazgos y conclusiones relacionadas con los objetivos y preguntas de una auditoría.

¿Usted, ha obtenido suficiente evidencia como para persuadir a una persona informada de que los hallazgos son razonables?

Fuente: Esquipo de desarrollo IDI/SAD

La suficiencia del cúmulo de evidencia depende en parte de la idoneidad de ésta. La idoneidad se refiere a la ***calidad*** de la evidencia de auditoría. Es importante considerar la fuente, el contenido y la oportunidad de su evidencia al realizar estas determinaciones. La **Figura 26** contiene más información acerca de estos importantes conceptos.

Figura 26: Idoneidad de la evidencia

Idoneidad

La relevancia de la evidencia guarda una relación lógica con la cuestión abordada y es importante para ésta. Por ejemplo, si usted estuviese auditando procedimientos de inspección de aduanas en aeropuertos, la información sobre los procedimientos de estacionamiento en dicho lugar carecería de relevancia.

La validez de la evidencia se basa en la idoneidad del razonamiento o la exactitud de la información. Por ejemplo, es posible que la información obtenida del sitio web de un partido político no sea una fuente válida de evidencia, dado el sesgo potencial de la fuente de información utilizada.

La confiabilidad de la evidencia se basa en la congruencia de los resultados obtenidos al medir o comprobar la información. Asimismo, para considerarse confiable, la evidencia debe ser verificable o tener un respaldo. Por ejemplo, los datos cuantitativos obtenidos de un sistema informático tal vez no sean confiables si usted comprobase que los usuarios no ingresan los datos en el sistema de manera congruente ni la verifican para detectar errores.

Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

Es necesario que la evidencia se obtenga mediante la aplicación de métodos aceptados, y que provenga de fuentes informadas, confiables, independientes y objetivas.

En las auditorías de desempeño, la evidencia habitualmente tiene un carácter persuasivo (es decir, apunta a extraer una conclusión) en lugar de concluyente (es decir, un enunciado definitivo del tipo 'si/no' o 'correcto/incorrecto') (GUID 3920/71). En última instancia, determinar si usted dispone de evidencia idónea y suficiente para sus hallazgos requerirá la aplicación del ***juicio profesional***. Para realizar esa determinación, deberá conocer las potenciales fortalezas y debilidades de su evidencia y considerar su fuente, dado que algunas fuentes pueden ser más creíbles o confiables que otras. A continuación, encontrará algunas pautas útiles a considerar al evaluar la suficiencia e idoneidad de su evidencia.

Suficiencia e idoneidad de la evidencia

Suficiencia

- ✓ Cuanto mayor sea el riesgo de auditoría, mayor será la cantidad y la calidad de la evidencia necesaria.
- ✓ Cuanto más importante sea el hallazgo, mayor será la cantidad y la calidad de la evidencia necesaria.
- ✓ El hecho de disponer de evidencia más sólida puede permitir utilizar menos evidencia.
- ✓ El hecho de disponer de un volumen importante de evidencia no compensa la falta de relevancia, validez o confiabilidad de dicha evidencia.
- ✓ Cuando la entidad auditada u otras partes interesadas tengan opiniones divergentes acerca de la materia objeto de auditoría, normalmente será necesario contar con más evidencia.

Idoneidad

- ✓ Asegúrese de que su evidencia sea relevante, es decir, importante para el tema de su auditoría.
- ✓ Asegúrese de que su evidencia sea válida, es decir, que se base en información exacta y un análisis lógico.
- ✓ Asegúrese de que la evidencia sea confiable, es decir que los resultados sean congruentes y puedan revisarse.
- ✓ La evidencia documental a menudo es más confiable que la evidencia testimonial, pero la confiabilidad varía en función de la fuente y el propósito del documento.
- ✓ La evidencia testimonial corroborada por escrito es más confiable que la evidencia oral sola.
- ✓ La evidencia originada en numerosas entrevistas es más confiable que aquella originada en una o unas pocas entrevistas.
- ✓ La evidencia testimonial obtenida en circunstancias en las que las personas pueden expresarse libremente tiene mayor validez y confiabilidad que aquella obtenida en circunstancias en las que las personas puedan sentirse intimidadas.
- ✓ La evidencia obtenida de un tercero informado, creíble e imparcial es más válida y confiable que aquella obtenida de la dirección de la entidad auditada u otras personas con un interés directo en ésta.
- ✓ La debilidad de los controles internos puede afectar la confiabilidad y congruencia de la evidencia en la organización en su conjunto. Por lo tanto, la evidencia obtenida cuando existe un control interno efectivo es más confiable que aquella recabada cuando ese control interno es débil o no existe.
- ✓ La evidencia obtenida mediante observaciones directas, cálculos e inspecciones del auditor es más confiable que aquella obtenida de forma indirecta.
- ✓ Los documentos originales son más confiables que los copiados.

Fuente: adaptado de la GUID 3920/75-76 y las Normas de auditoría gubernamental (GAO de los EE. UU.)

Evaluar y garantizar con rigurosidad la suficiencia e idoneidad de su evidencia durante la totalidad de la auditoría es una responsabilidad esencial de su equipo de auditoría. Ello demandará la aplicación su ***juicio profesional*** y aptitudes vinculadas con el pensamiento crítico (GUID 3920/77).

Si en su evidencia hallase limitaciones o incertidumbres, puede recurrir a determinadas medidas para tratar de mitigar los ***riesgos de la auditoría***. Estas medidas incluyen:

- procurar obtener evidencia confirmatoria independiente de otras fuentes;
- exponer los hallazgos y conclusiones de modo tal que la evidencia respaldatoria sea idónea para los fines con la que se utiliza. También es necesario que en el informe mencione cualquier limitación o incertidumbre vinculadas con la validez o confiabilidad de la evidencia, si tal información fuese necesaria para evitar inducir a los destinatarios del informe a error acerca de los hallazgos y conclusiones;
- redefinir las preguntas de la auditoría o el alcance de ésta para eliminar la necesidad de utilizar evidencia específica que cause inquietud. Recuerde informar a las entidades auditadas acerca de cualquier cambio significativo;
- determinar si las limitaciones o incertidumbres se informarán como un hallazgo, lo que incluye cualquier deficiencia significativa en materia de control interno.

Es posible que los resultados de su evaluación sobre la suficiencia e idoneidad de la evidencia, además de cualquier medida de mitigación adoptada, carezcan de un carácter definido y que usted se vea obligado/a a tomar decisiones difíciles como integrante del equipo de auditoría y frente a su dirección. Al tomar estas decisiones, es importante recordar que la evidencia no es suficiente e idónea cuando:

- su utilización conlleve un riesgo inaceptablemente elevado de conducir a una conclusión incorrecta o inadecuada;
- tenga limitaciones significativas, dadas las preguntas de auditoría y su uso previsto;
- no provea un basamento adecuado para abordar los objetivos y preguntas de la auditoría, o respaldar sus hallazgos y conclusiones.

Al avanzar con la recopilación de la información, recuerde que un sano ***escepticismo*** acerca de lo que la gente le dice y la información contenida en los documentos obtenidos –no limitarse a aceptar las cosas tal y como se le presentan– es extremadamente importante para realizar una labor de calidad. Esto se llama ***escepticismo profesional*** y es un componente clave de dos conceptos de auditoría: la ***independencia*** y el ***juicio profesional***, como se expone en el Capítulo 2.

Por ejemplo, al recopilar evidencia testimonial, es importante considerar la credibilidad de las personas a las que se está entrevistando, sobre la base de su cargo, conocimientos, experiencia o franqueza. Las descripciones de las propias acciones realizadas por la persona entrevistada, además de aquellas de las acciones de otras personas, pueden ser confiables o no; por consiguiente, es importante que se consideren desde todos los ángulos. Por ejemplo, en una organización a menudo existen tensiones e intereses divergentes, como puede suceder entre departamentos diferentes, o entre la dirección y el personal. Y aunque esto puede motivar a las personas entrevistadas a compartir información con los/las auditores/as, es imperativo que ellos/ellos sean conscientes de estas tensiones y sopesen la confiabilidad de esa información, dado que quizá sea el reflejo de intereses creados, en lugar de hechos.

Incluso cuando las personas entrevistadas describan la realidad con honestidad, o en un documento que compartan con usted se trate el tema de la auditoría, es posible que la información obtenida no refleje la realidad total y correctamente, dado que personas y organizaciones diferentes pueden tener

perspectivas y preferencias disímiles y, por lo tanto, interpretar la realidad de distinto modo. Todas las personas son expertas en su propio rol, perspectiva, conocimientos y opiniones –pero tal vez no conozcan la 'historia' completa y quizá no puedan observar las cuestiones abordadas desde otras perspectivas igualmente relevantes. Sería extremadamente raro que de una sola entrevista o documento surja evidencia suficiente y adecuada. Puede que existan circunstancias específicas en las que la persona entrevistada o el documento utilizado ofrezcan un nivel de confiabilidad singular con relación a la actividad auditada, pero es importante que al evaluar dichas circunstancias usted actúe con un grado considerable de cautela y juicio profesional. Por otra parte, la realización de múltiples entrevistas con personal en diferentes cargos y roles puede permitir a los auditores lograr un grado de comprensión y análisis de la organización que exceda los conocimientos de sus propios integrantes.

Tener en cuenta la suficiencia e idoneidad de la evidencia mientras realiza la auditoría le permitirá asegurarse de que dispone de suficiente evidencia de calidad como para desarrollar hallazgos de auditoría sólidos.

¿De qué modo se recopila la información para una auditoría de desempeño?

¿Cómo trabajar con las entidades auditadas?

Tal como sucede con la planificación, la recopilación de información demandará una coordinación estrecha con las entidades auditadas y cualquier otra organización de la que usted necesite obtener información (GUID 3910/63-69).

A continuación, se presentan algunas sugerencias generales sobre la forma de comunicarse con las entidades auditadas al realizar la labor de auditoría, de modo tal de asegurarse de que la información se recopile eficientemente y sin inconvenientes.

Comunicación con las entidades auditadas

- ✓ Para evitar problemas de comunicación y demoras, acuerde con las entidades auditadas los procedimientos que seguirá para programar entrevistas y visitas al lugar. Generalmente es conveniente adoptar una estrategia basada en no generar sorpresas.
- ✓ ¡Planifique con anticipación! Advierta que la entidad auditada está ocupada llevando adelante su misión principal. Cuanto mayor sea la anticipación con la que avise a las entidades auditadas acerca de sus necesidades vinculadas con la realización de la auditoría, mayor serán las posibilidades de obtener la información que usted precisa, dentro de los plazos pretendidos.
- ✓ Para facilitar una comunicación directa y abierta, identifique las personas de contacto acordadas dentro de las diferentes dependencias de las entidades auditadas.
- ✓ Acuerde con la dirección superior de la entidad auditada a quiénes mantendrá informados/as acerca del progreso de la auditoría, siendo la propia entidad la responsable continuar proseguir la difusión dicha información.
- ✓ Notifique a las entidades auditadas con la mayor antelación posible las entrevistas y visitas al lugar que usted prevé realizar y dentro de qué plazos generales.
- ✓ Dé a las entidades auditadas tiempo suficiente para responder sus solicitudes de información. Los plazos exactos variarán en función de la complejidad de la información solicitada, pero comprenda que las solicitudes de grandes cantidades de información demandarán a las entidades auditadas más tiempo para recabar esa información.
- ✓ Mantenga a las entidades auditadas al corriente de sus avances en la auditoría y de cualquier cambio substancial en el plan y los plazos de dicha auditoría.
- ✓ Notifique de inmediato a su dirección cualquier dificultad encontrada para obtener información de las entidades auditadas, de modo tal que estas cuestiones puedan resolverse en forma expedita.
- ✓ Comuníquese con las entidades auditadas y colabore con ellas para resolver estas cuestiones.
- ✓ Actúe con profesionalismo, cortesía y ecuanimidad en todos sus intercambios con las entidades auditadas.
- ✓ Converse con las entidades auditadas acerca de los hallazgos preliminares realizados durante el desarrollo de la auditoría, de modo tal de recibir sus comentarios y sugerencias.
- ✓ Reconsidere los protocolos de auditoría con la entidad auditada si encontrase dificultades o demoras y realice los ajustes necesarios.

Fuente: Equipo de Desarrollo IDI/SAD

En el Capítulo 4 se expone acerca de la reunión con la entidad auditada al principio de la auditoría. Luego de la reunión de apertura, durante la etapa de planificación, es importante continuar comunicándose con las entidades auditadas durante el desarrollo de la auditoría, para informar acerca de la labor que se propone realizar y asegurarse de que los funcionarios comprendan el alcance de ésta, sus planes y sus progresos. Mantener conversaciones regulares con las entidades auditadas puede servir para detectar fuentes de evidencia adicionales o acceder a perspectivas que contribuyan al desarrollo de los hallazgos. También es importante conversar con las entidades auditadas acerca de los métodos que su equipo de auditoría utilizará para recopilar información, de modo tal que la entidad auditada esté preparada para respaldar sus esfuerzos.

La mayoría de las auditorías también incluirán una reunión con las entidades auditadas una vez concluidas. En esta reunión, su equipo de auditoría podrá confirmar los hechos claves en los que se apoyan sus hallazgos y conversar con las entidades auditadas tanto acerca de ellos como de cualquier recomendación potencial. En algunos casos, a este encuentro se lo denomina conferencia de cierre. Esta conferencia constituye una oportunidad para compartir un borrador preliminar de su informe de auditoría y converse con las entidades auditadas sobre las perspectivas de dichas entidades respecto a sus hallazgos y recomendaciones preliminares, según sea el caso. También constituye una oportunidad para que usted y su equipo efectúen cualquier modificación necesaria antes de presentar el informe final a las entidades auditadas para la realización de revisiones y comentarios oficiales. Estos pasos se analizan con mayor detalle en el Capítulo 7.

Un diálogo franco, en el que se dé participación a las entidades auditadas durante todo el proceso de auditoría, es fundamental para el logro de mejoras reales en la gobernanza y puede acentuar el impacto de la auditoría. En este contexto, el auditor puede mantener interacciones constructivas con las entidades auditadas mediante la comunicación de los hallazgos, argumentos y perspectivas de carácter preliminar, a medida que estos se desarrollan y evalúan durante la labor de auditoría (ISSAI 3000/58). Lo habitual es que usted no presente los hallazgos de la EFS a las entidades auditadas hasta la finalización de la auditoría – primero en la conferencia de cierre y luego oficialmente, al publicar un informe definitivo. No obstante, si durante la realización de su labor hallase cuestiones que ameritan medidas correctivas inmediatas (por ejemplo, evidencias de fraude o deficiencias significativas en materia de control interno que pudiesen derivar en fraude (ver más adelante), es importante que lo comunique a su dirección a la brevedad posible (GUID 3910/91-93). Se recomienda que también dialogue con su dirección acerca del modo y el momento de informar estas cuestiones a las entidades auditadas.

Fraude

Existe fraude cuando un individuo o una entidad obtienen o intentan obtener algo de valor mediante la formulación de manifestaciones falsas.

Por ejemplo, una entidad que voluntariamente provee información falsa acerca de sus programas para obtener financiamiento público puede estar cometiendo fraude.

En su carácter de auditor/a, no es su responsabilidad determinar si un acto constituye fraude. Esta determinación corresponde a un juez u otra entidad con facultades jurisdiccionales.

Sin embargo, usted debería evaluar continuamente el riesgo de fraude relacionado con los objetivos de su auditoría, lo cual incluye, entre otros factores:

- las presiones o incentivos a individuos para que cometan fraude;
- la oportunidad de comisión de fraude; y
- las actitudes que podrían conllevar un aumento del riesgo de fraude.

Si durante el desarrollo de su auditoría tomase conocimiento de la posibilidad de comisión de fraude de un modo que incida en los objetivos de su auditoría, consulte con partes interesadas internas, como un/a asesor/a legal y con la dirección de la EFS para (1) determinar su efecto en los hallazgos de la auditoría; y (2) decidir acerca de los siguientes pasos a dar sobre la base de los procedimientos de su EFS.

Source: IDI/PAS Development Team

¿Cómo recopilar información utilizando diversos métodos?

Los equipos de auditoría pueden recopilar información mediante varios métodos, pero toda la labor de auditoría debe enfocarse en obtener evidencia suficiente y adecuada para respaldar los hallazgos realizados. Es importante asegurarse de que la auditoría ejecutada genere la evidencia que respalde el desarrollo de hallazgos y brinde nueva información o análisis y, potencialmente, dé sustento a las recomendaciones. Como se expone en la **Figura 27,** existen múltiples tipos de evidencia.

Figura 27: Tipos de evidencia

Fuente: Adaptado a partir de las Normas de Auditorías del Gobierno (Oficina del Auditor General de los Estados Unidos)

Los equipos de auditoría pueden recurrir a muchos métodos para recopilar información y, en última instancia, producir evidencia. En este capítulo se expondrán detalladamente cuatro métodos comunes para la recopilación de información:

- entrevistas;
- recopilación de documentos;
- observaciones e inspección directas;
- encuestas.

El tipo de evidencia más adecuado dependerá de las preguntas de auditoría y el modo en que esa evidencia se utiliza en el informe (remitirse a la GUID 3920/44-50). A menudo, resulta beneficioso utilizar múltiples tipos de evidencia para sustentar sus hallazgos y conclusiones. En última instancia, es importante aplicar el escepticismo profesional al recopilar y analizar los datos, dado que la solidez de la evidencia dependerá de la fiabilidad de los datos combinados en su conjunto.

Al recopilar la información, considere si su labor de auditoría podría aportar perspectivas relacionadas con la economía, eficiencia y/o eficacia de las entidades auditadas. Esto significa que su labor de auditoría podría no solo centrarse en lo que las entidades auditadas hicieron, sino también en la eficiencia y la eficacia con la que actuaron, y los recursos que utilizaron. También es importante tener en cuenta el concepto de ***materialidad*** al determinar qué información recopilar y cómo recopilarla para una mayor seguridad de que los hallazgos que termine por realizar tengan valor. Como se indica en el Capítulo 4, es importante que en el plan de auditoría se expongan los métodos y fuentes de información que el equipo de auditoría utilizará para recopilar la evidencia.

Según la complejidad del método, téngase en cuenta que es necesario convocar a partes interesadas (por ejemplo, metodólogos o expertos en la materia) internas o externas a la EFS que le ayuden a

implementar el plan de auditoría que usted escogió, o brindarle asesoramiento mientras usted desarrolla la labor de auditoría. Si usted no tuviese acceso a expertos que puedan brindarle asistencia con métodos complejos, es importante que seleccione métodos de recopilación de datos que su equipo de auditoría tenga la capacitación, competencia y recursos para instrumentar (GUID 3910/79-80). Por último, también se recomienda considerar detenidamente los datos que un método puede arrojar, además de cualquier limitación, previamente a comenzar la recopilación de datos.

Entrevistas

Las entrevistas son una herramienta importante para recopilar la evidencia utilizada en una auditoría de desempeño y, por lo general, constituirán el instrumento principal para recabar evidencia testimonial. Una entrevista es básicamente una sesión de preguntas y respuestas concebida para obtener información específica –y, en el caso de una auditoría de desempeño, evidencia adecuada y suficiente. Las entrevistas también ofrecen una buena oportunidad para recabar información acerca de fuentes potenciales de evidencia documental. La capacidad de un auditor de realizar entrevistas de manera efectiva, para luego documentar con precisión la información obtenida durante la entrevista, influirá tanto en la cantidad como en la calidad de la evidencia recopilada. Mediante una entrevista bien diseñada y ejecutada se puede tener acceso a:

- la perspectiva y observaciones de las personas entrevistadas;
- documentos e información o datos suministrados por la persona entrevistada;
- referencias a otras personas o dependencias para obtener información adicional.

En general, existen dos tipos de entrevistas: no estructuradas y estructuradas.

- Las entrevistas no estructuradas están concebidas para generar un debate amplio sobre las observaciones y conocimientos de la persona entrevistada en relación con los temas de la entrevista. Las preguntas no están pautadas, y su formulación es flexible y dependiente de la entrevista. Tampoco las respuestas están definidas, es decir, la persona entrevistada puede responder las preguntas del modo en que desee, en lugar de optar entre una lista de respuestas posibles. Algunos ejemplos de preguntas abiertas que un/a auditor/a podría formular durante una entrevista no estructurada son:
    - *Describa brevemente las actividades del Estado relacionadas con la prevención de la violencia doméstica contra las mujeres.*
    - *¿Cuáles son los obstáculos principales que afronta el Estado, si los hubiese, para aplicar correctamente la legislación que protege a las mujeres frente a la violencia doméstica?*
    - *¿Sobre la base de su experiencia, qué puede hacerse para mejorar el servicio brindado a las mujeres víctimas de violencia doméstica?*

- Las **entrevistas estructuradas** están concebidas para que un auditor formule una serie de preguntas pautadas, de forma coherente, habitualmente ofreciendo un conjunto definido de respuestas posibles. Se recomienda que usted considere sus preguntas de auditoría y la evidencia recabada para elaborar opciones de respuesta razonables y plausibles para una entrevista estructurada. Este es un enfoque útil cuando lo que se desea es cuantificar las respuestas. Es decir, cuando lo que se pretende expresar es: “De las [número] personas entrevistadas, [número] de ellas

dijeron...". Esto a menudo se utiliza al realizar entrevistas administradas por el entrevistador, como las telefónicas. Un ejemplo de una pregunta cerrada que un auditor podría utilizar en una entrevista estructurada sería:

- *Ejemplo: ¿Qué problemas, de haberlos, afronta la policía para brindar atención a las mujeres víctimas de violencia?*
  ( ) Falta de personal
  ( ) Falta de capacidad para escuchar respetuosa y sin prejuicio
  ( ) Falta de recepción apropiada
  ( ) Falta de oficiales de policía con aptitudes en materia de cuestiones de género
  ( ) Falta de instalaciones
  ( ) Falta de normas
  ( ) Falta de información acerca de los derechos de las mujeres
  ( )Otros. ¿Cuáles? _____

Por ejemplo, el Tribunal de Cuentas Europeo realizó una auditoría aplicando tanto enfoques orientados a resultados como a sistemas para examinar en qué medida los esfuerzos de la Unión Europea destinados a mitigar los riesgos en el sector agrícola se implementaban eficientemente y arrojaban resultados eficaces. Como parte de este examen, el equipo de auditoría organizó entrevistas con 105 agricultores de diferentes Estados miembros de la Unión Europea para analizar las causas de las pérdidas de producción registradas por los agricultores (por ejemplo, fenómenos climáticos, pestes, etc.), las medidas preventivas adoptadas por cada establecimiento agrícola (por ejemplo, rotación de cultivos, medidas sanitarias) y el grado en que los agricultores están asegurados contra riesgos de pérdida, entre otros factores. Las entrevistas incluyeron preguntas estructuradas que permitían a los equipos de auditoría cuantificar efectivamente las respuestas. Para acceder a más detalles acerca del modo en que este método se utilizó para sustentar los hallazgos del equipo de auditoría, remítase al *Informe Especial Nº 23/2019: Estabilización de los ingresos de los agricultores: un conjunto exhaustivo de herramientas; pero es preciso tomar medidas frente a la escasa utilización de los instrumentos y a la sobrecompensación*.

Una entrevista también puede ser ***semiestructurada***, lo que significa que su conjunto de preguntas abarca preguntas pautadas y flexibles. El enfoque que usted utilice dependerá del modo en que desea utilizar las respuestas. Una entrevista típica probablemente incluirá tanto preguntas abiertas como cerradas.

Sugerencias sobre la formulación de preguntas eficaces para una auditoría

- ✓ Formule preguntas objetivas y neutrales, despojadas de cualquier percepción de parcialidad.
- ✓ Si lo que usted pretende es obtener una respuesta abierta, evite aquellas preguntas cuya respuesta sea un 'sí' o un 'no'.
- ✓ Si lo que usted pretende obtener es una respuesta exacta, formule preguntas que necesariamente se respondan mediante un 'sí' o un 'no', u otra alternativa específica.
- ✓ Formule sus preguntas de forma simple, clara y concisa.
- ✓ No trate de abordar dos cuestiones en una misma pregunta.
- ✓ Utilice preguntas de sondeo para propiciar un intercambio adicional sobre temas importantes, pero sin direccionar las respuestas. Por ejemplo, "¿Podría contarme más acerca de…? O, "No estoy seguro/a de entender completamente el proceso. ¿Podría ampliar su explicación?"

Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

Para tener eficacia, es importante que las entrevistas se planifiquen adecuadamente, se realicen de forma minuciosa e idónea, y se documentan de manera completa y exacta. Asimismo, recuerde tener en cuenta a aquellas personas ajenas a la organización de auditoría que tienen conocimientos válidos y relevantes (por ejemplo, clientes, organizaciones de la sociedad civil, expertos y otras entidades gubernamentales). La realización de entrevistas eficaces generalmente supone transitar tres etapas: planificación, realización y documentación de los resultados:

1. La **planificación de la entrevista** incluye las actividades de investigación, administrativas y logísticas que usted debe realizar antes de entrevistar efectivamente a un funcionario.
   - Identifique la dependencia o las personas a entrevistar. Si no estuviese seguro/a, solicite la asistencia de su contacto principal en las entidades auditadas para saber quiénes son las personas indicadas.
   - Planifique la logística de la entrevista, lo que supone trabajar con las entidades auditadas para programar la hora y el lugar de la entrevista. Es una buena práctica que en todas las auditorías estén presentes por lo menos dos miembros del equipo de auditoría, de modo tal que cada uno de ellos pueda corroborar lo entendido por el otro (los otros) miembro(s) del equipo acerca de las cuestiones analizadas.
   - Realice una investigación previa a la auditoría para asegurarse de estar informado/a acerca del tema y el rol de las personas que va a entrevistar.
   - Elabore las preguntas de la entrevista sobre la base de la información que precisa obtener. Cuando entreviste a una persona de la entidad auditada, asegúrese de que sus preguntas incluyan una indagación acerca del grado en que dicha entidad está logrando sus objetivos, los recursos necesarios y los productos entregados. Si usted dispone de criterios bien definidos, relevantes para los temas de la entrevista, es útil basar las preguntas en estos criterios. Según la situación, tal vez le convenga enviar las preguntas con antelación a la persona entrevistada. También es útil considerar la posibilidad de formular preguntas de seguimiento de modo tal que usted esté preparado/a para indagar con mayor profundidad a la persona entrevistada, en la medida de lo necesario.

2. La **realización de la entrevista** supone la realización de aquello que se planificó para obtener la información necesaria; esto incluye recopilar la ***documentación*** y los datos para efectuar la auditoría.
   - Determine quién conducirá la entrevista. Una práctica habitual es que una persona conduzca la entrevista y el resto de los integrantes del equipo de auditoría se ocupen de tomar notas.
   - Al inicio de la entrevista, solicite a los integrantes del equipo de auditoría y las personas entrevistadas que se presenten, y exponga una declaración de propósitos de la auditoría e información de referencia acerca de ella.
   - Formule preguntas pertinentes y registre con detenimiento sus respuestas. Cuando sea necesario, formule preguntas de seguimiento e indagación. Es importante que usted formule preguntas de seguimiento y sondeo para mejorar la calidad y profundidad de su evidencia. Por ejemplo, una pregunta de sondeo útil es: ¿puede usted darme un ejemplo de ello? También es importante realizar sondeos en busca de cualquier evidencia en contrario disponible, y evaluarla, para ayudarle a comprender el panorama completo y evitar conclusiones incorrectas. Esté preparado/a para ir más allá de su lista de

preguntas proyectadas por si durante la entrevista surgiesen cuestiones relevantes para los objetivos de la auditoría.

- Conserve el control de la entrevista para mantener la conversación enfocada en los temas de la entrevista.
- Solicite documentación e información relacionadas para corroborar o ampliar la información testimonial brindada. Explique a las personas entrevistadas de qué modo la información que está siendo recabada es relevante y necesaria para la auditoría.
- Al cierre de la entrevista, resuma la información clave recopilada y los documentos o datos que las personas entrevistadas han acordado brindar a su equipo de auditoría. Ocúpese de las preguntas o comentarios finales de las personas entrevistadas y agradézcales por su asistencia. Puede que sea conveniente informarles que, al avanzar el desarrollo de la auditoría, tal vez precise tener una entrevista de seguimiento con ellas.

Sugerencias para la realización de entrevistas eficaces

- ✓ Prepárese. Estudie el tema y comprenda el rol desempeñado por las personas entrevistadas.
- ✓ Elabore anticipadamente una lista con las preguntas que se formularán durante la entrevista.
- ✓ Programe con anticipación la fecha, la hora, la duración y el lugar de la entrevista.
- ✓ Convoque a más de un integrante de su equipo a la entrevista.
- ✓ Antes de la entrevista, asigne roles a cada persona, por ejemplo, quién formulará las preguntas y quién tomará notas. Si fuese posible, evite realizar entrevistas solo/a.
- ✓ Inicie y finalice la entrevista puntualmente.
- ✓ Preste obtención, observe, y actúe con respeto, imparcialidad, sensibilidad y confianza.
- ✓ Establezca una relación cordial con la persona entrevistada: una entrevista no es un interrogatorio judicial.
- ✓ No hable en demasía: escuche y observe detenidamente.
- ✓ Sea flexible sin perder de vista el objetivo de la entrevista.
- ✓ Tenga la valentía de formular preguntas difíciles si fuesen importantes para la auditoría; actúe con franqueza y sinceridad.
- ✓ Evite formular preguntas complejas en las que involucre su ego y exagere sus conocimientos, o exhiba actitudes de superioridad.
- ✓ Si las respuestas fuesen evasivas, recurra a pausas o silencios para indicar que está esperando recibir información adicional.
- ✓ Tome notas de forma precisa y completa.
- ✓ Documente la entrevista tan pronto como sea posible luego de realizarla.

Fuente: Adaptado de la AFROSAI-E: Manual de plantillas de auditoría de desempeño, 2013; EFS de Brasil – Entrevistas de auditoría.

3. La **documentación de los resultados de la entrevista** supone la elaboración de un registro preciso de la información obtenida durante la entrevista, de un modo que facilite su análisis y el ***control de calidad*** (GUID 3920/100). El Apéndice 11 contiene una plantilla para la documentación de la entrevista.
   - Sea lo más exacto/a posible. Al elaborar el registro de la entrevista, usted resumirá y sintetizará la información, no obstante, es importante que se asegure de que sus paráfrasis y modificaciones sean fieles a la información provista.
   - Organice el registro de modo tal que facilite a su equipo el análisis de la información recabada. Por ejemplo, podría organizarlo por pregunta de auditoría o área temática, y utilizar los títulos de las cuestiones abordadas para dirigir la atención hacia las diferentes áreas.
   - Deje constancia de los nombres y apellidos de las personas entrevistadas, además de sus cargos e información de contacto. Esto es esencial para llevar un registro exacto de la entrevista.
   - Trace una distinción entre la postura oficial de la persona entrevistada y lo que esa persona opina acerca de un asunto. Esta es una consideración importante al determinar la idoneidad de la información.
   - Cuando corresponda, es útil referenciar y vincular electrónicamente los documentos provistos por la persona entrevistada en el registro de la información. Esto ayudará a explicar con claridad la documentación en el contexto de las manifestaciones vertidas por la persona entrevistada.
   - Asegúrese de verificar la exactitud del registro de la entrevista. Algunos equipos de auditoría comparten las notas de la entrevista con la persona encargada de elaborar el registro para cerciorarse de disponer de un conjunto completo de notas de la reunión. Otros, solicitan a una

persona que elabore el registro basándose en sus notas, y luego solicitan a otros miembros del equipo que lo revisen para verificar su exactitud sobre la base las notas tomadas que ellos tomaron. Es importante que se asegure de que sus compañeros de equipo que asistieron a la entrevista revisen lo registrado para confirmar su exactitud. Si no estuviese seguro/a respecto a alguna parte de la información expuesta por la persona entrevistada, o no la entendiese, se recomienda realizar un seguimiento con ella. En algunos casos, también es posible grabar y luego transcribir las entrevistas. Cuando proceda, grabar la entrevista puede facilitarle escuchar realmente con atención a las personas entrevistadas dado que no tendrá que concentrarse en tomar notas. Si usted decidiese grabar la entrevista, solicite la autorización de la persona entrevistada y tenga en cuenta que el hecho de grabarla podría impedir que la persona entrevistada se exprese libremente acerca de cuestiones sensibles. Se recomienda que usted consulte la política de su organización sobre la grabación en medios auditivos de sus entrevistas, porque las prácticas pueden diferir ampliamente entre una EFS y otra.

Para lograr una visión integral sobre el tema de auditoría, es importante entrevistar a gente con diferentes posturas, perspectivas y pareceres. Dado que los resultados de sus entrevistas constituirán evidencia testimonial, realizar numerosas entrevistas con diferentes personas o dependencias ayuda a reforzar su evidencia. No obstante, la realización de entrevistas es una actividad demandante de recursos, por lo tanto, limítelas a lo necesario. Una forma de determinar su necesidad es considerar si la realización de entrevistas adicionales aportará información relevante novedosa o interesante que usted no puede obtener de otras fuentes, como los documentos. Es importante recordar que la confiabilidad de la evidencia testimonial obtenida mediante entrevistas depende de la persona que brinda esa evidencia y de su nivel de conocimientos o parcialidad. Para mitigar el riesgo de auditoría, según lo expuesto en el Capítulo 4, toda vez que ello sea posible, es recomendable tratar de corroborar la información obtenida con la documentación correspondiente u otra forma de evidencia. El Apéndice 11 contiene una guía con más detalles acerca del modo de planificar, realizar y documentar entrevistas.

Recopilación de documentos

La auditoría típica se sustenta en una amplia variedad de evidencia documental para respaldar sus hallazgos y conclusiones. Por consiguiente, la recopilación de documentos es un método muy importante para obtener evidencia.

En general, se considera que la evidencia documental es más confiable que la evidencia testimonial. Es importante contar con evidencia documental para corroborar la evidencia testimonial obtenida (remítase a la **Figura 27** y la GUID 3920/74-77). Es posible obtener documentos de fuentes diferentes. Sin embargo, la posible utilización de la evidencia documental recopilada depende de su autenticidad y de la integridad de la fuentes y sistemas en los que la información se origina (remítase a la barra lateral). Esto se expone con mayor detalle a continuación.

Al evaluar si la evidencia documental es idónea, es útil considerar las siguientes preguntas:

- ¿El documento, representa la postura oficial de la entidad auditada?
- ¿El documento, es un borrador o una versión definitiva?
- ¿Se trata de un documento incompleto u obsoleto?
- ¿El documento, fue elaborado por la fuente más informada?
- ¿La fuente del documento, presenta algún sesgo que pueda afectar su confiabilidad?
- ¿La información, es precisa?
- ¿La metodología aplicada a la elaboración del documento, fue la adecuada?

Fuente: equipo de desarrollo IDI/SAD

Entidades auditadas

En la mayoría de las auditorías, las ***entidades auditadas*** son la fuente principal de la evidencia documental relevante. Asegúrese de solicitar de las entidades auditadas documentación que contenga evidencia conducente a responder las preguntas de su auditoría. Esta documentación puede ser o bien cualitativa o cuantitativa. Por ejemplo:

- políticas, material orientativo y organigramas;
- contratos, facturas, información contable y datos presupuestarios;
- datos cuantitativos sobre el desempeño del programa que se está auditando; e
- investigaciones o estudios relacionados con el tema de auditoría.

Al comienzo de la auditoría, es útil solicitar a las entidades auditadas documentación que aporte información acerca de su organización, operaciones y orientación respecto al área vinculada con el tema abordado. La recopilación y revisión de esta información al comienzo de la auditoría le ayudará a prepararse para realizar efectivamente entrevistas y encuestas, recopilar información adicional y llevar a cabo inspecciones a medida que la auditoría avanza.

Recuerde solicitar documentación que respalde las declaraciones de los funcionarios, corrobore hechos relevantes y brinde un panorama acerca de la eficacia y la eficiencia con que las entidades auditadas desempeñan su rol en relación con los objetivos y preguntas de la auditoría.

Al recopilar documentación de las entidades auditadas, usted tiene la responsabilidad de evaluar la idoneidad de la información. No puede suponerse que, por el mero hecho de que los documentos o datos hayan sido provistos por las entidades auditadas, son relevantes, válidos y confiables. Por ejemplo, es posible que las entidades auditadas no dispongan de información exacta o se hayan ocupado de realizar un análisis preciso, o que la información brindada ofrezca una visión sesgada o incompleta de la situación. Asegúrese de comprender el modo en que la información y los datos fueron elaborados, y que la información contenida en los documentos sea congruente con lo que las entidades auditadas le han transmitido. Lo que usted puede hacer, por ejemplo, es formular a diversas personas las mismas preguntas acerca del origen de la información y recabar tipos de información

similares de fuentes diferentes para corroborar lo aportado por las entidades auditadas y asegurarse de disponer de un panorama integral. Quizá también le convenga solicitar una revisión de aquellos datos, casos o expedientes de origen que sustentan los análisis o conclusiones de las entidades auditadas, para poder revisar los resultados usted mismo/a.

Según la entidad auditada y la sensibilidad del tema en cuestión, es posible que tenga dificultades para obtener documentos o información de la entidad. Si ella tratase de obstaculizar la obtención de información relevante para sus preguntas de auditoría, se recomienda notificar inmediatamente dicha situación a su supervisor, de modo tal que la cuestión pueda exponerse y resolverse con rapidez, de acuerdo con las políticas de su EFS y los derechos legales que la asisten.

Dificultades para obtener información de la entidad auditada

Según el marco jurídico nacional, cada Entidad Fiscalizadora Superior (EFS) debería disponer de la facultad legalmente otorgada de acceder a documentación e información gubernamental pertinente para respaldar las auditorías que realiza. Entablar una relación positiva con la entidad auditada, lo cual incluye comunicarse con frecuencia acerca de la información que usted necesita y la razón de su necesidad para respaldar la auditoría, puede ayudarle a obtener dicha información con mayor facilidad.

Sin embargo, es posible que algunas sean remisas a brindar acceso a la información solicitada. Si tuviese dificultades para obtener información a la que usted considera que su EFS tiene la facultad legal de acceder, por ejemplo, a causa de demoras substanciales o la denegación de información:

- ✓ Notifique de inmediato a su supervisor/a para ponerlo/la al corriente del problema, pudiendo elevarlo a la dirección superior de la EFS, de corresponder.
- ✓ Consulte con un experto legal dentro de su EFS para corroborar que la entidad está facultada a acceder a la información solicitada, y asesorarse acerca del modo de formular la solicitud de dicha información.
- ✓ Asegúrese de que su solicitud de información se relacione directamente con las preguntas específicas de la auditoría.
- ✓ Explique a la entidad auditada, con la mayor especificidad posible, la naturaleza de la solicitud y establezca una vinculación con sus preguntas de auditoría específicas.
- ✓ Determine plazos específicos para recibir la información solicitada o mantener reuniones.
- ✓ Si la información solicitada tuviese un carácter legítimamente sensible, trabaje con la dirección de la EFS y la entidad auditada para determinar si existe una fuente de información alternativa que pueda satisfacer las necesidades de la auditoría, o si cabe la posibilidad de llegar a un acuerdo razonable, por ejemplo, para examinar la información en el lugar.
- ✓ Documente los intentos realizados por obtener la información y lleve un registro de sus solicitudes.

Será necesario que su equipo trabaje en estrecha colaboración con la dirección superior de la EFS para determinar el modo de resolver el problema.

Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

Fuentes de terceros

Las organizaciones relevantes que sean ***terceros*** ajenos a la entidad (como los clientes, los expertos, las organizaciones de la sociedad civil, los contratistas, las organizaciones profesionales, las organizaciones de investigación, u otras entidades gubernamentales) y no formen parte del sujeto principal de la auditoría, también pueden ser fuentes útiles de información documental. Por ejemplo, es posible que un contratista esté en condiciones de brindarle información sobre su desempeño con relación a un contrato. O tal vez una organización de investigación haya realizado un estudio relevante acerca del tema de auditoría. Como se describe en el Capítulo 4, siempre es conveniente al comenzar una auditoría realizar una búsqueda bibliográfica vinculada con los informes de investigación

generales, libros o documentos asociados al área de auditoría, como ayuda para identificar las fuentes pertinentes.

Asegúrese de comprender el contexto, el rol del tercero ajeno a la entidad con relación al tema de auditoría y cualquier sesgo o motivación potencial de ese tercero al considerar si la fuente es idónea para ser utilizada como evidencia.

La recopilación de información de un tercero informado y relevante puede ser especialmente útil si usted dudase acerca de la fiabilidad y apertura de la entidad auditada. En tales circunstancias, la información de un tercero puede ayudar a corroborar la información proporcionada por la entidad auditada o ayudarle a desarrollar una imagen completa de la actividad auditada.

Revisión de expedientes

La revisión de expedientes supone examinar muchos tipos similares de registros documentales, como los expedientes del personal o los contratos, para extraer información. Tal revisión debe realizarse de una manera estructurada y sistemática para permitir que las cuestiones o preguntas se aborden de forma congruente entre un expediente y otro. Tal como sucede con la observación directa, es importante identificar la información que es menester recabar, y desarrollar un instrumento de recopilación de datos antes de comenzar a acumular la información. El Apéndice 12 contiene una comparación entre dos expedientes.

Para revisar adecuadamente un expediente es necesario contar con un instrumento de recopilación de datos bien definido. En ese sentido, asegúrese de:

- *comprender los contenidos de cada expediente antes de desarrollar su instrumento de recopilación de datos;*
- *elaborar cuidadosamente las preguntas que le ayudarán a recabar la información que pretende hallar en los expedientes;*
- *probar el instrumento de recopilación de datos con un número reducido de expedientes para asegurarse de que permita recabar la información necesaria.*

Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

Recursos en Internet

Los equipos de auditoría a menudo recurren a ***fuentes en Internet*** para obtener información. Dichas fuentes pueden ser sitios web de organismos gubernamentales, órganos legislativos, asociaciones empresariales o medios de difusión. La utilización de información contenida en determinados sitios en Internet conlleva un riesgo más alto de carecer de idoneidad. Por ejemplo, no se recomienda utilizar como evidencia información contenida en blogs, wikis y sitios web personales, puesto que estas fuentes no tienen ninguna acreditación identificable y reconocible, ni es posible verificar su autenticidad. Otros sitios web (como aquellos relacionados como las revistas o periódicos publicados por alguna asociación profesional) pueden ser auténticos, pero no necesariamente confiables o fidedignos. Al extraer información de estos sitios aplique el juicio profesional.

Será necesario que considere con detenimiento si el sitio web que va a utilizar es una fuente confiable para el uso de la información específica que se propone extraer del sitio. Cuando se trate de una fuente originada en Internet, deberá formularse las siguientes preguntas:

- ¿Es auténtica?
- ¿Tiene alguna acreditación en el tema abordado?
- ¿Es confiable?
- ¿Es parcial?

Cuando se utilice información obtenida de recursos en Internet, también es importante indicar la fecha en la que se accedió a la información, debido a que esa información puede variar con el transcurso del tiempo. En última instancia, la utilización del ***juicio y el escepticismo profesionales*** será fundamental a la hora de decidir la utilización de fuentes en Internet y la información proveniente de ellas.

Datos informatizados

Con frecuencia, los equipos de auditoría recurren a ***datos informatizados*** como fuente de evidencia documental, por ejemplo, extractos de bases de datos o aplicaciones de software, o aquellos contenidos en planillas de cálculo o recabados de formularios y encuestas en portales de Internet.

Tal como sucede con cualquier otra fuente, la confiabilidad de esta clase de datos no debe darse por sentada. Si los datos no son confiables, no es posible fiarse de la validez de la información. Si usted estimase que los datos obtenidos incidirán substancialmente en los hallazgos, las recomendaciones o las conclusiones, deberá tomar recaudos adicionales para asegurarse de que tales datos sean razonablemente completos y exactos. La integridad se refiere al grado en que los registros de datos que usted precisa se encuentran disponibles y los campos de datos de dichos registros se encuentran debidamente completados. La exactitud se refiere a la medida en que los datos registrados efectivamente reflejan la información extraída de la fuente.

Usted puede utilizar diversos recursos para evaluar la confiabilidad de sus fuentes de datos. El grado de su evaluación dependerá de la importancia que los datos tengan para sus conclusiones. Algunas medidas potenciales son:

- la realización de entrevistas con funcionarios avezados en las fuentes de datos y el modo en que ellos se recopilan, procesan y convalidan;
- la comprobación electrónica o manual de los datos, para verificar la existencia de datos faltantes, valores atípicos o errores evidentes;
- revisiones de controles internos relacionados, como los procesos y procedimientos relacionados con el ingreso y validación de datos;
- una selección predeterminada o una muestra aleatoria de documentos fuente.

La implementación de algunos de estos pasos puede ser compleja. Lo que podría hacer es convocar a una parte interesada, como un metodólogo o un auditor con conocimientos previos acerca del tema, con la experiencia necesaria para evaluar la confiabilidad de los datos, que brinde asesoramiento o asistencia respecto a la determinación de los recaudos a tomar y el modo de efectuar la evaluación.

Se recomienda que comience a evaluar la confiabilidad de sus datos informatizados lo antes posible, una vez identificados aquellos que constituyen evidencia potencialmente material. Los Apéndices 13 y 14 contienen una planilla concebida para evaluar la confiabilidad de los datos y un ejemplo de preguntas relacionadas con dicha confiabilidad, dirigidas a las entidades auditadas. A menudo, los equipos de auditoría analizan datos informatizados para desarrollar evidencia analítica. Antes de realizar un análisis exhaustivo de los datos, se recomienda evaluar su confiabilidad, dado que la confiabilidad de la evidencia analítica es directamente proporcional a la de los datos subyacentes.

Los datos informatizados rara vez son perfectos. Sin embargo, usted deberá determinar si son suficientes para utilizarlos con el propósito específico que pretende dárseles. Es importante considerar los riesgos asociados a su utilización, como cuando se trata de datos sensibles o controvertidos, o cuando dicha utilización podría tener un impacto negativo significativo en las decisiones de aquellos que leen su informe de auditoría. También es conveniente considerar la solidez de su evidencia confirmatoria, dado que una evidencia confirmatoria sólida podría ayudarle a mitigar algunos de los riesgos relacionados con las deficiencias de los datos. Si, por el contrario, la evidencia confirmatoria fuese limitada y usted dependiese en gran medida de los datos informatizados como único respaldo de sus hallazgos, la importancia de su validez y confiabilidad se torna aún mayor. Las decisiones que usted tome acerca de la confiabilidad de los datos informatizados pueden requerir la aplicación del ***juicio profesional*** colectivo de su equipo de auditoría, la dirección y los expertos en el área de datos de su organización.

Recuerde que solo debería utilizar datos informatizados si determinase que son lo suficientemente confiables como para basarse en ellos. Asimismo, al dar cuenta de los datos informatizados en su informe de auditoría definitivo, se recomienda que, como medida de ***aseguramiento frente al riesgo***, exponga alguna información metodológica sobre los datos obtenidos, el modo en que los obtuvo y cualquier limitación que presenten.

Observación directa e inspección física

Es importante que se aleje de su escritorio y observe a la gente, las actividades, los procedimientos, el lugar o los acontecimientos relacionados con su auditoría. A estos métodos de recopilación de información se los conoce como ***observación directa*** e ***inspección física***. A la evidencia obtenida mediante la observación directa y la inspección física se la conoce como evidencia física. En general, se la considera como una de las formas más consistentes de evidencia, y más confiable que la evidencia directa –es decir, la evidencia suministrada por las entidades auditadas o un tercero.

Estos métodos pueden ser muy útiles si sus preguntas de auditoría se relacionan con las condiciones de determinados elementos o lugares, la rendición de cuentas sobre inventarios, o si una operación se está realizando de la manera prevista. La utilización de estos métodos puede ayudarle a comprender el contexto de las cuestiones relacionadas con la auditoría y el modo en que las áreas vinculadas realmente funcionan.

Por ejemplo, el Tribunal de Cuentas Europeo realizó una auditoría orientada a resultados del bienestar animal en la Unión Europea. El equipo de auditoría seleccionó una muestra de cinco Estados miembros de la Unión Europea sobre la base del volumen de su sector ganadero y la existencia de debilidades relativas al cumplimiento de las normas sobre bienestar animal, que ya se habían identificado. En cada Estado miembro, el equipo de auditoría realizó observaciones directas de inspecciones para la comprobación del bienestar de los animales en granjas, vehículos para el transporte de animales y mataderos. Asimismo, realizó verificaciones presenciales relativas al cumplimiento efectivo por parte de los productores pecuarios de los requisitos asociados a la recepción de pagos y subsidios, por ejemplo, si los animales cuentan con el espacio de pastoreo legalmente exigido y se les brinda una nutrición adecuada. Para más información, remítase al *Informe Especial Nº 31/2018: Bienestar animal en la UE: reducir la diferencia entre unos objetivos ambiciosos y su aplicación práctica*.

La **Figura 28** contiene algunos ejemplos adicionales de temas de auditoría para los que se puede recurrir a la observación directa o la inspección física, y de observaciones o inspecciones relacionadas que usted podría considerar.

Figura 28: Ejemplos de observaciones directas o inspecciones físicas

Mantenimiento de instalaciones de propiedad estatal por parte de un contratista	Realice visitas a las propiedades pertinentes para efectuar inspecciones físicas de los edificios sobre la base de los criterios establecidos en el contrato. Tome fotografías y documente las condiciones observadas.
Procedimientos de auditoría de inspecciones de aduanas en	Visite los aeropuertos pertinentes y observe la forma en que se realizan las inspecciones de aduanas. Registre sus observaciones, de modo tal que pueda cotejar lo observado con los procedimientos establecidos por la entidad auditada para la realización de inspecciones. Esto puede ayudarle a determinar si las inspecciones se realizan según los procedimientos especificados y el nivel de recursos necesarios para realizarlas. Durante la observación, también podría considerar las formas en que la entidad auditada podría alcanzar una mayor eficiencia su manera de realizar las inspecciones.
Aprobación de grandes compras de equipamiento	Examine los expedientes pertinentes para verificar las firmas y las acreditaciones de los funcionarios que dieron su aprobación de acuerdo con las disposiciones legales. También podría utilizar este tipo de información como parte de un examen más amplio que le ayude a determinar si la orientación y la capacitación brindadas a dichos funcionarios es suficiente para dar cumplimiento a las disposiciones legales aplicables, o si la entidad auditada dispone de controles internos suficientes como para garantizar la observancia de las normas.
Peligros químicos en los alimentos	Observe los controles instrumentados en los puestos fronterizos en los que se inspeccionan alimentos para determinar si los Estados cumplen efectivamente con las políticas en materia de seguridad alimentaria, realizando para ello las verificaciones físicas correspondientes de los productos importados de origen animal y no animal y los recursos utilizados.

Fuentes: GAO de los EE. UU.; Tribunal de Cuentas de Europa, Informe especial número 02/2019: Peligros químicos en nuestros alimentos: la política de seguridad alimentaria de la UE nos protege, pero se enfrenta a dificultades.

Algunas inspecciones físicas son simples y tal vez solo requieran algunas fotografías o un vídeo del depósito o lugar inspeccionado. Por ejemplo, puede entrevistar a un funcionario para preguntarle acerca de los daños causados por una inundación en un predio de propiedad estatal. Para ello, podría tomar fotografías de los daños causado para corroborar las declaraciones del funcionario.

Sin embargo, la realización de observaciones directas o inspecciones físicas para responder de forma directa o parcial sus preguntas de auditoría ha de realizarse de un modo sistemático.

A continuación, se describen los pasos generales a dar para garantizar que la información recopilada sobre la base de sus observaciones e inspecciones sea relevante, válida y confiable.

1. **Determine lo que usted va a observar o inspeccionar.** Determine qué lugares, personas, acontecimientos o expedientes observará o inspeccionará. Si el universo a examinar fuese reducido, quizá pueda realizar observaciones o inspecciones de todos los lugares o acontecimientos, o de la mayoría de ellos. Sin embargo, si tuviese que considerar una población potencialmente amplia, quizá deba seleccionar muestras de diferentes lugares. Si este fuese el caso, la recomendación es que converse con un metodólogo que lo/la ayude a determinar qué

lugares o acontecimientos conviene observar o inspeccionar para obtener la evidencia más idónea para su auditoría, y el modo de utilizar los resultados obtenidos.

2. **Determinar qué condición debería cumplirse.** Determinar la condición que 'debería' cumplirse (es decir, sus criterios), antes de realizar sus observaciones o inspecciones. La fuente de los criterios dependerá de sus objetivos y preguntas de auditoría, pero podría determinarse mediante un examen de los contratos, los registros de inventarios de las entidades auditadas, o los procedimientos requeridos. En el Capítulo 4 se exponen detalladamente los criterios de auditoría.

3. **Determine qué evidencia recopilará, y cómo.** Sobre la base de los criterios establecidos, elabore un conjunto estructurado de preguntas para que usted y su equipo de auditoría respondan mientras realiza las observaciones o inspecciones. A este cuestionario se lo puede denominar instrumento de recopilación de datos. El Apéndice 15 contiene una muestra del instrumento de recopilación de datos. Dicho cuestionario debería ser simple, para que usted y su equipo de auditoría den una respuesta coherente a cada observación o inspección, aun si se realizasen de forma separada. La información que usted se propone recopilar puede ser de carácter cuantitativo (por ejemplo, número de elementos) o cualitativo (por ejemplo, descripciones de un acontecimiento o una condición). Busque evidencia que le ayude a evaluar la ***economía***, ***eficiencia*** y ***eficacia*** del tema de auditoría. Por ejemplo, si usted estuviese observando el modo en que se están realizando las inspecciones de aduanas, no debería limitarse a verificar su realización. También debería evaluar la rapidez (eficiencia) y rigurosidad (eficacia) con las que se realizan, y los recursos correspondientes (economía). Además, las determinaciones que usted realice sobre el modo en que realizará su observación –por ejemplo, si se realizará una observación encubierta o abierta, o si se observará el proceso en carácter de participante–puede incidir en la calidad de la evidencia. Por ejemplo, es posible que los funcionarios de aduanas que sepan que usted está observando sus inspecciones sigan los procedimientos con más rigurosidad que cuando no estén al tanto de dicha observación.

4. **Documente los resultados.** Documente con detenimiento y precisión los resultados de sus observaciones o inspecciones (es decir, lo que efectivamente existe) dando respuesta a las preguntas que usted ha elaborado al realizar esas observaciones o inspecciones (GUID 3920/100). Tenga en consideración el momento, el lugar y el modo en que la inspección u observación tuvieron lugar y asegúrese de que se registren o documenten de forma tal que los hechos se reflejen de forma ecuánime. Por ejemplo, si durante su observación ocurriese una emergencia, es posible que la respuesta de las entidades auditadas ante dicha emergencia no sea representativa de las operaciones habituales de las entidades en cuestión. También es importante que registre lo que observe en lugar de sus interpretaciones de lo observado. El análisis de esta información debería realizarse con posterioridad. El Apéndice 16 contiene un ejemplo de plantilla para la documentación de observaciones directas o inspecciones físicas.

Realización de visitas al lugar

La auditoría típica requiere la utilización de numerosos tipos de evidencia y métodos para la recopilación de información. Al realizar una auditoría, a menudo se dispone de menos tiempo, recursos humanos y dinero de lo que se desea. Esto, además de la necesidad de asignar inteligentemente los recursos de su EFS, supone que la información sea recabada de la forma más eficiente posible. Una técnica que la mayoría de los auditores utilizan es realizar una ***visita al lugar***, en la que se combinan entrevistas múltiples, la recopilación de documentos, observaciones directas e inspecciones físicas en un mismo examen de un lugar o ubicación geográfica. Este es un ejemplo del modo de aplicar este método para respaldar una auditoría relacionada con la gestión de la capacitación impartida a inspectores de aduanas

Ejemplo de visitas a un lugar para evaluar la suficiencia de la capacitación impartida a inspectores de aduanas

Para formular una pregunta vinculada con una auditoría orientada a sistemas acerca de la gestión de la capacitación impartida a inspectores de aduanas, un equipo de auditoría podría realizar la siguiente tarea de recopilación de información visitando durante varios días la ciudad en donde se desarrolla el programa de capacitación:

Día 1: visita a la institución educativa que brinda capacitación sobre inspección de aduanas a nuevos inspectores. El propósito es entrevistar a los administrados del programa, los funcionarios a cargo de elaborar el plan temático de la capacitación y los funcionarios que la imparten.

Día 2: regreso a la institución educativa para observar la capacitación y tomar fotografías o videos del desarrollo de la capacitación y el material didáctico utilizado.

Día 3: visita al aeropuerto local para observar a los inspectores y mantener entrevistas con ellos y sus supervisores.

Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

La programación de una visita al lugar con un criterio integral supondrá una planificación anticipada y minuciosa, y la comprensión del modo en que la entidad auditada o las personas a entrevistar se encuentran organizadas. Sin embargo, este esfuerzo adicional le permitirá recopilar mucha más evidencia en un lapso más breve que cuando se realizan observaciones y entrevistas en visitas separadas.

Encuestas

Las encuestas son otro método de recopilación de información que los equipos de auditoría pueden utilizar para recabar evidencia. Una encuesta consiste en una recopilación sistemática de información de una población definida que puede brindarle información auto sustentada acerca de condiciones existentes o programas. Las encuestas pueden autoadministrarse mediante cuestionarios (enviados, por ejemplo, por correo postal, correo electrónico, o publicados en un sitio web), o ser administradas por un entrevistador (por ejemplo, cuando se trata de encuestas presenciales o telefónicas). Una encuesta podría ser un método útil para considerar si lo que precisase es recabar información detallada y específica de un grupo amplio de personas, dependencias dentro de una organización u

organizaciones. Por ejemplo, medir el nivel de satisfacción de una población de usuarios definidos con respecto a los servicios de carácter público prestados.

Por ejemplo, la Oficina de Rendición de Cuentas del Gobierno de los Estados Unidos (GAO), realizó una revisión en los programas de enseñanza preescolar propuestos por cada uno de los 50 estados del país. Los equipos de auditoría adoptaron un enfoque orientado a sistemas y se propusieron determinar el número y las características de dichos programas, su modalidad de financiamiento y en qué medida se superponen con otros programas de orden federal y estatal. Como parte de esta revisión, el equipo de auditoría realizó dos encuestas. Las encuestas se enviaron a funcionarios a cargo de temas de auditoría vinculados con la educación preescolar en cada estado. En la primera encuesta se identificaron programas relacionados con la prestación de servicios educativos a nivel preescolar o de guardería a niños de entre 0 y 5 años por parte del estado. Mediante la segunda encuesta se recopiló más información acerca de los programas identificados en la primera encuesta, incluyendo características y fuentes de financiamiento. Luego, el equipo de auditoría analizó los datos obtenidos para determinar las características que los programas estatales compartían con los federales, y con otros programas de orden estatal, además de los beneficios y desafíos de la utilización de múltiples fuentes de financiamiento. Para acceder a más detalles acerca de estas encuestas y los resultados, remítase al documento *Child Care and Early Education: Most States Offer Preschool Programs and Rely on Multiple Funding Sources* (GAO-19-375).

Si proyectase encuestar a personas del público general, los medios tradicionales o las redes sociales podrían ser opciones eficaces para llegar a los destinatarios de la encuesta. Por ejemplo, la GAO de los EE. UU. recurrió a redes sociales para encuestar a miembros de la población estadounidense que hubiesen residido en viviendas destinadas al personal militar privatizadas.
Si utilizase los medios para contactar a los potenciales encuestados, asegúrese de recurrir a métodos que sean inclusivos (es decir, que abarquen a todas las subpoblaciones de la población destinataria), de modo tal de no sesgar inadvertidamente los resultados.

Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

Es importante señalar que el diseño y la instrumentación de una encuesta de la que se extraiga información objetiva, creíble y confiable es una labor compleja que requiere tiempo. Para desarrollar y poner a prueba la encuesta se precisa una cantidad considerable de trabajo inicial. Al considerar este método, los equipos de auditoría a menudo no toman en cuenta dicho trabajo y la dedicación que él supone. Antes de decidirse a realizar una encuesta, pregúntese si existen fuentes de información alternativas disponibles que puedan utilizarse con eficacia en lugar de la encuesta, o como evidencia confirmatoria de la información testimonial recabada a través de ésta.

A continuación, se exponen sucintamente algunos de los pasos claves necesarios para la administración de una encuesta, los cuales se analizan con mayor detalle en el Apéndice 17. Si su equipo de auditoría estuviese considerando la posibilidad de realizar una encuesta, se recomienda acudir a una parte interesada interna o externa a su EFS, dotada de la experiencia necesaria para elaborar e instrumentar encuestas, para que brinde orientación y asistencia.

1. **Identifique la población a encuestar.** Es necesario que identifique la población a la que usted encuestará. Esto supone determinar si la encuesta abarcará la totalidad de la población o una muestra de ella. Al hacerlo, deberá asegurarse de que las personas u organizaciones encuestadas sean las mejores fuentes de información a las que pueda acceder. En el cuadro que sigue se brinda una breve introducción al concepto de muestreo, pero hay mucho más por aprender acerca de esta técnica y la forma en que puede utilizarse. Se recomienda solicitar la asistencia de un experto y/o examinar la bibliografía académica al considerar una muestra.

Muestreo

El muestreo puede ser una herramienta poderosa para estimar las características de una población cuando no es posible recabar información acerca de la totalidad de esta. Una muestra es un grupo de gente, lugares, objetos, elementos o documentos, que se toma de una población más amplia para su medición. Un equipo de auditoría podría utilizar el muestreo como una herramienta para aplicar múltiples métodos de recopilación de datos, lo que incluye el examen de documentos, inspecciones físicas, o encuestas. En general, existen dos tipos de muestras: probabilísticas y no probabilísticas.

Muestras probabilísticas

Una muestra probabilística recurre a técnicas de muestreo aleatorias para elaborar una muestra. Todos los integrantes de una población tienen una probabilidad conocida e idéntica de ser seleccionados para integrar dicha muestra.

Las muestras probabilísticas bien diseñadas permiten a los analistas formular enunciados sobre la totalidad de una población y medir la exactitud de sus estimaciones.

Muestras no probabilísticas

Las muestras no probabilísticas son el resultado de procesos no aleatorios, como aquellos basados en el criterio del auditor o el muestreo de conveniencia.

Las muestras no probabilísticas pueden ser útiles cuando lo que se precisa es información descriptiva sobre una muestra, o cuando se trata de determinar la existencia de una actitud o un error en lugar de una prevalencia. No se recomiendan como el único respaldo de hallazgos que suponen la estimación de variables.

Fuente: GAO de los EE. UU.

2. **Seleccione un método para administrar la encuesta.** Existen múltiples métodos para instrumentar una encuesta, entre ellos, las entrevistas en persona o telefónicas, las encuestas a través de Internet, las encuestas en papel enviadas por correo postal, las encuestas enviadas por correo electrónico, o las encuestas autoadministradas presenciales en formato impreso. El método que usted seleccione incidirá en la tasa de respuesta si la población destinataria no la pudiese responder sencillamente la encuesta, o si usted no dispusiese de los recursos humanos necesarios para instrumentarla de la forma planificada.

Tasa de respuesta a la encuesta

La tasa de respuesta a una encuesta puede determinar la forma de utilizar la información obtenida a través de ella: por ejemplo, si las respuestas pueden generalizarse a la totalidad de una población o si solo pueden aplicarse a un ámbito más limitado.

Si de determinadas subpoblaciones no recibiese una cantidad suficiente de respuestas a su encuesta, es posible que los resultados de ésta se encuentren sesgados.

Considere el modo en que la variación en las tasas de respuesta de diferentes lugares geográficos, oficinas o grupos demográficos podrían sesgar o dar lugar a errores en los resultados de la encuesta.

No existe un umbral mínimo para la determinación de una tasa de respuesta aceptable. Es probable que precise acudir a un experto en la materia para asegurarse de disponer de una tasa de respuesta suficiente, en términos totales y considerando las subpoblaciones, para utilizar del modo previsto los resultados de su encuesta o evaluar las situaciones de falta de respuesta y hacer los ajustes correspondientes.

Fuente: GAO de los EE. UU.

3. **Análisis de las respuestas a la encuesta.** Será necesario que analice la información extraída de la encuesta para utilizarla como evidencia. Las modalidades de análisis dependerán del tipo de preguntas formuladas, y del modo en que usted desee utilizar la información recabada. Más adelante en este capítulo se tratan las posibles técnicas para analizar dicha información.

4. **Documentación de los resultados de la encuesta.** Será necesario que documente minuciosamente el modo de realización de la encuesta, las respuestas dadas, y cualquier análisis realizado sobre los resultados de la encuesta.

La realización de una encuesta efectiva requerirá más orientación de la que este manual ofrece. Antes de tratar de realizar una encuesta, recuerde solicitar la asistencia de un metodólogo, ya sea interno o externo a su EFS.

Sugerencias para la realización de encuestas eficaces

- ✓ Formule preguntas claras, concisas, precisas y neutrales.
- ✓ No aborde dos cuestiones en una misma pregunta.
- ✓ Evite las preguntas ambiguas o vagas.
- ✓ Formule solamente aquellas preguntas que vayan a utilizarse para el análisis.
- ✓ Comience el cuestionario con preguntas sencillas.
- ✓ Evite incluir demasiadas preguntas abiertas.
- ✓ Ponga a prueba las preguntas de la encuesta con miembros de la población destinataria.

Fuente: Equipo de Desarrollo IDI/SAD

Otros métodos potenciales para recopilar información

Hay muchos métodos a los que usted puede recurrir para recopilar información además de aquellos abordados en este capítulo. A continuación, se exponen dos métodos que se utilizan con mucha frecuencia.

Estudios de casos

Los **estudios de casos** se basan en un estudio profundo y detallado de uno o más acontecimientos, incidentes o lugares complejos. Este enfoque puede utilizarse para examinar procesos a lo largo del tiempo, además de las relaciones entre procesos y resultados. A menudo, el objetivo de un estudio de caso es responder preguntas complejas del tipo 'por qué' o 'cómo'. Los estudios de casos insumen mucho tiempo y a menudo requieren la utilización de múltiples métodos de recopilación de datos y fuentes de información. Debido a que se enfocan en un acontecimiento único o limitado, la información obtenida no será representativa de todos los acontecimientos. De hecho, los temas de los estudios de casos se seleccionan con frecuencia de manera intencional, puesto que ellos brindan perspectivas particulares o singulares. En tales casos, usted puede evitar los sesgos mediante la inclusión de temas que ofrezcan perspectivas múltiples y la descripción de las diferencias de un modo objetivo. La información obtenida de los estudios de casos funciona bien en combinación con otros métodos de recopilación de datos o suplementándolos.

La selección de los lugares para la realización de estudios de casos incide directamente en los datos que usted estará en condiciones de recopilar y los hallazgos correspondientes. Asegúrese de:

- cerciorarse de que la selección de estudios de casos se planifique adecuadamente, sea justificable y se documente claramente;
- escoger lugares que presenten un conjunto de características de interés. Por ejemplo, escoja lugares ubicados en áreas rurales y urbanas, ciudades grandes y pequeñas, y zonas con mucha y poca actividad.

Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

Grupos focales

Los grupos focales sirven para realizar debates moderados entre los participantes de un grupo, en los que se exploran conceptos y se relatan experiencias relacionadas con el tema de interés (por ejemplo, aquello que los inspectores de aduanas opinan acerca de la calidad de su capacitación). Constituye un ejercicio diferente de las entrevistas grupales, porque a lo que se apunta es a observar Como sucede con muchos métodos de recopilación de datos, las personas seleccionadas podrían influir en la idoneidad de la información obtenida, por lo tanto, debería realizarse una selección rigurosa para evitar la obtención de resultados sesgados.

El objetivo de los grupos focales es que los participantes debatan intensamente. Para alentar esta práctica:

- forme grupos pequeños (ocho a diez participantes);
- garantice el anonimato de los participantes; y
- constituya grupos homogéneos, de modo tal los participantes sientan la libertad de expresar sus opiniones con honestidad (por ejemplo, gerentes con gerentes y empleados con empleados).

Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

Factores importantes a tener en cuenta al recopilar la información

- ✓ Para la mayoría de los temas de auditoría habrá mucha más información disponible de la que usted puede recopilar y analizar. Es importante tener expectativas realistas respecto a la información requerida y susceptible de recabarse dentro de los plazos de la auditoría.
- ✓ Al recopilar los datos, es posible que encuentre discrepancias o divergencia entre la información obtenida de diversas fuentes. Es su responsabilidad resolverlas para asegurarse de que la evidencia utilizada para desarrollar sus hallazgos sea relevante, válida y confiable.
- ✓ Recuerde que es su responsabilidad ejercer el juicio y el escepticismo profesionales, y abordar las cuestiones desde diferentes perspectivas. Por consiguiente, usted deberá mantener una actitud de apertura y objetividad frente a los diferentes puntos de vista y argumentos.

Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

¿Cómo analizar la información?

La Norma

El auditor debe analizar la información recopilada y asegurarse de que los hallazgos de auditoría se ponen en perspectiva y responden al (los) objetivo(s) y las preguntas de auditoría; reformulando el (los) objetivo(s) de auditoría y las preguntas de auditoría según sea necesario.

Fuente: ISSAI 3000/112

Usted deberá realizar un ***análisis*** de la información recopilada para entender y explicar aquello que halló y, en última instancia, producir evidencia. El objetivo del análisis es utilizar la información recabada para evaluar la ***economía***, ***eficiencia*** y/o ***eficacia*** y responder las preguntas de su auditoría. Con esto en mente, centrarse en dichas preguntas le ayudará a organizar su información y asegurarse de que el análisis realizado contribuya a obtener las respuestas que usted precisa.

Como se señaló previamente en este capítulo, la recopilación y el análisis de la información suelen realizarse en paralelo durante la auditoría. El análisis constante de la información recabada durante ella le ayudará a determinar si está obteniendo el cúmulo suficiente de la información necesaria para responder las preguntas de la auditoría. Esto es parte de su responsabilidad y le permite gestionar activamente el riesgo de auditoría, y evitar la formulación de hallazgos, conclusiones y recomendaciones incorrectos o incompletos, o brindar información carente de equilibrio.

Existen muchos tipos diferentes de métodos analíticos que pueden aplicarse al análisis de la información recabada. Los métodos que usted escoja dependerán de las preguntas de su auditoría y la naturaleza de dicha información (GUID 3920/86). A continuación, se exponen brevemente algunos métodos comunes de índole cuantitativa y cualitativa para el análisis de la información y los datos.

¿Cuáles son los métodos cualitativos clave para el análisis de la información?

El análisis cualitativo abarca un amplio conjunto de métodos utilizados para estructurar, comparar, recopilar y describir información que sustente el razonamiento lógico y los argumentos relacionados

con la evidencia. Habitualmente, se realiza un análisis cualitativo de la evidencia originada en entrevistas, documentos y encuestas.

Específicamente, durante su auditoría, usted habrá realizado muchas entrevistas y recopilado numerosos documentos que contienen evidencia que le ayudará a responder sus preguntas de auditoría. Dichas preguntas pueden brindar una estructura básica para el análisis de la información cualitativa que ha recopilado a los efectos de identificar evidencia clave. Más allá de lo expuesto, existen varios enfoques cualitativos diferentes que pueden utilizarse para analizar la documentación. Ellos abarcan desde metodologías simples a métodos complejos que requieren una planificación anticipada. La **Figura 29** contiene algunos ejemplos de métodos comunes de análisis cualitativo que puede utilizarse para analizar la información surgida de entrevistas o documentos.

Figura 29: Ejemplos de métodos comunes de análisis cualitativo

Análisis directo	Este tipo de análisis supone obtener información directamente de documentos provistos por la entidad auditada, por ejemplo, aquella relativa a las acciones y los planes oficiales de la entidad, o información relacionada con la realización del programa sujeto a auditoría. Esta es la categoría más simple de análisis documental, pero es importante que coteje la información con otros tipos de evidencia obtenida.
Análisis focalizado	Este tipo de análisis supone el examen de documentación con un enfoque en aquella información vinculada con temas relevantes para las diferentes preguntas de la auditoría. La búsqueda de temas comunes, similitudes o diferencias puede ser útil para la elaboración de los hallazgos de la auditoría.
Análisis cronológico	Este tipo de análisis supone examinar documentación con el propósito de determinar el orden en el que una serie de acontecimientos sucedieron o establecer los pasos de un proceso.
Análisis temático	Este tipo de análisis supone identificar y computar la frecuencia de determinadas expresiones o temas en un documento; por ejemplo, con qué frecuencia los resúmenes de las reuniones de la dirección incluyen debates relacionados la posibilidad de brindar más oportunidades de desarrollo a los empleados. Para efectuar este tipo de análisis, usted deberá desarrollar una metodología clara antes de comenzar, lo que incluye definir con claridad qué se computará y de qué modo.
Análisis de contenidos	Este tipo de análisis supone estructurar y analizar datos cualitativos complejos con el propósito de transformarlos en información cualitativa. Se trata de uno de los tipos más complejos de análisis documental y exigirá la elaboración de una metodología clara antes de comenzar. Más adelante se provee información sobre el modo de implementar efectivamente esta modalidad de análisis.

Fuente: GAO de los EE. UU.

Análisis de documentos

Al analizar los documentos que usted ha recopilado, los métodos cualitativos que usted utilice y la complejidad del análisis necesario dependen de sus objetivos de auditoría, sus preguntas, y los tipos de documentos u otras fuentes de información disponibles. Por ejemplo, si sus preguntas de auditoría se relacionasen con los requisitos en materia de inspección aduanera que la entidad auditada ha plasmado en documentación orientativa, y dicha entidad dispusiese de un solo documento de este tipo, lo que puede hacer en este caso es extraer información directamente de ese documento – método al cual se conoce como análisis directo. Sin embargo, si los requisitos en materia de inspección

aduanera se distribuyesen entre 10 documentos orientativos diferentes, la complejidad de su análisis deberá incrementarse para abordar sistemáticamente la información orientativa contenida en todos ellos. Los métodos más complejos de análisis cualitativo, expuestos en la **Figura 29**, como el análisis de contenidos, a menudo requieren una planificación cuidadosa y metodologías claras para su implementación efectiva. Remítase al Apéndice 18 para más información acerca del análisis de contenidos y un ejemplo.

Análisis de entrevistas

Es probable que las entrevistas realizadas constituyan una parte substancial de su evidencia. Es necesario desarrollar un enfoque que le permita analizar dichas entrevistas para identificar hilos informativos comunes, elementos que guardan correspondencia entre sí, o ejemplos de un mismo problema, cuestión o concepto subyacentes. Por ejemplo, si una de las preguntas de su auditoría se relacionase con la eficacia de la capacitación impartida a los inspectores de aduanas, será necesario que revise cada registro de su entrevista y extraiga toda la información relacionada con la eficacia de dicha capacitación para su análisis. En el siguiente cuadro se describen algunos pasos simples sobre el modo en que un análisis enfocado basado en sus preguntas de auditoría puede llevarse adelante.

¿Como analizar entrevistas a partir de las preguntas de auditoría?

1. Escoja un método para estructurar la información obtenida de las entrevistas, utilizando las preguntas de auditoría como primera opción; y las subpreguntas, los actores, las regiones, etc. como segunda opción, si no fuese suficiente estructurar la información recurriendo únicamente a las preguntas de auditoría.
2. Vuelva a leer las notas de la entrevista y concéntrese en la estructura. Si las entrevistas se organizasen de acuerdo con las preguntas de la auditoría, agregue una nota marginal cuando algo que se diga sea importante para la pregunta número uno, dos, etc.
3. Repase todas las notas relacionadas con la pregunta número uno. Si hubiese muchas observaciones importantes, elabore un resumen. Si fuese necesario, seleccione un nuevo factor para estructurar las observaciones. Dicho factor de estructuración podría basarse en actores claves.
4. Recopile y analice las opiniones de cada tipo de actor clave, de a una a la vez.
5. Recopile y analice las opiniones de todos los tipos de actores claves en su conjunto.
6. Busque similitudes y diferencias entre las opiniones de distintas categorías de actores claves.
7. Resuma la información y evalúe el modo en que las entrevistas pueden contribuir a responder las preguntas de la auditoría y formular las recomendaciones.
8. Pase a la siguiente pregunta de la auditoría.

Fuente: Manual de auditoría de desempeño de la AFROSAI-E, 2016

Es importante documentar lo que va hallando al analizar las entrevistas. Una estrategia habitual es elaborar un resumen en el que se compile la información obtenida de ellas, en relación con cada pregunta o factor de la auditoría. El Apéndice 19 contiene un ejemplo de plantilla para la confección de resúmenes. En un nivel básico, esto supone agrupar y rotular evidencia similar de un modo que facilite su comprensión y evaluación. El hecho de tener toda la información organizada y documentada en un mismo lugar le ayudará a comprender el conjunto de la evidencia relevante vinculada con un tema. Si confeccionase un resumen, incluya información acerca del origen de cada elemento utilizado como evidencia –como un vínculo que remita a la documentación de la entrevista original– para garantizar la claridad del rastro de evidencia. Es posible que su EFS tenga acceso a programas

informáticos con los que usted también pueda realizar este tipo de análisis de datos. Esta cuestión se expone con mayor detalle más adelante.

Usted tiene una oportunidad singular de recopilar datos de diversas fuentes y receptar los conocimientos y opiniones de numerosos integrantes diferentes del personal de las entidades auditadas, en muchos niveles, así como también de terceros. Como se señaló previamente, al analizar las entrevistas repare en el hecho de que las personas entrevistadas pueden tener diferentes perspectivas acerca de las cuestiones abordadas y solo una visión parcial de los hechos o las causas de un problema. Es su tarea como auditor/a evaluar toda la información recibida durante las entrevistas para trazar un panorama más objetivo e integral del desempeño de las entidades auditadas.

¿Cuáles son los métodos cuantitativos clave para el análisis de datos?

El análisis cuantitativo abarca desde métodos simples (por ejemplo, el cálculo de promedios) hasta métodos complejos (por ejemplo, la formulación de modelos estadísticos). En la auditoría de desempeño, el análisis cuantitativo puede ayudarle a discernir patrones y relaciones importantes en sus datos, e identificar áreas que precisan ser atendidas o mejoradas. Esta sección contiene una descripción breve de los tipos de análisis cuantitativo que quizá le sea de utilidad considerar para sus auditorías de desempeño.

Análisis estadístico

El análisis estadístico es la ciencia que consiste en discernir patrones y tendencias en los datos. Puede variar desde estadísticas descriptivas simples hasta análisis de regresión complejos (lo cual se explica a continuación) que requieren la utilización de técnicas y programas informáticos sofisticados.

Estadísticas descriptivas

En las auditorías de desempeño, la mayoría de las veces usted recurrirá a estadísticas descriptivas que le ayuden a comprender, resumir y describir de forma significativa los datos recopilados, como cuando se analiza el logro de los objetivos de desempeño de las entidades auditadas en función del territorio o la distribución del ingreso en una población. En la **Figura 30** se exponen algunos conceptos básicos de las estadísticas descriptivas y cuándo ellas pueden ser de utilidad.

Figura 30: Conceptos básicos de las estadísticas descriptivas

Concepto	Definición	Cuando usarlo
Promedio	La suma de una serie de valores, dividida por el número de valores que la integran; también conocida como promedio.	Es útil cuando los puntos de datos se encuentran distribuidos más o menos simétricamente. Debe utilizarse con precaución cuando los puntos de datos reflejen valores atípicos extremos, es decir, sean inusuales en comparación con los datos de los que se dispone.
Mediana	El valor medio cuando los valores se ordenan por orden de tamaño; el 50º percentil.	Útil cuando las puntuaciones extremas o anomalías pueden distorsionar la media.
Modo	El valor más frecuente dentro de un conjunto de valores.	Es útil cuando las puntuaciones extremas o valores atípicos pueden distorsionar la media.
Rango	La diferencia entre la observación más alta y la más baja.	Es útil para complementar la media y la mediana a los efectos de analizar la forma en que los puntos de datos se encuentran distribuidos.
Varianza	Cuantificación del grado en que los elementos de una población se encuentran dispersos entre sí; es el cuadrado promedio de la distancia entre la observación individual y el valor promedio.	Es útil como complemento de la mediana para medir la forma en que las puntuaciones se encuentran distribuidas.
Desviación estándar	Medida de la dispersión o distribución de los datos; la raíz cuadrad de la varianza.	Útil para complementar la mediana como medida del modo en que los puntos de datos se encuentran distribuidos: actúe con cautela si los datos presentan anomalías significativas.
Porcentaje	Medida de una parte o proporción con relación al total, expresada en centésimos.	Es útil para comprender la medida de una parte de la población con relación a su conjunto, como el número de respuestas afirmativas en relación con el número total de respuestas de una encuesta.
Índice	Medida de los cambios en un grupo representativo de puntos de datos individuales; una medida compuesta en la que se agregan indicadores múltiples.	Útil para comparar el desarrollo de variables a lo largo de varios años, o para comparar años diferentes, como un índice de inflación.

Fuente: adaptado del Manual de auditoría de desempeño de la AFROSAI-E, 2016

Tal vez precise recurrir a múltiples estadísticas descriptivas para disponer de un panorama completo de su serie de datos, puesto que una cifra individual –como la media– puede resultar engañosa si en dicha serie se registrasen acontecimientos atípicos. En la **Figura 31** se expone la forma en que algunas de estas estadísticas descriptivas podrían utilizarse para describir los ingresos de los operarios de una fábrica.

Figura 31: Ingresos de los operarios de una fábrica

Operario	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Salario	$12k	$14k	$15k	$15k	$15k	$16k	$18k	$20k	$22k	$70k	$95k

Promedio: $28k
Mediana: $16k
Modo: $15k
Nota: 'k' equivale a un millardo.

Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

Si se le solicitase que informe sobre el salario típico de un operario de esta fábrica, la utilización de la media, únicamente, podría dar lugar a un panorama sesgado, debido a los dos operarios que perciben salarios elevados. En este caso, la mediana y el modo constituyen parámetros más adecuados del salario típico de los operarios de dicha fábrica. La indicación en su serie de datos del porcentaje de trabajadores cuyos ingresos se ubican por debajo de un valor determinado, también podría ser útil para describir esta serie de datos. Por ejemplo, casi un 82% de los trabajadores ganan un salario inferior a los $25.000.

Algunos de estos conceptos – la varianza y la desviación estándar, por ejemplo – pueden resultar difíciles de calcular e interpretar. Aplicaciones informáticas como las planillas de cálculo pueden ayudar con esta operación, sin embargo, si no tuviese experiencia en la aplicación de estos conceptos a una auditoría de desempeño, la recomendación es que consulte con un experto, en caso de considerar que tal análisis será provechoso para responder sus preguntas de auditoría.

Análisis de regresión

El análisis de regresión es una técnica estadística para evaluar el grado en que determinadas variables se vinculan entre sí (es decir, se correlacionan).

El análisis de regresión puede ser de utilidad para la auditoría de desempeño si lo que usted se propone es:

- comprobar una relación cuya existencia se supone;
- identificar vínculos entre variables que quizá guarden una relación causal, lo que puede contribuir a explicar resultados;
- identificar casos inusuales que sobresalen entre los valores esperados;
- realizar pronósticos acerca de valores futuros.

Por ejemplo, en 2018, la GAO de los EE. UU. llevó a cabo una auditoría en la que se examinaban factores incidentes en la oferta de cursos preparatorios para el ingreso a la universidad en escuelas secundarias estadounidenses. La auditoría adoptó un enfoque orientado a problemas sobre la base de la premisa de que la pobreza puede incidir negativamente en los resultados académicos, entre otros, de diversas formas. El equipo de auditoría examinó en qué medida se ofrecen a estudiantes de escuelas secundarias con diferentes niveles de pobreza cursos que los preparen académicamente para la educación superior. Con este propósito, la GAO desarrolló un modelo de regresión para examinar la relación entre las ofertas de cursos preparatorios para el ingreso a la universidad y las características

de las escuelas, lo que incluye niveles de pobreza de los estudiantes, tamaño de las escuelas, densidad poblacional en el área (rural en contraposición a urbana) y conformación étnica de la población estudiantil. Entre otras cosas, del análisis de regresión de la GAO sugería que era menos probable que las escuelas cuyos estudiantes exhibían tasas de pobreza más elevadas ofreciesen cursos de ciencias y matemáticas a sus estudiantes; cursos que la mayoría de las universidades públicas con ciclos de 4 años esperan que los estudiantes tomen en la escuela secundaria. Para acceder a una explicación más detallada de este ejemplo y la metodología utilizada por el equipo, remítase al documento *K-12 EDUCATION: Public High Schools with More Students in Poverty and Smaller Schools Provide Fewer Academic Offerings to Prepare for College* (GAO-19-8)

El Apéndice 20 contiene un ejemplo simple sobre la aplicación potencial del análisis de regresión. Como sucede con todos los tipos de modelización, el análisis de regresión es a menudo bastante complicado y requiere un software especializado para determinadas series de datos o análisis complejos con numerosas variables. Si usted no tuviese experiencia con este tipo de análisis, recurrir a la capacitación, la bibliografía académica, o la orientación de un experto en la materia puede ayudarle a interpretar y describir los resultados del análisis de regresión en su auditoría.

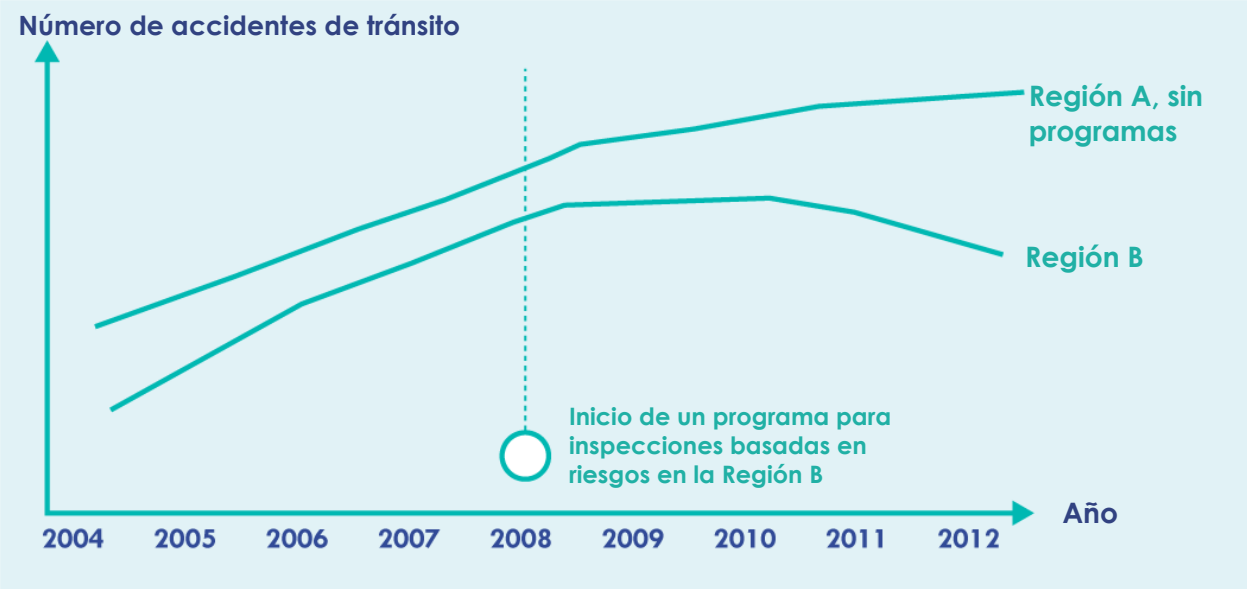
Análisis de tendencia

El análisis de tendencia es útil si lo que se pretende es hallar patrones o variaciones en sus datos cuantitativos a lo largo del tiempo. En su modalidad más simple, este análisis supone recopilar datos de múltiples períodos y luego exponerlos en un gráfico para poder observar su variación a lo largo del tiempo, y luego determinar los factores que condujeron al cambio.

En la auditoría de desempeño, el análisis de tendencia se utiliza frecuentemente para observar variaciones en presupuestos, costos y el desempeño vinculado con programas a lo largo del tiempo. También puede contribuir a examinar el efecto de una modificación en el entorno –como una ley, un programa o recursos nuevos– en una variable específica.

Por ejemplo, una EFS se ocupó de examinar el número de accidentes de tránsito en diferentes regiones. Para ello, se aplicó un enfoque orientado a problemas, dado que, aunque el problema preliminar de los accidentes de tránsito era conocido, lo desconocido eran sus causas y las medidas de mitigación correspondientes. Una región comprendida por el estudio –la Región B– implementó un programa para realizar inspecciones de tránsito basadas en riesgos, mientras que en la Región A no se implementó ese programa. Los auditores realizaron un análisis de tendencia del número de accidentes de tránsito a lo largo del tiempo, antes y después de que el programa se implementase en 2007, como se observa en la **Figura 32**.

Figura 32: Accidentes de tránsito en regiones con diferentes tipos de inspecciones



Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

Como surge de este análisis de tendencia, el número de accidentes comenzó a variar en la Región B poco después de implementarse el programa de inspecciones. Unos años más tarde, el número de accidentes en la Región B incluso comenzó a disminuir. La tasa de incremento de los accidentes en la Región A también se desaceleró, a pesar de no estar expuesta a un programa de inspecciones basadas en riesgos.

Aunque este análisis de datos es convincente, no contiene todo el relato. Para completar su análisis de tendencia, auditores tuvieron que realizar investigaciones y análisis adicionales para determinar si había otros factores que pudiesen explicar las diferencias en la cantidad de accidentes de tránsito entre las Regiones A y B, y la disminución de accidentes en la Región B. Por ejemplo, de la investigación surgió que aproximadamente durante el mismo período en que se desarrollaba el programa en la Región B, se había puesto en marcha una campaña nacional sobre seguridad vial. Por lo tanto, éste era un factor incidente que el equipo de auditoría tenía que considerar el tratar de determinar el efecto de los programas de inspección en los accidentes de tránsito. Este también es un buen ejemplo del modo en que un equipo de auditoría podría utilizar el análisis de tendencias para centrarse en cuestiones vinculadas con la eficiencia y la eficacia, es decir, qué insumos se precisan para lograr los resultados deseados.

Como en este ejemplo, determinar '¿cómo ha cambiado X?' es a menudo solo el punto de partida en un análisis de tendencia, para continuar indagando en pro de comprender '¿por qué X cambió?'. Por este motivo, asegúrese de que en todos los hallazgos y las conclusiones que realice sobre la base del análisis de tendencia se tengan en cuenta los muchos factores que podrían estar contribuyendo a las tendencias observadas en los datos.

Uste podrá aprender más acerca de los métodos de recopilación de datos y métodos analíticos abordados en este capítulo —y en otros— acudiendo a la bibliografía académica o relacionada con la revisión.

Utilización de programas informáticos para el análisis de datos

Existe una amplia variedad de aplicaciones informáticas disponibles comercialmente que pueden ayudarle a efectuar el análisis de datos tanto cualitativos como cuantitativos. Estas aplicaciones van desde los programas para procesamiento de textos y planillas de cálculo utilizados habitualmente, hasta los sistemas más caros y complejos. Por ejemplo, pueden utilizarse programas informáticos para gestionar, organizar y analizar grandes volúmenes de datos cualitativos, lo que incluye la realización de análisis de contenidos. También hay numerosos programas informáticos disponibles que permiten el uso de grandes series de datos cuantitativos, estadísticas avanzadas y formulación de modelos.

La utilización de estas herramientas sofisticadas puede mejorar su labor de auditoría y permitirle analizar series de datos mucho más amplias que al realizar dicho análisis y gestionar tales datos de forma manual. Recuerde que la calidad de los datos es una condición fundamental al utilizar esos programas informáticos. Ellos solo pueden generar resultados confiables si los datos subyacentes también son confiables.

Consulte con expertos en la materia para averiguar a qué aplicaciones informáticas tiene acceso su EFS que puedan respaldar su labor. Muchas compañías también ofrecen gratuitamente versiones de código abierto o de prueba de sus aplicaciones informáticas, siendo ésta una opción útil para que su equipo de auditoría tenga en cuenta, si su EFS no dispusiese de una licencia paga de un programa que usted desea utilizar.

Utilización de gráficos para analizar y visualizar datos

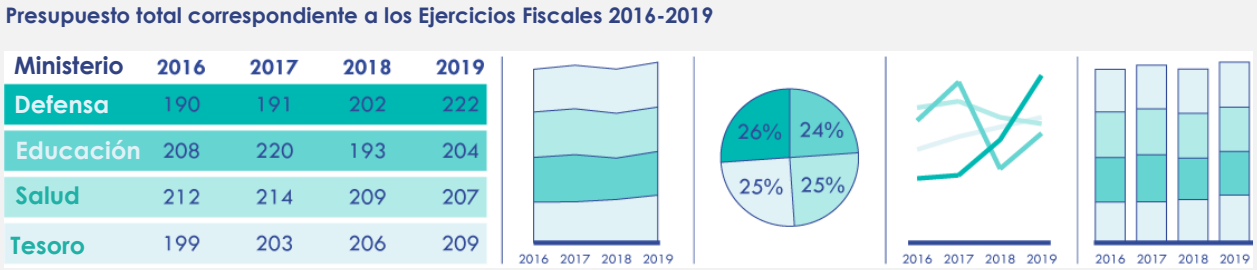
La utilización de gráficos para analizar o visualizar datos se denomina comúnmente visualización de datos. En términos simples, este método consiste en exponer datos mediante una ilustración o un gráfico para comunicar visualmente un mensaje cuantitativo que contribuya al análisis.

En su forma más simple, la visualización de datos incluye gráficos y diagramas básicos, como los análisis de tendencia y diagramas de dispersión que se exhiben en los ejemplos precedentes. En sus formas más complejas, puede incluir la visualización de millones de líneas de datos mediante el uso de programas informáticos avanzados.

Si usted dispusiese de datos cuantitativos, considere la posibilidad de utilizar la visualización de datos como método analítico. La elaboración de diagramas que contengan dichos datos puede permitirle observar las conexiones entre puntos de datos, realizar comparaciones y comprender relaciones de causalidad con mayor rapidez y facilidad que leyendo líneas de texto y números.

La **Figura 33** contiene ejemplos de los tipos de diagramas a los que puede recurrir en su análisis para exhibir la misma información.

Figura 33: Ejemplos de diagramas que pueden utilizarse para la visualización de datos



Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

Existen aplicaciones informáticas comunes que pueden ayudarle a generar diferentes visualizaciones. Sin embargo, es posible que su EFS disponga de aplicaciones especializadas que le ayuden a visualizar grandes series de datos. Para determinar los recursos disponibles, hable con un experto.

Es importante recordar que, para tener eficacia, la visualización de datos debe ser fácilmente comprendida por los lectores. Los mejores gráficos son auto explicativos, aunque, en algunos casos, es posible que precise brindar al lector cierta información de referencia a través de notas, para dar a la información el contexto adecuado. Asimismo, el propósito de los gráficos es que sean complementarios al texto del informe y no repetitivos –lo que significa que no es necesario que usted reitere en el texto la información expuesta en el gráfico.

Una vez completado su análisis y desarrollados sus hallazgos, la visualización de datos también puede ser extremadamente valiosa para comunicar los resultados de la auditoría. La Oficina Nacional de Auditoría del Reino Unido y la GAO de los EE. UU. han creado sitios web para compartir las series de datos interactivos elaboradas recientemente. Estos vínculos remiten a algunos ejemplos sobre el modo en que usted puede utilizar la visualización de datos en sus informes de auditoría:

www.nao.org.uk/search/publication_type/data-visualisations/

www.flickr.com/photos/usgao/

Asimismo, puede remitirse a esta publicación en un blog sobre los posibles motivos para su utilización: www.nao.org.uk/naoblog/visualising-data/

¿Cómo se documenta y resguarda la información?

A medida que usted recopila y analiza su información, es importante documentar o exhibir la labor realizada de forma oportuna, y resguardar la información documentada. Como se expuso en el Capítulo 2, es importante que su equipo de auditoría genere y utilice un sistema de referencias recíprocas mediante el cual se establezcan vínculos comprensibles y transparentes entre los documentos obtenidos durante una auditoría. Un sistema de documentación debería: brindarle acceso sencillo a la información; permitir a los supervisores revisar la labor realizada como parte de sus procedimientos de ***control de calidad*** durante la auditoría (y reflejar esta revisión luego de su realización); y facilitar revisiones internas o externas de ***aseguramiento de la calidad***.

Como ya mencionado, asegúrese de documentar aquello que está realizando para obtener la información, el modo en que está analizándola y los resultados de su análisis. Es útil hacerlo mientras

está llevando a cabo estos pasos, de modo tal que el proceso se encuentre vívido en su mente y usted pueda recordar todos los detalles relevantes. Es importante disponer de documentación adecuada para permitir comprender claramente la labor de auditoría que usted ha efectuado. En la práctica, esto significa que su documentación debería posibilitar a un auditor experimentado, sin conocimiento previo de la auditoría, comprender su naturaleza, su cronología, su alcance y los resultados de la labor de auditoría y la evidencia de auditoría obtenida en respaldo de los hallazgos realizados, las conclusiones y recomendaciones formuladas, y el razonamiento subyacente a todas las cuestiones importantes que requirieron el ejercicio del juicio profesional (ISSAI 3000/87). Un rápido examen de supervisión de su ***documentación de auditoría*** también le garantizará que los documentos individuales sean completos, exactos, claros y comprensibles. Este paso es importante para la ***prevención de riesgos***, porque también puede alertar a los supervisores acerca de cualquier problema vinculado con la auditoría (por ejemplo, insuficiencia de evidencia o una deficiente documentación de la información recopilada, que mengua su utilidad como evidencia) (GUID 3910/82-84).

Es útil agrupar la información recopilada y sus análisis, ya sea de forma electrónica o en papel, recurriendo para ello a un sistema de carpetas comprensible.

Protección de la información personal o sensible

Durante el desarrollo de la auditoría, es posible que recabe información personal o sensible. Si así sucediese, deberá asegurarse de que dicha información se resguarde de manera adecuada. Cuando considere que puede comenzar a recopilar este tipo de información, se le sugiere contactar a las entidades auditadas para conversar con ellas acerca de la posibilidad de presentar dicha información y la manera de hacerlo, y cerciorarse de resguardarla de un modo que se adecue a las normas de las entidades auditadas y su EFS. La información sensible podría incluir aquella que permita la identificación de un individuo, por ejemplo, cuando se trate de un número de documento de identificación nacional o una fecha de nacimiento. También podría tratarse de información clasificada, o cuya divulgación general esté prohibida por leyes o reglamentos. En tales circunstancias, es posible que usted deba publicar dicha información en un informe separado, clasificado o de circulación restringida, y distribuirlo solamente entre aquellas personas autorizadas a recibirla conforme a la normativa aplicable.

Al ejecutar una auditoría de desempeño, recuerde...

… proseguir la gestión y evaluación del riesgo, y garantizar la calidad de la auditoría mediante: un análisis exhaustivo de la evidencia para determinar su suficiencia e idoneidad, la comunicación con las partes interesadas internas y externas, la elaboración de documentación de auditoría detallada, y la supervisión de la labor de auditoría;

… seguir evaluando la independencia del equipo de auditoría para garantizar la ausencia de sesgos reales o aparentes que pudiesen llevar a terceros a poner en duda la imparcialidad del equipo;

… comunicarse frecuentemente con la entidad auditada para recopilar datos, asegurarse de que los análisis sean completos y verificar que el sustento fáctico de los hallazgos sea exacto y ecuánime;

… comunicarse con expertos en la materia internos y, si fuese necesario, externos, para obtener asesoramiento, apoyo o propuestas alternativas acerca de la recopilación de información y la realización de análisis para mejorar la calidad de las tareas;

… aplicar constantemente el juicio y escepticismo profesionales al recopilar la información, evaluando la credibilidad de las personas entrevistadas y los datos recabados: no dé por cierto nada;

… concentrar la recopilación y el análisis de la información en la economía, la eficiencia y/o la eficacia de la entidad auditada en relación con los objetivos y preguntas de la auditoría;

… asegurarse de que la evidencia y demás documentación de la auditoría sea lo suficientemente completa y detallada como para demostrar la labor realizada y sustentar la evidencia obtenida con miras respaldar la emisión de juicios significativos;

… tener en cuenta la materialidad de la información recopilada y los posibles resultados de los análisis efectuados, y aplicar el juicio profesional para asegurarse de que su labor de auditoría se concentre en actividades relevantes de la entidad auditada; y

… asegurarse de que específicamente se recabe información de sectores vulnerables.

Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

Capítulo 6

¿Cómo desarrollar los hallazgos, las conclusiones y las recomendaciones?

Desarrollo de hallazgos, conclusiones y recomendaciones

- Identificar los **hallazgos** de la auditoría.
- Elaborar el **mensaje**, con un equilibrio adecuado entre los hallazgos positivos y negativos.
- Redactar las **conclusiones** y **recomendaciones**, si correspondiese.

Cuando ejecuta una auditoría, usted principalmente contrasta la condición con los criterios de auditoría, determina causas y efectos (si correspondiese), se asegura de que los hallazgos se sustentan en evidencia idónea y suficiente, y formula conclusiones y recomendaciones (si corresponde).

En este capítulo se responderán las siguientes preguntas:

- ¿Qué es un hallazgo de auditoría?
- ¿Cómo se contrasta la condición con los criterios de auditoría?
- ¿De qué modo se determinan las causas y los efectos?
- ¿De qué modo se evalúa la evidencia?
- ¿Cómo se desarrollan las conclusiones y recomendaciones?
- ¿Cómo prepararse para redactar el informe?

El desarrollo de sus hallazgos de auditoría puede ocurrir simultáneamente con la recopilación de su evidencia, o secuencialmente, una vez recopilada. Tal vez sea útil comenzar a identificar los elementos de potenciales hallazgos mientras aún está realizando la labor de auditoría, porque esto puede ayudarle a determinar cualquier deficiencia en su evidencia y la necesidad de profundizar dicha labor.

¿Qué es un hallazgo de auditoría?

La Norma

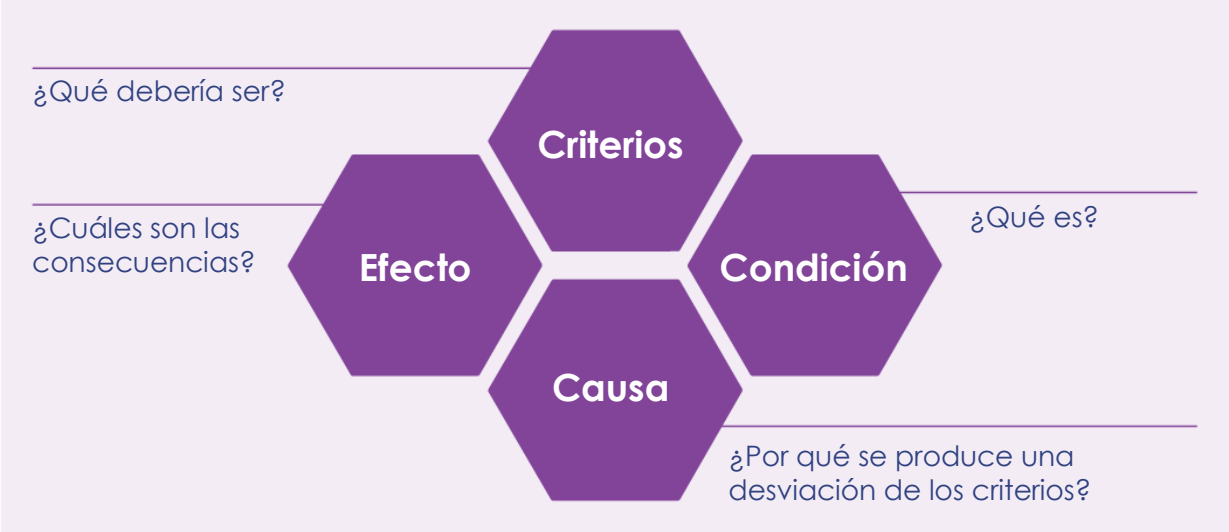
El auditor debe analizar la información recopilada y asegurarse de que los hallazgos de auditoría se ponen en perspectiva y responden al (los) objetivo(s) y preguntas de auditoría; reformulando el (los) objetivo(s) de auditoría y las preguntas de auditoría según sea necesario.

Fuente: ISSAI 3000/112

Una vez recopilada y analizada la evidencia, es importante enfocarse en su evaluación, para poder desarrollar los hallazgos de auditoría. Según la GUID 3920/79, un hallazgo de auditoría constituye 'lo que es' comparado con 'lo que debería ser'.

A lo largo de la auditoría, el proceso analítico supone analizar y evaluar constantemente la evidencia y el modo en que ella se relaciona con las preguntas de la auditoría. Este proceso analítico creativo, iterativo y colaborativo le ayudará a su equipo a desarrollar hallazgos de calidad. Algunas auditorías abordan diferentes cuestiones relacionadas temáticamente, donde el cuadro completo vinculado con cada cuestión puede presentarse como un hallazgo. En estos casos, puede decirse que un hallazgo de auditoría está compuesto por cuatro elementos, como se expone en la **Figura 34**.

Figura 34: Elementos de un hallazgo



Fuente: GUID 3920/84

Sin embargo, cuando los diferentes hallazgos se hallan recíprocamente vinculados, es posible presentar la historia completa en el informe de auditoría en su totalidad, en contraposición a la

enunciación de hallazgos individuales. En tales casos, es necesario que los cuatro elementos sean abarcados por el informe en su conjunto.

Al desarrollar un hallazgo, usted debería asegurarse de que éste: (1) sea concordante con la evidencia en la que se basa; y (2) responda las preguntas de la auditoría.

Las preguntas de su auditoría también pueden ayudarle a organizar la información recopilada y el análisis de dicha información puede servirle para determinar lo que ella significa en su conjunto.

La naturaleza y la importancia a menudo determinan el tipo de evidencia que se precisa. Cuanto mayor sea la importancia de un hallazgo, mayor será la solidez que la evidencia respaldatoria deberá poseer.

Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

Es importante considerar estos cuatro elementos durante toda la auditoría, puesto que ellos pueden configurar un marco que ayude a discernir la cuantía de la evidencia que es necesario recopilar y el modo de analizar dicha evidencia. Asimismo, una vez que empiece a evaluar su evidencia, será necesario que determine qué información guarda mayor relevancia para sus preguntas de auditoría y cómo los diferentes elementos de información separados se relacionan entre sí. La evaluación de la evidencia le ayudará a determinar su significancia. Es importante que durante este proceso los equipos consideren y depuren sus potenciales hallazgos de auditoría, según las necesidades.

Los hallazgos de auditoría deben elaborarse utilizando un marco claro y lógico que permita a su supervisor, dirección y partes interesadas comprender sencillamente los criterios de auditoría aplicados, además de las condiciones y el análisis de la naturaleza, la importancia y las causas de la situación encontrada. No olvide considerar sus hallazgos en el contexto de la ***economía***, ***eficiencia*** y/o ***eficacia***, dado que esto puede servir para demostrar la necesidad de aplicar medidas correctivas. Sus hallazgos también deberían ser objetivos y ecuánimes.

El equilibrio es importante para desarrollar los hallazgos de la auditoría. Para asegurarse de estar ofreciendo un panorama ecuánime y equilibrado, formúlese las siguientes preguntas:

- ¿Qué esperaría una persona razonable que la entidad auditada esté en condiciones de lograr?
- ¿Qué es lo que la entidad auditada está haciendo bien en relación con las preguntas de la auditoría?
- ¿Qué medidas positivas ha tomado la entidad auditada para abordar cualquier situación negativa revelada durante la auditoría?

Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

Para garantizar que el informe de auditoría sea completo, es importante cerciorarse de incluir tanto los aspectos positivos como los negativos, y atribuir méritos cuando corresponda. Esto obedece a que los hallazgos deberían contextualizarse: de la evaluación de las actividades o programas de una entidad auditada habitualmente surgirá que existen algunas cosas que funcionan bien. Una evaluación objetiva y ecuánime debe reflejar esta totalidad y no centrarse exclusivamente en las deficiencias.

También es importante considerar la ***materialidad*** y aplicar el ***juicio profesional*** durante todo el proceso (estos elementos se exponen con mayor detalle en el Capítulo 2). Como se estipula en la GUID 3910/112, se considera que los hallazgos son materiales si, individualmente o en su conjunto, podría esperarse razonablemente que influyan en las decisiones relevantes tomadas por los destinatarios previstos, según el informe del auditor. La consideración de la materialidad por parte del auditor es una cuestión de juicio profesional, y se ve afectada por su percepción de las necesidades de información comunes de los destinatarios previstos.

Ejemplo de un hallazgo de auditoría

Enunciado del hallazgo: En la mayoría de las regiones del país X escasean las camas para la atención de internos psiquiátricos.

Criterio: según la Organización Mundial de la Salud, la cantidad necesaria de camas para internos psiquiátricos es de 0,43 por cada mil habitantes.

Condición:

- El país cuenta con un promedio de 0,37 camas para internos psiquiátricos por cada mil habitantes.
- Dada la desigualdad en la distribución de camas entre regiones geográficas (en la región suroriental hay 0,53 camas por cada mil habitantes, mientras que en la región septentrional la proporción es 0,04 camas),

Causas: en el país X no se tomaba en consideración la cantidad de camas asignadas a cada región, dada la inexistencia de planes de salud mental a nivel estatal y municipal.

Efectos:

- Deficiencias en la prestación de servicios en lugares con una baja proporción de camas.
- Migración de personas con enfermedades mentales entre municipios o estados, lo cual complica la planificación de la atención sanitaria.

Fuente: EFS de Brasil

¿Cómo se contrasta la condición con los criterios de auditoría?

La Norma

El auditor debe identificar los criterios de auditoría y sus fuentes en el informe de auditoría.

Fuente: ISSAI 3000/122

La columna vertebral o eje de sus hallazgos de auditoría son los criterios y la condición. La condición es la situación hallada, las circunstancias más relevantes identificada mediante el trabajo de campo. Para elaborar los hallazgos, será necesario:

1. revisar la totalidad de la información recopilada durante su auditoría.
2. decidir qué elementos son más importantes para responder sus preguntas de auditoría.
3. determinar el modo en que los elementos se relacionan lógicamente entre sí.

Este proceso de evaluación de la evidencia consiste en combinar datos provenientes de diferentes tipos de fuentes para obtener información y conocimientos sobre las condiciones reales. Esto significa que, por ejemplo, la información originada en entrevistas puede combinarse con el análisis de los registros estadísticos; la información de los casos de estudio puede combinarse con la información de las encuestas; y mientras que parte de la información puede provenir de los estudios de campo realizados en una provincia, otra parte puede originarse en una provincia diferente. Combinar esta información es como armar un rompecabezas, en el que las piezas son los diferentes elementos surgidos de la información y el análisis. La evaluación de su evidencia le permite comparar sus criterios con la situación fáctica o condición.

Si hubiese una divergencia entre los criterios y la condición, se generaría un hallazgo de auditoría que conduciría a la formulación de una recomendación. Por ejemplo, si de su evaluación surgiese que la entidad o entidades auditadas no satisfacen los criterios, ello podría indicar la existencia de un área en la que es necesario efectuar mejoras. Es importante basar la contrastación entre los criterios y la evidencia en lo que una persona razonable esperaría, tomando en cuenta las circunstancias de las entidades auditadas.

Si no existiesen divergencias entre la condición y los criterios, entonces la entidad auditada habrá hecho lo esperado. Si de su evaluación surgiese que la entidad auditada cumple con los criterios o los supera, entonces ello podría indicar la realización de un hallazgo positivo. Es importante incluir hallazgos positivos en su informe, toda vez que se encuentren respaldados por evidencia.

El siguiente paso, posterior a dicha evaluación, será analizar y confirmar las causas, es decir, determinar por qué existe la divergencia detectada. Esto podría conducir a una potencial recomendación. Por ejemplo, para una pregunta de auditoría relacionada con la suficiencia de la capacitación brindada a los inspectores de aduanas, si usted determinase que la capacitación en materia de inspección de aduanas impartida a los nuevos inspectores no cumple con los lineamientos del plan de capacitación, esto podría indicar la existencia de un área en la que la entidad auditada necesita mejorar.

Algunas veces, la falta de información acerca de sus objetivos o preguntas de auditoría puede constituir un hallazgo en sí mismo. Para la misma pregunta de auditoría relacionada con la suficiencia de la capacitación impartida a los inspectores de aduanas, si usted concluyese que la entidad auditada no registra información acerca de la capacitación recibida por los inspectores para realizar su labor, esto podría indicar que quizá la entidad auditada precise recabarla, de modo tal de estar en condiciones de tomar decisiones sustentadas en un mayor volumen de información sobre la capacitación impartida.

¿De qué modo determinar las causas y efectos?

Idealmente, usted dispondrá de evidencia suficiente y adecuada para determinar las causas y los efectos. En cierta medida, usted podrá utilizar la evidencia sobre problemas vinculados con el desempeño como plataforma para dilucidar tanto causas como efectos. La causa es el factor o conjunto de factores responsables por la diferencia entre la condición y los criterios, que además puede servir como base para la formulación de recomendaciones orientadas a la toma de medidas correctivas. Algunos factores comunes son las políticas, los procedimientos y los criterios diseñados deficientemente; una implementación incompleta o incorrecta; o factores que ajenos al control de la gestión del programa. Será necesario utilizar técnicas analíticas avanzadas para responder las preguntas relativas a causas y efectos.

En ocasiones, la correcta identificación de la causa conllevará la elaboración de una cadena causal, es decir, retroceder en su análisis hasta poder identificar aquello que es específicamente necesario solucionar (a lo que también se conoce como causa fundamental). Por ejemplo, adjudicar la escasez

de evidencia a una deficiencia en la planificación puede resultar insuficiente. ¿Cuál fue la razón de la deficiencia en la planificación? ¿Obedeció a una priorización errónea? ¿Algo más? Si usted no considerase que la causa es razonable o creíble, entonces tal vez le convenga exponer sus inquietudes a las entidades auditadas y continuar manteniendo conversaciones con ellas. La formulación reiterada de la pregunta '¿por qué?' durante el proceso de recopilación de datos puede permitirle detectar problemas de desempeño y analizar sus causas.

El efecto puede determinarse mediante la comparación de la condición real con la situación ideal, si se hubiesen cumplido los criterios. Un efecto también puede identificarse o bien como algo que ya ha sucedido, o como un probable impacto futuro basado en un razonamiento lógico. Asimismo, usted puede señalar los efectos positivos (mediante esta acción, las entidades auditadas estarán en condiciones de lograr un resultado específico en términos de economía, eficiencia y/o eficacia) o negativos (sin esta acción, las entidades auditadas no estarán en condiciones de lograr un resultado determinado en materia de economía, eficiencia y/o eficacia). No olvide que otros factores externos también pueden influir en el efecto observado.

Además, es importante comprender la naturaleza de cualquier relación existente entre causa y efecto. Por ejemplo, no siempre ocurre que un financiamiento inadecuado conduzca a un empeoramiento de las condiciones. Por ejemplo, es posible que la reducción del financiamiento otorgado a una organización determinada obedezca a la baja calidad de su atención.

Diferentes tipos de relaciones entre causa y efecto

- **Relación directa entre causa y efecto:** por ejemplo, si en una universidad se estableciese un número determinado de estudiantes que pueden ingresar cada año y el ingreso de estudiantes a tiempo parcial se incrementase, deberá acotar el ingreso de estudiantes a tiempo completo.
- **Relación inversa entre causa y efecto:** por ejemplo, la obtención de resultados insatisfactorios en los exámenes podría obedecer a un bajo índice de asistencia, pero también un bajo índice de asistencia podría obedecer de la obtención de resultados insatisfactorios en los exámenes.
- **Coincidencia:** por ejemplo, en una determinada zona, puede advertirse una relación entre la calidad de la atención sanitaria brindada por una autoridad local y los resultados de los exámenes médicos practicados en esa zona, pero es difícil saber si un factor deriva del otro.
- **Efecto agravante:** por ejemplo, la relación entre la calidad de la atención sanitaria y los resultados de los exámenes médicos podría obedecer a la eficacia en la utilización de los recursos por parte de la autoridad local, lo cual posiblemente no se haya considerado como parte del trabajo de campo.

Fuente: adaptado del Cuadro 7 de la GUID 3920

¿Cómo se evalúa la evidencia?

Usted puede evaluar su evidencia mediante diversas técnicas. La naturaleza de su auditoría y la información recopilada le ayudarán a determinar el modo más adecuado de proceder. Es importante que su equipo de auditoría trabaje minuciosa y sistemáticamente en la interpretación de su evidencia y los datos recopilados. Como se expuso en el Capítulo 5, evaluar y garantizar la suficiencia e idoneidad de la evidencia también es un factor crítico durante la totalidad de la auditoría, y es un primer paso importante antes de evaluar su evidencia para ayudar a determinar los hallazgos. Asimismo, la combinación de datos originados en un conjunto de fuentes, métodos y análisis (datos confirmatorios)

le permitirá superar cualquier sesgo asociado a la utilización de una única fuente de información. En esta sección se describen algunos métodos comunes para evaluar la evidencia.

Agrupamiento y rotulado de la evidencia

Una técnica para evaluar la evidencia es agrupar y rotular la información para identificar categorías lógicas. Para agrupar la información, se la distribuye entre grupos relacionados lógicamente, de modo tal que toda la información en cada grupo se correlacione de manera estrecha. El agrupamiento contribuye a identificar las formas en las que la información recabada de diferentes fuentes puede conectarse.

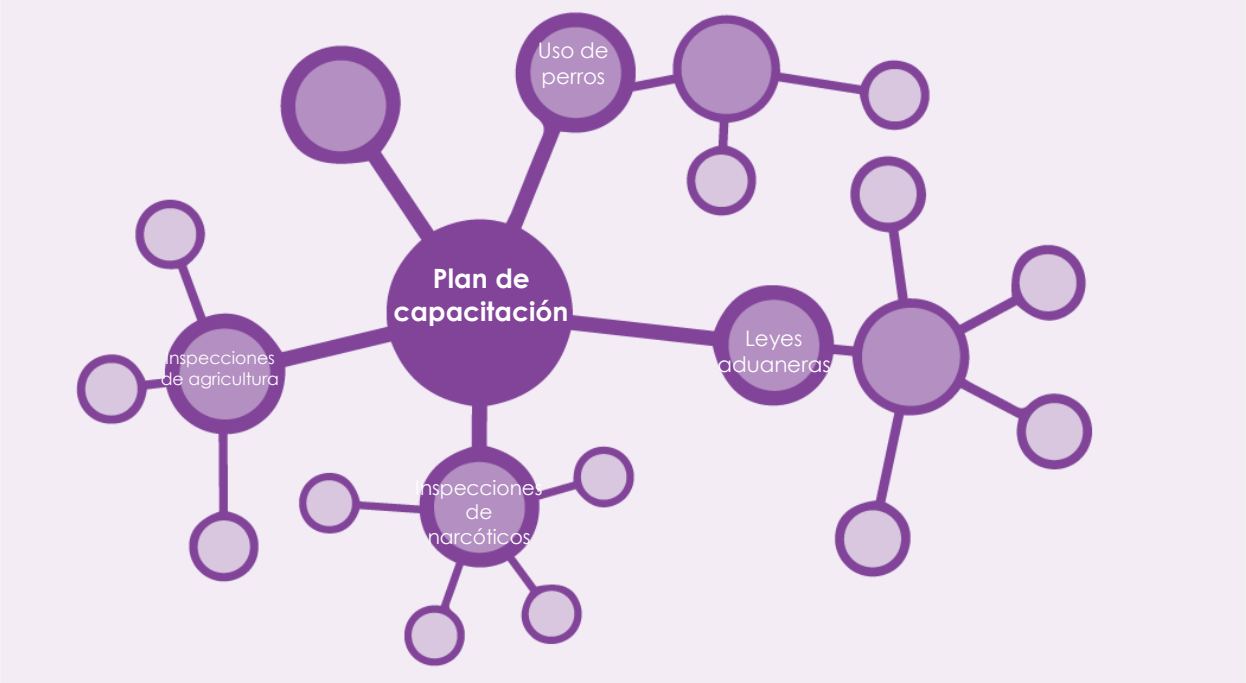
Luego de analizar la relación que conecta la información de los grupos, lo que puede hacer es asignarle un título a cada grupo: ya sea una frase u oración por la que se exprese esta relación como un tema principal.

Su documentación de auditoría puede utilizarse para ayudarle a completar esta información. Por ejemplo, cuando se trata de información destinada a responder una pregunta de auditoría relacionada con la suficiencia de la capacitación impartida a los inspectores de aduanas, usted podría agruparla en categorías como ‘recursos’, ‘beneficios’ o ‘desafíos’. Para asignarle un rótulo, podría revisar la información contenida en ese grupo para enunciar: “La asistencia a la institución que capacita a los inspectores es baja”.

Utilización de indicadores visuales o vinculaciones

Otra técnica es utilizar indicadores visuales para reflejar conexiones dentro de las propias preguntas de la auditoría y entre ellas. Algunas de las opciones disponibles son herramientas como los mapas mentales, los diagramas de espina de pescado, o los organigramas. Remítase a las **Figuras 35**, **36** y **37** que contienen parte de la información ya completada para facilitar la comprensión del modo de completar los espacios mediante la evidencia obtenida. Estas herramientas también pueden utilizare durante otras etapas de la auditoría, como la etapa de diseño.

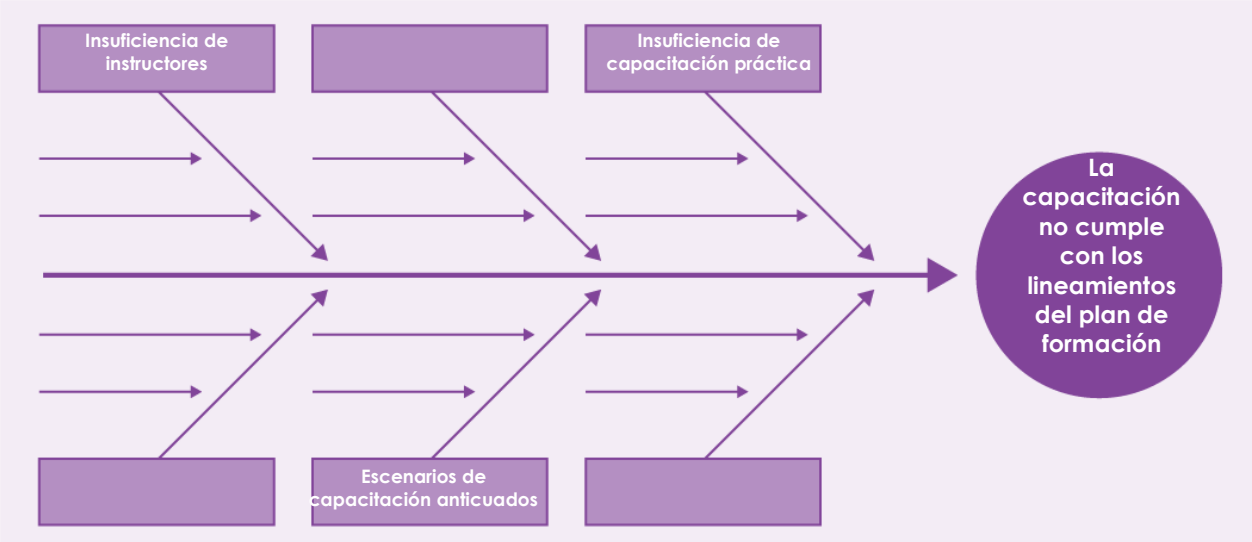
Figura 35: Mapa mental



Fuente: Adaptado de la GAO de los EE. UU.

Un mapa mental ayuda a visualizar y exponer toda la información relacionada con un tema o pregunta específicos. Por ejemplo, respecto a una pregunta de auditoría relacionada con la suficiencia de la capacitación impartida a los inspectores de aduanas, usted podría tomar el tema del plan de capacitación como idea central y utilizar cada casillero circundante para exponer los temas vinculados con el plan.

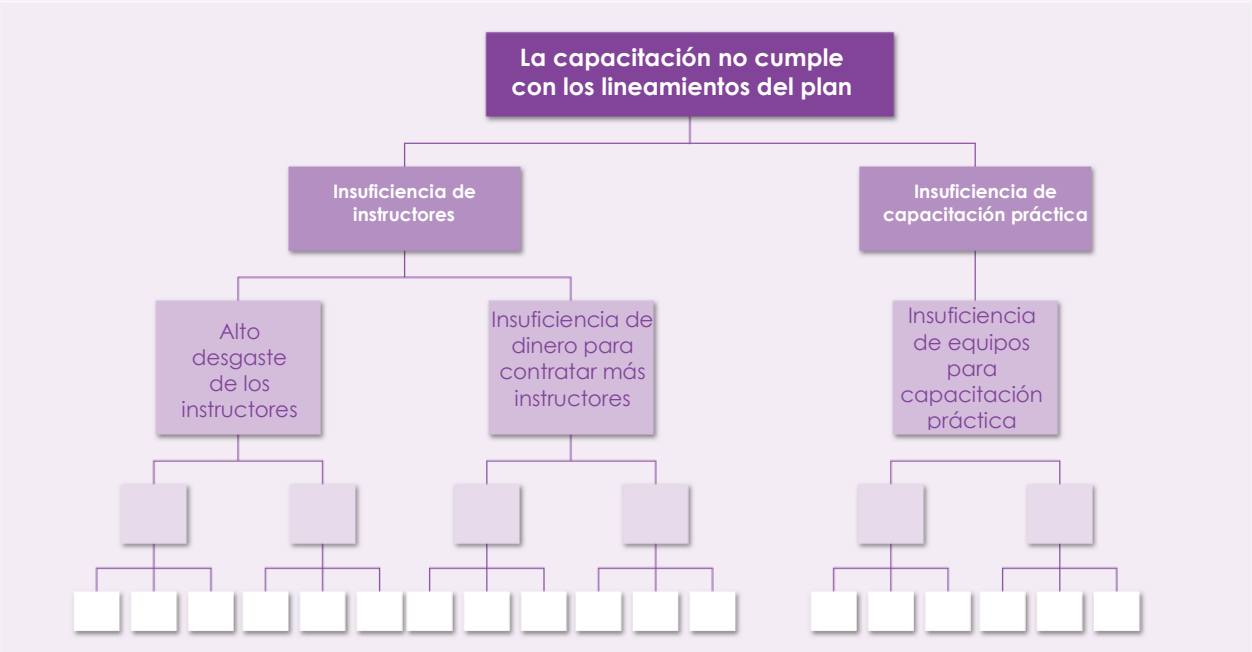
Figura 36: Diagrama de espina de pescado



Fuente: Adaptado de la GAO de los EE. UU.

Un diagrama de espina de pescado (también llamado diagrama de Ishikawa) puede utilizarse para identificar y organizar las posibles causas de un problema, de modo tal que usted pueda desarrollar recomendaciones enfocadas en la causa fundamental. Si tomamos el ejemplo anterior sobre la suficiencia de la capacitación impartida a los inspectores de aduanas, usted podría recurrir al enunciado de problema según el cual la capacitación en materia de inspección de aduanas que se imparte a los nuevos inspectores no satisface los lineamientos de dicho plan. Las espinas del diagrama servirían para describir las causas potenciales, como las dificultades vinculadas con el personal, el equipamiento o las políticas existentes. Las espinas menores representan las sub causas de cada causa.

Figure 37: Organigrama



Fuente: Adaptado de la GAO de los EE. UU.

Un organigrama puede ayudarle a mostrar el modo en que cada evidencia está relacionada con las demás. Si tomamos el ejemplo anterior, usted podría mostrar el enunciado de problema según el cual la capacitación en materia de inspección de aduanas que se imparte a los nuevos inspectores no satisface los lineamientos de dicho plan en la parte superior del organigrama. También podría utilizar el siguiente nivel de cajas para describir las distintas instancias sobre cómo la capacitación no satisface los lineamientos.

Escritura en las paredes

Otra forma de evaluar la evidencia en equipo es una técnica en ocasiones conocida como 'escritura en las paredes'. Conforme a ella, el equipo, las partes interesadas internas y supervisores se reúnen en una sala (o virtualmente), y con la ayuda de un facilitador capacitado, analizan sus preguntas de auditoría y la evidencia recabada para el abordaje de cada una de esas preguntas. Luego, los equipos exponen la evidencia, utilizando notas autoadhesivas pegadas en una pared o herramientas informáticas que cumplan esa función, de modo tal que todos los integrantes del equipo puedan apreciar la evidencia preponderante y los temas que de ella emergen. Luego de unos días, el equipo analiza los diversos elementos que componen dicha evidencia, a menudo circulando entre las notas y exponiendo visualmente los hallazgos de auditoría. El facilitador desempeña un papel importante al interrogar al equipo y las partes interesadas acerca de los detalles que sustentan la evidencia, las causas de cualquier deficiencia y los efectos relacionados.

Sugerencias para la preparación de sesiones de 'escritura en la pared':

- Deje transcurrir por lo menos dos semanas entre la recopilación de los datos y la organización de una sesión de escritura en la pared, de forma tal que antes de la sesión sea posible recabar y examinar toda la documentación necesaria.
- Examine toda la documentación para familiarizarse con los materiales y preste especial atención a aquellos que usted considere particularmente importantes para las preguntas de su auditoría.
- Procure adoptar una actitud receptiva: lo mejor es no concurrir a una sesión de escritura en la pared con preconceptos acerca de los hallazgos y las recomendaciones.

Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

¿Cómo desarrollar las conclusiones y recomendaciones?

La evaluación de su evidencia puede conducir a la realización de hallazgos de auditoría y, sobre la base de dichos hallazgos, es posible extraer conclusiones y formular recomendaciones. Los hallazgos y las conclusiones deben respaldarse en evidencia suficiente y adecuada.

¿Cómo desarrollar las conclusiones?

La Norma

El auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada con el objetivo de establecer hallazgos de auditoría, formular conclusiones en respuesta al (los) objetivo(s) de auditoría y a las preguntas de auditoría, y emitir recomendaciones cuando éstas sean relevantes y viables en consideración del mandato de la EFS.

Fuente: ISSAI 3000/106

Las conclusiones le permiten formular una argumentación concisa y persuasiva acerca de la necesidad de tomar medidas para abordar una deficiencia o aprovechar una oportunidad de mejora y establecer los fundamentos de cualquier recomendación. Las conclusiones también le permiten: presentar su opinión con anclaje en la evidencia; clarificar y añadir significado a los hallazgos específicos; e ir más allá de la reiteración de los hallazgos que se expondrán en su informe de auditoría. Las conclusiones también reflejan las explicaciones y opinión del auditor sobre la base de estos hallazgos; por ejemplo, las conclusiones podrían incluir la identificación de un tema general o un determinado patrón en los hallazgos, o un problema subyacente que los explique (adaptado de la GUID 3920/93). Es esencial que el equipo de auditoría considere de forma crítica las conclusiones en relación con los hallazgos, la evidencia y los criterios de la auditoría, y vincule las conclusiones con el objetivo de la auditoría.

La comunicación es esencial para el proceso de desarrollo de sus hallazgos, porque el auditor debe considerar el contexto, todos los argumentos relevantes y las diferentes perspectivas antes de que puedan extraerse las conclusiones. Por tal motivo, es necesario que el auditor mantenga una comunicación eficaz y adecuada con las partes interesadas dentro de su EFS y las entidades auditadas (adaptado de la GUID 3920/100-124). Esta comunicación se aborda más adelante en este capítulo y en el Capítulo 7.

Conclusiones

Verifique que las conclusiones:

- ✓ expresen el grado de economía, eficiencia y/o eficacia desde una perspectiva general asociada a aspectos propios de las tres 'E', o mediante el aporte de información específica acerca de un conjunto de elementos relacionados con las tres 'E';
- ✓ sean claras y concisas: no es necesario que repita todos los hallazgos en la sección dedicada a las conclusiones;
- ✓ reflejen los criterios de la auditoría;
- ✓ se cuantifiquen cuando ello sea posible (por ejemplo, de qué modo y en qué medida el desempeño no ha alcanzado el estándar ideal o esperado);
- ✓ reflejen los cambios registrados a lo largo del tiempo (por ejemplo, expresen si el riesgo para el desempeño lleva camino de incrementarse próximamente debido a hechos nuevos);
- ✓ tengan un cariz equilibrado, en el que se reflejen ecuánimemente los hallazgos de la auditoría; y
- ✓ establezcan una vinculación clara con las recomendaciones del informe.

Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

Sugerencias para la formulación de conclusiones eficaces

- ✓ Vincule las conclusiones con los objetivos de la auditoría y explique por qué ésta es importante.
- ✓ Asegúrese de que las conclusiones sean equilibradas, poniendo de relieve la importancia (en términos positivos y negativos) de los hallazgos de la auditoría y los progresos realizados por la entidad auditada (de haberlos) en el manejo de los problemas planteados.
- ✓ Cerciórese de que las conclusiones deriven lógicamente de los hallazgos de la auditoría.
- ✓ No se limite a resumir o reiterar los hallazgos, explique su importancia y por qué las recomendaciones son necesarias.

Fuente: Adaptado de la GAO de los EE. UU.

¿Como desarrollar las recomendaciones?

La Norma

El auditor debe aportar recomendaciones constructivas que puedan contribuir de manera considerable a abordar las debilidades o los problemas identificados por la auditoría, en la medida que sean relevantes y viables según el mandato de la EFS.

Fuente: ISSAI 3000/126.

La ISSAI 3000 aborda las recomendaciones en la etapa de confección de los informes de una auditoría, pero hemos incluido la formulación de las recomendaciones en esta sección para ayudar a los auditores a comprender la conexión los hallazgos, las conclusiones y las recomendaciones.

Si fuese necesario, deberían formularse recomendaciones para corregir deficiencias y abordar otros hallazgos realizados durante la auditoría. Es útil presentar la vinculación entre sus hallazgos y recomendaciones de auditoría mediante la utilización de palabras y frases claves. Las características de una buena recomendación pueden sintetizarse mediante el acrónimo SMART: (Specific) específica, (Measurable) mensurable, (Achievable) alcanzable, (Relevant) relevante, (Time-Bound) limitada en el tiempo. En algunas circunstancias, las conversaciones con la entidad auditada pueden ayudar al equipo a determinar el componente de limitación temporal del concepto SMART, o los plazos para la implementación de una recomendación.

Todas las recomendaciones formuladas deberían abordar las causas de las deficiencias identificadas y contribuir a mejorar los programas, operaciones y desempeño de las entidades auditadas, sin interferir en las responsabilidades propias de la dirección de éstas. Usted también debería conversar sobre sus recomendaciones con las entidades auditadas, como se expone adicionalmente en este capítulo y en el Capítulo 7.

Las recomendaciones a menudo apuntan a resolver la divergencia entre la condición y los criterios de la auditoría. Las recomendaciones alcanzan su mayor eficacia cuando se demuestra claramente la conveniencia de reaccionar frente a ellas, y su razonabilidad y eficacia en función de los costos. Dichas recomendaciones constructivas deben (adaptadas de la GUID 3920/127):

- orientarse a la resolución de las causas de las debilidades o los problemas identificados.
- ser prácticas.
- añadir valor.
- encontrarse bien fundamentadas y derivar de manera lógica de las conclusiones y los hallazgos.
- estructurarse de modo tal de evitar obviedades o simplemente invertir las criterios o conclusiones de la auditoría.
- evitar el exceso de generalización o detalle. Las recomendaciones demasiado generales habitualmente corren el riesgo de no añadir valor alguno, mientras que las recomendaciones demasiado detalladas podrían coartar la flexibilidad que las entidades auditadas precisan. Además, es posible que la política y los procedimientos de la EFS estipulen que las recomendaciones formuladas a un organismo auditado de deben tener un carácter tan prescriptivo y detallado como para que a la EFS se la perciba como a un organismo de consultoría, en lugar de como a una entidad constituida por auditores imparciales e independientes.
- dirigirse a aquellos responsables de tomar medidas, enunciando claramente las medidas recomendadas.

Cuando escribir recomendaciones, considere:

- si alguna de las recomendaciones podría tener prioridad (implementarse primero) respecto a otras.
- los recursos necesarios para implementar las recomendaciones.
- si el beneficio a obtener de la recomendación se corresponde con el costo de su implementación.

- cómo realizar un seguimiento de las recomendaciones. Remitirse al Capítulo 8 para más información sobre el seguimiento.

Sugerencias para escribir recomendaciones de auditoría

- ✓ Considere la formulación de recomendaciones potenciales al iniciarse el proceso de auditoría y consulte frecuentemente con los actores involucrados respecto a lo que puede hacerse para mejorar el desempeño.
- ✓ Redacte las recomendaciones de un modo tal que permita a la Entidad Fiscalizadora Superior evaluar si se han implementado.
- ✓ Analice las recomendaciones con la entidad auditada para identificar los cambios necesarios y su instrumentación práctica. Esto permitirá una implementación realista de las recomendaciones.

Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

Matriz de hallazgos de auditoría

Una herramienta a la que puede recurrir para evaluar la evidencia obtenida y formular conclusiones y recomendaciones es la matriz de hallazgos de auditoría, exhibida en la **Figura 38**. Esta herramienta le permite determinar si sus hallazgos y recomendaciones se basan en evidencia suficiente y adecuada, de precisársela. Una matriz de hallazgos de auditoría bien elaborada también puede ayudarle mientras redacta su informe.

Figura 38: Plantilla de una matriz de hallazgos de auditoría

Objetivo de la auditoría: exprese de forma clara y objetiva de qué se trata la auditoría.
Preguntas de la auditoría (las mismas que constan en la matriz de diseño): para cada pregunta (o subpregunta) de la auditoría, repita cada uno de los elementos mencionados en la tabla.

Hallazgo					Buenas prácticas	Recomendaciones
Condición (situación encontrada)	Criterios	Evidencia y análisis	Causas	Efectos		
Los acontecimientos más importantes observados durante el trabajo de campo.	La información utilizada para determinar si el desempeño esperado de la entidad auditada es satisfactorio, supera las expectativas, o es insatisfactorio.	Resultado de la aplicación de los métodos de análisis de datos o la evaluación de su evidencia. Pueden señalarse las técnicas usadas para manejar la información recopilada durante el trabajo de campo y los resultados obtenidos.	Motivos de la situación observada. Pueden relacionarse con la operación o el diseño de la entidad auditada. Pueden exceder el control de la dirección. Toda recomendación debe relacionarse con las causas.	Consecuencias relacionadas con las causas y la evidencia correspondiente. Pueden constituir una medida de la importancia de los hallazgos.	Las acciones que se consideran conducentes a un buen desempeño. Pueden respaldar las recomendaciones.	Las propuestas de abordaje de las causas (o deficiencias) identificadas.

Fuente: Adaptado de la GAO de los EE. UU. y la EFS de Brasil.

La **Figura 39** contiene una ilustración de un hallazgo inserto en una matriz de hallazgos de auditoría de una auditoría de desempeño.

Figura 39: Ejemplo de una matriz de hallazgos de auditoría

Objetivo de la auditoría: Examinar el aumento de las inquietudes relacionadas con casos de violencia sexual (actos sexuales no consentidos) en los Estados Unidos, especialmente aquellos que involucran a estudiantes de universidades, personas presas y personal militar.
Pregunta de la auditoría: ¿En qué medida los organismos gubernamentales se están ocupando de las dificultades vinculadas con las diferencias entre iniciativas actuales de recopilación de datos sobre violencia sexual?

Hallazgo					Buenas prácticas	Recomendaciones
Condición (situación encontrada)	Criterios	Evidencia y análisis	Causas	Efectos		
Las iniciativas de los organismos públicos orientadas a reducir las diferencias relacionadas con la recopilación de datos sobre actos de violencia sexual han sido fragmentarias y su alcance ha sido limitado.	Según los Principios y prácticas de los organismos federales de estadísticas de la Comisión de Estadísticas Nacionales, los organismos que elaboran estadísticas federales similares, pero con propósitos diferentes, deben: (1) coordinarse y colaborar para satisfacer las necesidades de información actuales; (2) aportar datos novedosos o más útiles de los que un sistema individual puede brindar.	Existen cinco iniciativas de organismos públicos cuyo propósito es mejorar la armonización de las gestiones orientadas a la recopilación de datos. La coordinación de estas iniciativas es bilateral (en general involucran a dos de las diez iniciativas a la vez) y el alcance es limitado.	El personal de la Oficina de Gestión y Presupuesto no tiene planes para conformar un grupo interinstitucional dedicado a la armonización de datos sobre violencia sexual. Se alegó que la intención es hacer hincapié en otras prioridades, como la reformulación de la Encuesta Nacional de Víctimas de Delitos.	Los datos sobre violencia sexual son incongruentes, incompatibles y se prestan a confusión. Falta comprensión acerca de la magnitud del problema de la violencia sexual en los Estados Unidos.	Ninguna.	Al Director de la Oficina de Gestión y Presupuesto para que conforme un grupo interinstitucional que se ocupe de las estadísticas en materia de violencia sexual y examine las diferencias entre las distintas iniciativas orientadas a la recopilación de datos, para determinar cuáles de ellas favorecen o impiden el logro de una comprensión general del problema de la violencia sexual en los Estados Unidos.

Fuente: Adaptado de una auditoría de la GAO de los EE. UU.

¿Cómo prepararse para redactar el informe?

Conversaciones dentro de su EFS

Una vez desarrollados sus hallazgos, conclusiones y recomendaciones, según corresponda, es útil organizar una reunión con los auditores, partes interesadas internas y directivos que han colaborado en la auditoría, de modo tal de lograr un consenso respecto a sus resultados. Otra opción es analizarlos como parte de su labor e interacción continuas con los miembros del equipo de auditoría, las partes interesadas internas y los directivos.

Para lograr un consenso respecto a los hallazgos, conclusiones y recomendaciones de la auditoría y prepararse para la redacción del informe, el equipo puede conversar acerca de los hallazgos en relación con todas las preguntas de la auditoría, considerando la contundencia y confiabilidad de la evidencia asociada a cada respuesta, y detectar y abordar la ambigüedades o incertidumbres de dicha evidencia. Respecto a las incertidumbres, tal vez sea necesario recopilar evidencia adicional.

<u>Discusiones con las entidades auditas</u>

La norma

El auditor debe otorgar a la entidad auditada la oportunidad de comentar sobre los hallazgos, conclusiones y recomendaciones de la auditoría, antes de que la EFS emita el informe de auditoría correspondiente.

Fuente: ISSAI 3000/129

Como último paso antes de comenzar a redactar su informe, usted necesita obtener los comentarios de las entidades auditadas. Es posible que ello le ayude a determinar la necesidad de algún ajuste considerando las perspectivas de las entidades auditadas y cualquier medida tomada desde la recopilación de su evidencia. Si durante el estudio usted hubiese mantenido una comunicación estrecha con las entidades auditadas, es probable que este paso no presente inconvenientes debido a que posiblemente no surjan imprevistos.

Usted puede considerar la reacción inicial de las entidades auditadas para:

- estimar si sus conclusiones son razonables;
- solicitar evidencia adicional, si necesario;
- identificar y corregir errores fácticos en el borrador de hallazgos de auditoría;
- agregar material nuevo al borrador de hallazgos de auditoría para reflejar la postura de las entidades auditadas;
- ajustar cualesquiera recomendaciones formuladas (si ellas pudiesen ser más específicas, viables y, por lo tanto, su implementación por las entidades auditadas, más factible).

Sin perder de vista la ***independencia*** y el ***escepticismo profesional***, luego de estas deliberaciones con las entidades auditadas y la recepción de cualquier evidencia adicional, posiblemente deban realizarse cambios al potencial borrador del informe. Esto no es algo negativo: todo forma parte del proceso de confección de un informe de alta calidad. Es esencial que todos esos cambios se basen en evidencia de buena calidad.

Al desarrollar los hallazgos y formular las conclusiones y recomendaciones (si correspondiese) de una auditoría, recuerde …

...reconsiderar la evaluación inicial de los riesgos a la luz de la evidencia recopilada y determinar si es necesario profundizar la labor de auditoría;

… trabajar de forma sistemática y minuciosa para analizar su evidencia y los datos recopilados, asegurándose de que los hallazgos de la auditoría se pongan en perspectiva y respondan a los objetivos establecidos y las preguntas formuladas en ella;

… asegurarse de que los hallazgos de la auditoría sean objetivos, ecuánimes y equilibrados, e incluir tanto los aspectos positivos como los negativos y dar reconocimiento a la entidad auditada, cuando corresponda;

… considerar la materialidad de los hallazgos y aplicar el juicio profesional a la interpretación del modo en que los hallazgos realmente inciden en el desempeño de la auditoría;

… analizar y confirmar las causas (por qué existe un apartamiento de los criterios) si se detectase una divergencia entre los criterios y la condición;

… identificar los efectos positivos y negativos en el caso de detectarse una divergencia entre los criterios y la condición;

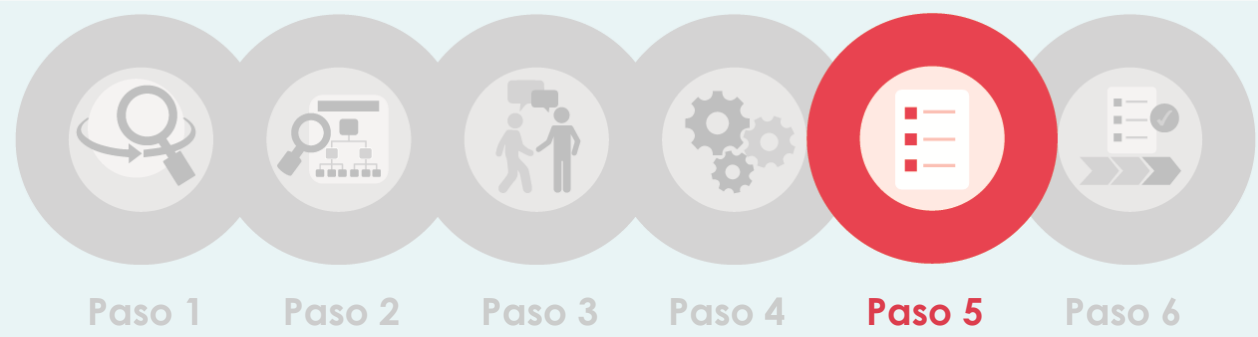
… asegurarse de que las conclusiones extraídas y las recomendaciones formuladas (si las hubiese) deriven lógicamente de los hallazgos de la auditoría y sean equilibradas y razonables; y

… comunicar sus hallazgos preliminares y sus conclusiones y recomendaciones (si las hubiese) a las entidades auditadas y analizarlos con ellas.

Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

Capítulo 7

¿Cómo redactar el informe de una auditoría de desempeño?



Redacción del informe

- Estructurar el informe de modo tal que permita **comunicar efectivamente** los resultados de la auditoría.
- **Redactar** el borrador de informe de acuerdo con los lineamientos de su Entidad Fiscalizadora Superior (EFS).
- Obtener los **comentarios de la entidad auditada** acerca del borrador del informe.
- Una vez recibida la aprobación de la dirección de la EFS, finalizar y **publicar** el informe.
- **Comunicar** los resultados de los informes a las partes pertinentes.

En este capítulo se explica cómo preparar y redactar un informe de auditoría de desempeño. El propósito de un informe de auditoría de desempeño es comunicar los resultados de auditoría a la autoridad legislativa, las entidades auditadas y el público en general. Ya sea que la publicación se realice en formato impreso o electrónico, deberán aplicarse los mismos principios de alto nivel.

En este capítulo se responderán las siguientes preguntas:

- ¿Cómo desarrollar un informe de auditoría de desempeño?
- ¿Cuáles son los atributos principales de un informe de auditoría de desempeño?
- ¿Cómo organizar el informe con una estructura lógica?
- ¿Cómo garantizar la calidad del informe?
- ¿Cómo considerar los comentarios de las entidades auditadas o de terceros?
- ¿Cómo publicar el informe definitivo y comunicar los resultados?

¿Cómo desarrollar un informe de auditoría de desempeño?

Un buen informe de auditoría de desempeño sirve para exponer de forma clara y objetiva los hallazgos y conclusiones substanciales asociados a las preguntas de auditoría. Asimismo, debería ser inteligible para el lector previsto, quien debería comprender claramente qué es lo que se hizo para llevar a cabo la auditoría, además de por qué y cómo se la realizó. El lector también debería estar en condiciones de comprender el contexto del tema de auditoría.

Las EFS adoptan diferentes enfoques respecto a la asignación de la tarea de redacción del informe. Es posible que algunas de ellas dividan la labor entre los integrantes del equipo de auditoría, mientras que otras disponen de gente especializada en la redacción de informes. La persona a cargo de redactar el informe no siempre será la misma que recopiló la evidencia de auditoría. Si usted hubiese elaborado el informe con una estructura clara, en la que se indique dónde encaja cada hallazgo de auditoría, el proceso será más llano y menos susceptible a la comisión de errores.

Si en la preparación del borrador hubiese intervenido más de una persona, usted deberá prever la asignación de tiempo a una edición adecuada del documento, de modo tal que éste guarde coherencia en cuanto a su tono y estilo. Es importante que su supervisor revise el borrador, prestando especial atención a aquellas áreas cuya lógica o evidencia parecen endebles. También podría considerar la posibilidad de que alguien externo al equipo realice una revisión para asegurarse de que tanto la lógica como la evidencia respalden claramente las conclusiones. Las revisiones realizadas por personas externas al equipo también pueden ayudar a garantizar la claridad e independencia.

¿Cuáles son los atributos principales de un informe de auditoría de desempeño?

La Norma

El auditor debe proporcionar informes de auditoría que sean: a) integrales, b) convincentes, c) oportunos, d) amigables al lector, y e) equilibrados.

Fuente: ISSAI 3000/116

Al redactar este documento, es importante tener en consideración los cinco atributos principales de los informes de auditoría de desempeño. Tales atributos deben estar presentes, independientemente de la estructura escogida. Para más orientación remitirse a la GUID 3920/108-124.

Integral

Es importante elaborar un documento integral, es decir, que incluya toda la información y los argumentos necesarios para abordar tanto los objetivos como las preguntas de la auditoría. Asimismo, debe ser lo suficientemente detallado como para permitir comprender la materia objeto de auditoría y los hallazgos y conclusiones emergentes (ISSAI 3000/117). Lo que es más importante, usted debería asegurarse de que contenga evidencia suficiente y adecuada para respaldar los hallazgos, las conclusiones y las recomendaciones (si correspondiese) en relación con los objetivos de la auditoría (GUID 3920/114). Estos elementos se exponen con mayor detalle más avanzado el capítulo

Convincente

El lector debe convencerse del argumento expresado en su informe de auditoría, que apuntala la formulación de sus conclusiones y recomendaciones (de haberlas). Para ser convincente, es necesario que este documento se estructure lógicamente y refleje una vinculación clara entre los objetivos y/o preguntas de la auditoría y los criterios, hallazgos, conclusiones y recomendaciones de ésta. En el Capítulo 6 se brindan más detalles acerca de la formulación de hallazgos sobre la base de evidencia

suficiente y adecuada. Asimismo, el documento debe contener los hallazgos de la auditoría expresados de un modo persuasivo, presentar todos los argumentos necesarios para el análisis, y ser exacto. La exactitud supone que la evidencia de auditoría presentada, así como también los hallazgos y conclusiones correspondientes, se expongan de un modo neutral y sustentado en hechos. (ISSAI 3000/118)

Al tratar de elaborar un informe de auditoría de desempeño convincente, la EFS persigue dos objetivos principales, es decir, que sea:

- **Lógico:** es necesario que usted esté en condiciones representar esquemáticamente la lógica del argumento subyacente a las conclusiones y recomendaciones (de haberlas). Debería establecerse un vínculo claro entre los criterios de auditoría, los hallazgos, y las conclusiones y recomendaciones.
- **Exacto:** la falta de exactitud de los informes puede socavar la credibilidad de la EFS. Una inexactitud en un informe puede arrojar dudas sobre la validez de éste en su conjunto (o incluso sobre la EFS), y desviar la atención de la sustancia del documento.

Oportuno

Es necesario que un informe de auditoría de desempeño se emita oportunamente para posibilitar el uso de la información por parte de la dirección de la entidad, el gobierno, la Legislatura y otras partes interesadas (ISSAI 3000/119). En algunos casos, es posible que la EFS opte por informar tempranamente sobre un nuevo programa, junto con sus planes para retomarlo con posterioridad y evaluar los progresos realizados.

El propósito del informe de auditoría es propiciar la realización de mejoras en las entidades auditadas. Se espera que estas mejoras les permitan lograr sus objetivos con mayor eficiencia o eficacia.

Amigable al lector

Las EFS deberían presentar información objetiva, basada en hechos, de una manera simple y clara, utilizando un lenguaje que todas sus partes interesadas comprendan (INTOSAI-P-12/Principio 4). Aunque los estilos y preferencias de comunicación específicos pueden variar entre diferentes países y culturas, siempre trate de que su informe conserve un tono profesional y neutral.

Y aunque es necesario que el informe sea conciso, debe contener evidencia suficiente. La concisión implica asegurarse de que la extensión del informe no supere lo necesario, lo cual favorecerá la claridad y contribuirá a transmitir el mensaje que él contiene con mayor eficacia (ISSAI 3000/120). Un informe extenso, independientemente de su calidad de redacción, puede inhibir o desmoralizar a los lectores. Si no pudiera evitarse la elaboración de un informe extenso, se conveniente recurrir a apéndices o a un resumen independiente de los puntos principales.

Para elaborar informes amigables al lector, es conveniente que usted conozca al público destinatario, comprenda sus necesidades y los redacte considerando dichos factores (GUID 3920/120). Como se

señaló previamente, evalúe la posibilidad de recurrir a lectores ajenos al equipo de auditoría para revisar si el informe es fácilmente comprensible. También puede utilizar simples analizadores informáticos de legibilidad para tener una apreciación básica de la complejidad del texto. Estas herramientas se basan en parámetros tales como la longitud promedio de cada oración y la complejidad del vocabulario para sugerir el nivel de lectura que permita la comprensión del informe. Estas herramientas pueden encontrarse como aplicaciones de código abierto o estar integradas a programas de procesamiento de textos.

De fácil lectura

- ✓ Utilice oraciones breves en lugar de extensas.
- ✓ Recurra a construcciones gramaticales simples (la más simple: sujeto, verbo, objeto).
- ✓ Utilice la voz activa.
- ✓ Utilice títulos para organizar el texto.
- ✓ Utilice ejemplos.
- ✓ Utilice elementos visuales no textuales (imágenes, ilustraciones, diagramas, gráficos, mapas).
- ✓ Evite la jerga técnica y el uso de términos complejos e infrecuentemente utilizados.
- ✓ Evite el exceso de referencias recíprocas y acrónimos.

Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

Otra forma de producir documentos amigables al lector es incluir gráficos o elementos visuales a lo largo del informe. La incorporación de elementos informativos de carácter visual puede ayudar al lector a comprender rápidamente conceptos complejos, u observar el modo en que las ideas se interrelacionan. Esto también puede eliminar la necesidad de redactar descripciones extensas de procesos o acontecimientos. También puede ser útil incluir fotografías, si fuesen relevantes para la materia objeto de auditoría. Un lector atareado considerará que un informe con abundancia de elementos visuales es más sencillo de leer. La **Figura 40** contiene ejemplos de la utilización de elementos visuales en los informes de auditorías de desempeño.

Figura 40: Ejemplos de utilización de elementos informativos visuales en informes de auditorías de desempeño

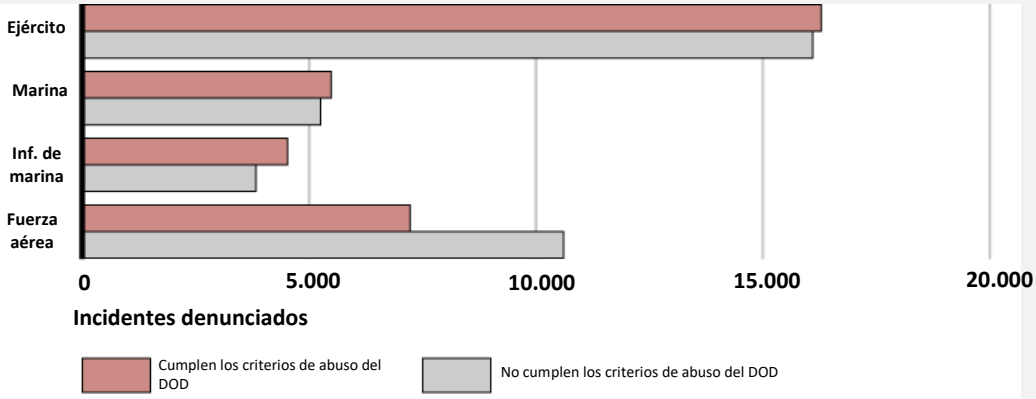
Categorías de aeropuertos comerciales estadounidenses clasificadas sobre la base de los embarques de pasajeros en los EE. UU. (2017).

Categoría de aeropuerto comercial	Porcentaje requerido mínimo de embarques de pasajeros totales anuales	Embarques de pasajeros totales por categoría de aeropuerto		Número de aeropuertos
Hub grane	1% o más	72,0%	617.598.283	30
Hub mediano	Por lo menos 0,25%, pero menos de 1%	16,2%	138.949.064	31
Hub pequeño	Por lo menos 0,05%, pero menos de 0,25%	8,3%	71.157.137	70
No es hub	Más de 10.000, pero menos de 0.05%	3,4%	28.881.284	255
Servicio comercial no primario	Por lo menos 2.500 y no más de 10,000	0,1%	627.545	125

Fuente: análisis de la GAO de los datos sobre embarques (2017) de la Administración Federal de Aviación, INFRAESTRUCTURA AEROPORTUARIA: Información sobre fondos y financiación de proyectos planificados, 2020, GAO-20-298.

Nota: la expresión *'hub'* se define en las leyes federales para identificar aeropuertos comerciales en función del número de pasajeros embarcados. Los aeropuertos se agrupan en cuatro categorías de *hub*. (Título 49 del Código Federal de los EE. UU., Incisos (29), (31), (34) y (42) del Artículo 40102).

Casos informados de abuso infantil (abuso o abandono, de carácter físico, sexual o emocional), según los criterios de abuso del Ministerio de Defensa (DOD), correspondientes a los ejercicios fiscales 2014-2018.



Fuente: análisis de la GAO de datos del Programa de Protección Familiar, BIENESTAR INFANTIL: Se necesita mayor orientación y colaboración para mejorar el seguimiento y la respuesta del DOD ante casos de abuso infantil, 2020, GAO-20-110.

La inclusión también es un factor importante de la asequibilidad de la lectura. Los lectores tenderán a adjudicar una mayor credibilidad a sus informes si advierten que usted ha abordado sus inquietudes particulares. Por ejemplo, si se trata de un programa que tiene diferentes impactos en distintos ámbitos del país, es posible atraer a los lectores mediante el uso de mapas y otros elementos gráficos para exponer esta variación del impacto en diferentes regiones o sectores de la sociedad.

Equilibrado

Elaborar un documento equilibrado implica que el informe de auditoría de desempeño guarde imparcialidad en cuanto a su tono y contenido. Toda la evidencia de auditoría debería presentarse con imparcialidad, asegurándose de informar tanto acerca de los hallazgos positivos como de los negativos. A menudo, los auditores tienden a centrarse en problemas, lo cual conduce a la formulación de recomendaciones de mejora. Explicar el impacto de los problemas ayuda al lector a comprender la relevancia de éstos, lo que a su vez fomenta la aplicación de medidas correctivas (GUID 3920/123). Aunque este proceso es importante, es igualmente importante brindar un panorama completo de un tema o actividad de auditoría. Si la entidad auditada está haciendo algo bien, asegúrese de informarlo, además de señalar las áreas que precisan mejoras. Asimismo, tenga en cuenta el riesgo de exageración y sobre enfatización de deficiencias en el desempeño de las entidades auditadas (ISSAI 3000/121).

Equilibrio

- ✓ Presente los hallazgos de forma objetiva y ecuánime, en términos neutrales, evitando el uso de información sesgada o un léxico que genere posturas defensivas y oposición de parte de la entidad auditada.
- ✓ Exponga perspectivas y opiniones diferentes acerca del tema.
- ✓ Exprésese de forma completa. Incluya tanto aquellas circunstancias que son positivas como las que precisan de mejoras. Reconozca los méritos cuando corresponda. La inclusión de aspectos positivos puede propiciar mejoras en el desempeño de otros organismos gubernamentales que utilicen el informe.
- ✓ Los hechos no deben disimularse, pero tampoco deben exagerarse las deficiencias menores.

Fuente: GUID 3920/124

¿Cómo puede crear una estructura de informe lógica?

Tomando en cuenta los cinco atributos principales, será necesario que el informe disponga de una estructura lógica que permita comunicar sus hallazgos, conclusiones y recomendaciones de auditoría a los lectores. En algunos casos, cada una de sus preguntas de auditoría se corresponderá ordenadamente con un capítulo separado de su informe. Sin embargo, ello no siempre es así. Por ejemplo, si los hallazgos de dos preguntas de auditoría separadas se encontrasen interrelacionados, quizá resulte más conveniente exponerlos en un mismo capítulo. En otros casos, usted puede optar por una estructura ordenada lógicamente sobre la base de la materialidad de los diferentes hallazgos o la secuencia cronológica de los hechos.

Más allá de la estructura escogida, siempre es una buena práctica delinear un bosquejo del informe antes de su redacción. Esto favorecerá el fluir lógico del documento, reduciéndose la posibilidad de que el contenido se duplique innecesariamente. Una estructura eficaz atraerá la atención del lector, servirá para comunicar cuestiones complejas con claridad, y brindará una interpretación clara de los resultados (GUID 3920/121). También es probable que el informe requiera la provisión de información contextual o de referencia suficiente como para que el lector entienda la materia. Por ejemplo, es posible que éste precise entender los roles y responsabilidades de las personas vinculadas con el tema de auditoría, la suma de dinero gastada y los objetivos del gobierno respecto al tema de auditoría.

El informe puede presentarse en muchos formatos diferentes, de acuerdo con la EFS y la labor de auditoría realizada. Al desarrollar una estructura adecuada para el informe, es importante tener en

consideración al público destinatario. Algunas EFS consideran útil la adopción de un enfoque del tipo "cena de gala" para concebir una estructura de informe asequible al lector. Conforme a este enfoque, usted debe hablar frente a otros invitados y dispone de un período breve para atraer su atención. ¿Cuáles son los elementos principales que ellos precisan conocer acerca de lo que usted ha hallado durante su auditoría? Una vez establecidas estas interesantes conclusiones, puede continuar con los detalles más finos que las respaldan. (GUID 3920/121).

La información que sigue trata acerca de algunos segmentos comunes contenidos en un informe.

Título

Un buen título transmite con claridad el tema (o el mensaje) del informe. Cuando se trata de un título orientado al mensaje, éste puede ser un anticipo de las recomendaciones.

- **Ejemplo de un título descriptivo:** *Los esfuerzos por combatir el lavado de dinero basado en el comercio en los EE. UU. (GAO-20-314R).*
- **Ejemplo de un título orientado al mensaje:** *Necesidad de abordar la gestión y supervisión de las debilidades en materia de ciberseguridad* (GAO-20-199).

Usted también puede decidir si en el título hará referencia o no al nombre de las entidades auditadas. Por ejemplo, si su informe abarcase la labor de varios ministerios diferentes, por una cuestión de brevedad, podría omitir sus nombres del título del informe.

Título del informe de la auditoría

Sin el nombre de la entidad auditada
Protección de la infraestructura vital canadiense frente a amenazas informáticas (Informe de la Auditoría General de Canadá correspondiente al año 2012).

Con el nombre de la entidad auditada
Ministerio de impuestos internos: gestión de la deuda por manutención infantil (Informe de la Auditoría General de Nueva Zelanda correspondiente al año 2010).

Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

Tabla de contenidos

Una buena tabla de contenidos expone claramente la estructura del informe, lo que permite a los lectores encontrar de forma sencilla las secciones que les interesan. En la **Figura 41** se presenta una tabla de contenidos elaborada según dicho enfoque.

Figura 41: Página de contenidos en la que se utilizan títulos basados en preguntas

Título	Página
Resumen y recomendaciones	7
Antecedentes	7
Conclusión	8
Hallazgos respaldatorios	8
Recomendaciones	10
Resumen de la respuesta de la entidad	10
Mensajes clases de esta auditoría para todos los organismos gubernamentales australianos	11
Hallazgos de la auditoría	13
1. Antecedentes	14
Las actividades de la Oficina Fiscal de Australia (ATO) en materia de cumplimiento, contenciosa y de recupero de deudas fiscales de pequeñas empresas	14
Justificación de la auditoría	19
Enfoque de la auditoría	19
2. Mecanismos institucionales para gestionar la deuda fiscal de pequeñas empresas	21
¿La ATO, dispone de estrategias y procesos para brindar apoyo a la gestión efectiva de la deuda de las pequeñas empresas?	21
¿La ATO, dispone de procesos eficaces para la coordinación de las actividades en materia de cumplimiento, contenciosa y de recupero de deudas de pequeñas empresas?	28
¿La ATO recurre a las prácticas internacionales, las opiniones de partes interesadas y el mejoramiento continuo para informar acerca de cambios en las estrategias y procesos de recupero de deudas de pequeñas empresas?	36
3. Congruencia en la gestión de la deuda fiscal de pequeñas empresas	39
¿La ATO, dispone de procesos que apoyen la congruencia en lo atinente a la aplicación de medidas más firmes y sólidas para el recupero de deudas?	39
¿La ATO, dispone de controles eficaces para garantizar la aplicación de medidas más firmes y sólidas para el recupero de deudas de pequeñas empresas?	44
4. Monitoreo del desempeño y presentación de informes	54
¿Existen mecanismos eficaces para monitorear las deudas fiscales de pequeñas empresas y la elaboración de los informes correspondientes, lo que incluye deudas fiscales derivada de actividades de cumplimiento?	54
¿La ATO, dispone de un marco de desempeño sólido con relación al recupero efectivo, eficiente y congruente de las deudas fiscales de pequeñas empresas, lo que incluye deudas originadas en actividades de cumplimiento?	58
Apéndices	69
Apéndice 1 Respuesta de la Oficina Fiscal Australiana (ATO)	70
Apéndice 2 Endurecimiento y robustecimiento de las medidas tomadas por la ATO	71
Apéndice 3 Cuestiones planteadas en la investigación del programa Four Corners (ABC)	73
Apéndice 4 Medidas e indicadores de calidad de la ATO	75

Fuente: Gestión de la deuda fiscal de pequeñas empresas, Oficina Nacional de Auditoría de Australia, 2019

En la **Figura 41**, la EFS recurrió a títulos formulados como preguntas para aquellas partes del informe que remiten a hallazgos de auditoría. Algunas EFS prefieren utilizar la página de contenidos como un resumen breve de los hallazgos. Para ello, recurren a títulos que constituyen resúmenes de tales hallazgos en una oración. La **Figura 42** contiene un ejemplo de este enfoque.

Figura 42: Página de contenidos en la que se utilizan títulos descriptivos

Título	Página
Resumen	5
Recomendaciones	11
Parte 1	
El Gobierno de Gales tiene un plan de prevención de residuos, pero le ha dedicado más atención y recursos al reciclaje.	13
El Gobierno de Gales se ha concentrado con éxito en el aumento del reciclaje municipal, pero la prevención de residuos ha tenido en general un perfil más bajo, a pesar de algunas iniciativas importantes.	14
Mientras que programa para la prevención de residuos refleja las prácticas habituales, existen oportunidades para aprender de los enfoques aplicados en otros lugares y hacer un uso más intensivo de la legislación y los incentivos financieros.	17
El Gobierno de Gales ha provisto a los concejos municipales de recursos financieros substanciales para sus servicios de gestión de residuos, si bien ha brindado un apoyo mayoritario al reciclaje, destinándose una parte muy pequeña del gasto a la prevención de residuos.	23
Entre octubre de 2015 y septiembre de 2018, el Gobierno de Gales ha otorgado £13 millones a tres organizaciones sin fines de lucro con objetivos que incluyen la prevención de residuos, sin limitarse necesariamente a ellos.	26
Parte 2	
Los datos utilizados por el Gobierno de Gales para medir el desempeño en relación con sus ambiciosos objetivos en materia de prevención de residuos han tenido una calidad variable y reflejan de progresos disparejos.	30
El Gobierno de Gales dispone de datos adecuados acerca de los residuos municipales pero los datos de los que dispone sobre la mayoría de los demás residuos son limitados.	31
Los datos disponibles acerca de volumen de residuos generados indica que los progresos hacia el logro de los ambiciosos objetivos del Gobierno de Gales en materia de prevención de residuos son disparejos.	35
Apéndices	43
Apéndice 1 Métodos de auditoría	44
Apéndice 2 Elementos claves del Programa para la prevención de residuos del gobierno de Gales y los planes del sector de la gestión de residuos	45

Fuente: Gestión de residuos en Gales – Prevención de residuos, Oficina de Auditoría de Gales, 2019

Resumen ejecutivo

El resumen ejecutivo es un capítulo breve que contiene una sinopsis rápida de los puntos principales y los mensajes claves del informe. Muchas personas solamente leen esta sección del informe; por lo tanto, es importante que se redacte de forma clara y que en él se sinteticen con concisión las partes más importantes del documento. Habitualmente, un resumen ejecutivo incluye información acerca de los motivos de la realización de la auditoría, información breve acerca del tema de la auditoría y las entidades auditadas, el objetivo y las preguntas de la auditoría, el alcance, la metodología aplicada, los hallazgos claves, las conclusiones y las recomendaciones.

No todas las EFS elaboran un resumen ejecutivo; algunas sintetizan el informe de auditoría de otras maneras. Por ejemplo, en lugar de dicho resumen, la Oficina de Rendición de Cuentas (GAO) del Gobierno de los Estados Unidos utiliza un extracto de una página (Apéndice 21). Un buen resumen debe:

- reflejar con exactitud los contenidos del resto del informe;
- ser conciso sin omitir hallazgos de auditoría importantes;
- orientar al lector en lo relativo al significado de las preguntas de auditoría y sus respuestas;
- señalar al lector qué partes del informe principal respaldan cada hallazgo de auditoría clave;
- funcionar como un documento independiente;
- hacer únicamente referencia a material abarcado por otras secciones del informe principal;
- hacer referencia a información contextual importante, como auditorías previas o la cobertura del tema de auditoría por parte de la Legislatura.

Asimismo, cuando ello sea pertinente, el tema de auditoría podrá incluir un elemento gráfico o visual que ayude a transmitir el mensaje.

Un resumen ejecutivo efectivo sirve para responder las preguntas fundamentales que un lector tendrá tanto acerca del tema auditado como de la evaluación del desempeño realizada por la EFS. Por ejemplo, en la guía sobre redacción de resúmenes de auditoría de la Oficina Nacional de Auditoría del Reino Unido, se solicita a los auditores que respondan las siguientes preguntas, según corresponda:

- **Evaluación del desempeño:** ¿Cómo se apreciaría que algo aporta un nivel de valor adecuado en el marco de este estudio? ¿Qué referencia comparativa o contra fáctica se ha utilizado?
- **Cuando la referencia comparativa constituya una buena práctica operativa:** ¿De qué modo se ha determinado la buena práctica?
- **Cuantificación:** ¿Se han cuantificado los recursos totales en juego y los logros alcanzados? ¿Se exponen los costos y beneficios de una forma que respalde la conclusión sobre el desempeño?
- **Causalidad:** ¿Es posible atribuir al gasto específico bajo examen un aporte en términos de valor o beneficios para el sistema? ¿Al interpretar los datos a lo largo del tiempo, qué otros factores pueden haber afectado los productos y resultados?
- **Incertidumbre:** ¿Cuáles son los riesgos e incertidumbres relacionados con los datos utilizados en el informe? Todos los datos están sujetos a incertidumbre y es razonable manifestar explícitamente el nivel de incertidumbre.

La extensión del resumen ejecutivo habitualmente es proporcional a la extensión y complejidad del informe principal. Sin embargo, la extensión de un resumen típico tiende a ser inferior a las tres páginas. El Apéndice 22 contiene una ilustración de un resumen ejecutivo.

Resumen ejecutivo

- ✓ Elabore un resumen ejecutivo a partir de síntesis de párrafos y oraciones contenidos en el informe principal: esto le servirá para asegurarse de que el resumen sea congruente con el informe.
- ✓ En ocasiones, es útil considerar al resumen ejecutivo desde las siguientes perspectivas: como un documento redactado para la Comisión de Cuentas Públicas o la Comisión de Supervisión Legislativa, como un documento redactado para la entidad auditada; y como un documento cuyos apéndices dirigidos a académicos y personal especializado con un interés en el área de estudio y en la metodología detallada.

Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

Introducción

En la introducción al informe se expone el contexto de la auditoría de desempeño, lo que ayuda al lector a comprenderla. Por lo general, las EFS utilizan la sección de introducción del informe para describir el tema de la auditoría, pero no para dar cuenta de los hallazgos de ésta.

No es necesario que la introducción sea demasiado extensa y detallada. Por ejemplo, en la **Figura 43** se expone cómo usted podría utilizar un gráfico simple en la introducción al informa para explicar rápidamente las responsabilidades de las diversas entidades auditadas. Si el lector precisase más detalles, usted puede proporcionarlos en un apéndice o en una sección separada dedicada a los antecedentes; o indicar la fuente de la que el lector puede obtener información adicional.

Introducción

- ✓ Brinde un contexto suficiente como para que el lector conozca cómo se gestiona la actividad auditada, pero sin tantos detalles como para que se vea tentado a pasar por alto esta sección.
- ✓ Considere la posibilidad de utilizar un diagrama simple para ilustrar quién es responsable por cada actividad auditada.
- ✓ Indique al lector por qué usted está informando acerca de esta actividad en este momento.
- ✓ Recurra a apéndices, a referencias recíprocas, o una sección de bibliografía para señalar al lector detalles adicionales.

Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

Figure 43: Utilización de un gráfico simple para exponer las responsabilidades de las organizaciones auditadas

Fuente: Oficina Nacional de Auditoría del Reino Unido

Objetivos y preguntas de la auditoría

Es importante que su informe sobre la auditoría de desempeño contenga una descripción de los objetivos y preguntas de la auditoría. Los lectores precisan esta información para comprender el propósito, la naturaleza y la amplitud de la labor realizada y todas las limitaciones importantes para los objetivos, el alcance y la metodología de la auditoría. El Capítulo 4 contiene ejemplos de objetivos y preguntas de auditoría.

Alcance y metodología de la auditoría

Diferentes lectores tienen distintas necesidades y expectativas respecto a la auditoría. El alcance ayuda al lector a comprender:

- qué esperar del informe;
- qué uso puede hacerse de los hallazgos y conclusiones;
- el grado de confianza que puede depositar en dichos hallazgos y conclusiones.

En su enfoque de la auditoría, asegúrese de informar al lector qué forma parte del alcance de la auditoría y qué no; qué período o área geográfica se cubre; y quién es efectivamente el sujeto auditado. Es importante comunicarle si el informe se centra en un conjunto de actividades de auditoría más limitado de lo que el título implica. Por ejemplo, si un informe titulado *Protección de los humedales* no abarcase las actividades desarrolladas en todos los humedales nacionales, usted deberá dar cuenta del foco específico de su informe.

Extracto de la descripción de la metodología aplicada a un informe de

"Para examinar las características de los mecánicos y el personal de reparaciones de la Administración Federal de Aviación (FAA) de los EE. UU., analizamos un conjunto de datos correspondientes a este organismo. Dichos datos, acumulados hasta el mes de diciembre de 2018, se refieren a características demográficas, como la edad y el género, de las personas examinadas. Para estudiar las condiciones laborales de los empleados de mantenimiento de aeronaves –por ejemplo, salarios y desempleo– analizamos los datos de la Encuesta de la Población Actual de la Oficina de Estadísticas Laborales (BLS) de los EE.UU. sobre determinados indicadores del mercado laboral entre 2013 y fines de 2018, y revisamos los planes más recientes formulados conforme a la Ley de Innovación y Oportunidades en la Fuerza Laboral en los 50 estados".

Fuente: Informe de la GAO de los EE. UU.: *AVIATION MAINTENANCE: Additional Coordination and Data Could Advance FAA Efforts to Promote a Robust, Diverse Workforce, 2020, GAO-20-206*

Puede describir brevemente la metodología en el cuerpo del informe, agregando más detalles en el apéndice. Remítase al apéndice 23 para una descripción del alcance y la metodología de dicho informe.

En el cuerpo principal del informe tiene que mencionarse como mínimo y de manera concisa:

- la metodología y el enfoque de la auditoría;
- las fuentes de datos;
- los métodos de recopilación y análisis de datos utilizados;
- cualquier limitación sobre el uso de los datos.

A menudo, es importante brindar al lector más detalles acerca de la metodología o de cualquier tipo de datos utilizados en el informe. Por lo tanto, brindar más detalles, con frecuencia mediante un apéndice, podría resultar conveniente. Por ejemplo, usted puede brindar información acerca de:

- lo que ha realizado para corroborar la confiabilidad de los datos;
- la existencia de limitaciones metodológicas que el lector debería conocer, por ejemplo, limitaciones en cuanto a los datos y/o el análisis, y cómo deberían interpretarse;
- la existencia de límites en cuanto a los datos y demás evidencia a la cual usted podría acceder;
- cualquier tendencia detectada en su análisis cuantitativo es estadísticamente significativa.

Fuentes y criterios de la auditoría

Es importante exponer cuáles fueron los criterios de la auditoría, de qué modo se desarrollaron y cuáles fueron sus fuentes. Al dirigir la atención hacia los criterios de la auditoría, lo que está haciendo señalar los parámetros utilizados para juzgar el desempeño. Si usted expone con claridad sus fuentes, criterios de auditoría, métodos y supuestos, ayudará al lector a determinar qué valor asignar a la evidencia y conclusiones contenidas en su informe. (GUID 3920/115)

En las auditorías de desempeño, no siempre es posible acceder fácilmente a los criterios utilizados. En tales casos, es necesario que el equipo de auditoría desarrolle los criterios y los analice junto con las entidades auditadas. La responsabilidad final por la determinación de los criterios es de la EFS. En el caso de suscitarse discrepancias importantes respecto a los criterios desarrollados por la EFS, los auditores deberán considerar el riesgo de que las entidades auditadas no acepten los hallazgos. Este tema se expone con mayor detalle en el Capítulo 4.

Hallazgos de la auditoría

La Norma

El auditor debe asegurarse de que los hallazgos de auditoría permiten generar conclusiones claras tras su análisis respecto al (los) objetivo(s) o pregunta(s) de la auditoría, o bien explicar las razones por las que eso no fue posible.

Fuente: ISSAI 3000/124

Como se expuso en detalle en el Capítulo 6, es importante que usted redacte el informe de modo tal que el lector entienda de qué forma los hallazgos de la auditoría se relacionan con los criterios correspondientes, y con la evidencia recabada durante el trabajo de campo. En muchos informes esta vinculación se establece claramente mediante la organización de los hallazgos de acuerdo con las preguntas de la auditoría. Cada pregunta se convierte en una sección o un capítulo del informe de la auditoría, que contiene los hallazgos pertinentes. En función de si los diferentes hallazgos estuviesen interconectados o no, puede resultar conveniente desarrollar las conclusiones en el mismo capítulo, o en un capítulo aparte. Independientemente del método de organización escogido, el lector tiene que entender claramente la condición, criterios, causa y efecto de cualquier hallazgo, como se expone en el Capítulo 6.

Ejemplo de descripción de un hallazgo de un informe de auditoría de desempeño

Detectamos deficiencias vinculadas con las iniciativas dirigidas a la prevención del desvío de fármacos de la Administración de Control de Drogas (DEA) de los Estados Unidos:

- ***Falta de análisis proactivos y sólidos de datos informados por la industria.*** *Aunque los actuales sistemas de datos de la DEA no están concebidos para realizar análisis en tiempo real, y el organismo realiza algunos análisis de datos reportados por la industria, por ejemplo, en respuesta a solicitudes de sus oficinas locales, la DEA podría realizar una mayor cantidad de análisis mediante la automatización de algoritmos informáticos para identificar patrones sospechosos en los datos. Por ejemplo, podría examinarlos para detectar volúmenes inusuales de operaciones canceladas o de fármacos que se desecharon en lugar de venderse. También podría analizar los datos para detectar tendencias en la distribución o adquisición de fármacos en una determinada área geográfica. Otro análisis que la DEA podría realizar es buscar patrones inusuales en la realización de órdenes de compras de fármacos en un área geográfica en relación con otras áreas circundantes. Estos análisis podrían ayudar a la DEA a detectar de forma proactiva actividades o solicitantes sospechosos que quizá justifiquen una investigación.*

- ***No existe una estructura administrativa que permita gestionar todos los datos sobre operaciones vinculadas con fármacos.*** Aunque la DEA dispone de directrices, políticas y procedimientos para el uso de algunos sistemas de información, no ha instrumentado una estructura administrativa formal que le permita gestionar todos los datos que recopila, los cuales constituyen un componente esencial de sus actividades de control de desviación de fármacos. Se define a una estructura de administración de datos como un conjunto institucionalizado de políticas y procedimientos para gestionar dichos datos durante la totalidad del ciclo de vida del desarrollo y la implementación de las normas que les son aplicables. Las comisiones industriales y tecnológicas, las organizaciones de normalización nacionales e internacionales, y los organismos federales apoyan el uso de una estructura administrativa que supervise el desarrollo, la gestión y la implementación de normas sobre datos, contenidos digitales, y otras formas de activos vinculados con datos. Aunque la DEA inició gestiones para desarrollar una estructura de administración, ésta se encuentra en su etapa inicial de desarrollo y no se dispone de detalles adicionales o documentación acerca de dichas gestiones. Una estructura de administración de datos efectiva podría ayudar a la DEA a que su importante cúmulo de datos se utilice de forma plena y congruente.

Fuente: Informe de la GAO de los Estados Unidos: *DRUG CONTROL: Actions needed to ensure usefulness of data on suspicious opioid orders,* GAO-20-118

Asimismo, como se expuso previamente, la utilización de gráficos y tablas puede mejorar substancialmente la legibilidad del informe.

Conclusiones

Muchos informes incluyen conclusiones en las que se conjugan los hallazgos y la información presentada en el informe, como se expone en el Capítulo 6. Existe muchas formas de redactar esta sección, según sea el estilo de elaboración de informes de la EFS y las necesidades del público. En la **Figura 44** se presentan ejemplos de conclusiones de informes de auditoría de 3 EFS diferentes.

Figura 44: Ejemplos de conclusiones de auditoría

Informe de auditoría de desempeño de 2021 sobre la ayuda humanitaria con fines educativos brindada por la Unión Europea. Tribunal de Cuentas Europeo, 2021.	**Objetivo de la auditoría:** evaluar si la asistencia humanitaria con fines educativos prestada por la UE fue eficaz en brindar ayuda a los niños y se instrumentó de manera eficiente. **Conclusión de la auditoría:** en general, la asistencia de la UE ayudó a los niños en situación de necesidad y los proyectos lograron los resultados esperados. Sin embargo, el número de niñas beneficiadas no fue suficiente. Asimismo, la mayoría de los proyectos en nuestra muestra eran demasiado exiguos en comparación con las necesidades educativas de los niños, reduciéndose así su eficiencia. Los hallazgos derivados de nuestro examen de 11 proyectos se resumen en el Anexo II. Sesenta y ocho proyectos eran relevantes y bien coordinados y la Comisión abordó los problemas identificados durante las visitas de monitoreo. Los proyectos lograron la mayor parte de los resultados planificados. Sin embargo, la Comisión realizó un uso limitado de los resultados de sus proyectos acerca de la optimización de la capacidad de respuesta. Además, las Comisión no se enfocó en un número suficiente de niñas, aun cuando ellas mayores desventajas. Asimismo, varios de los proyectos no alcanzaban la proporción prevista de niñas.
Informe de auditoría de desempeño: Transitando hacia la pesca artesanal sostenible en Mauricio. EFS de Mauricio, 2018.	**Objetivo de la auditoría:** evaluar si las medidas implementadas por el Ministerio fueron eficaces para apoyar la pesca artesanal sostenible. **Conclusión de la auditoría:** el Ministerio ha adoptado iniciativas encomiables en orden a concebir y mantener una amplia gama de intervenciones dirigidas a los pescadores artesanales individualmente, a la comunidad en su conjunto, y a nivel nacional, mediante la preservación y protección de los ecosistemas de lagunas. Todas estas intervenciones concuerdan con el ODS 14B y el Código de conducta para la pesca responsable de la FAO, que promueven la pesca artesanal sostenible.
Auditoría de desempeño sobre el control sanitario en el proceso de producción de carne. EFS de Tanzania, 2016.	**Objetivo de la auditoría:** evaluar si el Ministerio de agricultura, ganadería y pesca (MAGP), la Unidad presidencial de administración regional y gobiernos locales (UP ARGL) y el Ministerio de salud, desarrollo comunitario, género, tercera edad e infancia (MdSDCGTAI) disponen de prácticas de higiene y mecanismos de control eficientes y eficaces para el proceso de producción de carnes de manera tal de garantizar la entrega al público de productos cárnicos seguros y saludables. **Conclusión de la auditoría:** no existe seguridad de que la carne provista al público en algunos de los mataderos visitados sea segura para el consumo humano, dado que la inspección de los productos cárnicos y los controles sanitarios en muchas de las instalaciones en donde funcionan los mataderos son actualmente insatisfactorias. Esto obedece a que los mecanismos de control de higiene no son gestionados eficaz y eficientemente por el MAGP la UP ARGL y el MdSDCGTAI).

Fuente: TCE, EFS de Mauricio y EFS de Tanzania

Recomendaciones

Muchos informes contienen recomendaciones dirigidas a las entidades auditadas Será necesario que el modo en que usted formula la recomendación sea equilibrado, es decir, que sea lo suficientemente claro como para evitar la ambigüedad, pero no tan específico como para inmiscuirse en el área de responsabilidad de la dirección. En el Capítulo 6 se expone detalladamente el modo de elaborar recomendaciones. En la ISSAI 3000/127-128 y en la GUID 3920/125-128 puede hallarse más orientación sobre las recomendaciones. La **Figura 45** contiene ejemplos de recomendaciones formuladas por una EFS.

Figure 45: Ejemplos de recomendaciones contenidas en informes de auditoría de desempeño elaborados por EFS

Mejoras en las redes para la atención de traumatismos	El Ministerio apoya la implementación de redes para la atención de traumatismos por parte de las autoridades sanitarias estratégicas. Sin embargo, dada la falta de progresos en cuanto a la mejora de los servicios de atención traumatológica durante los últimos 20 años, formulamos las siguientes recomendaciones: a. Las instituciones a cargo de los servicios de atención primaria y ambulancias (*hospital trusts* y *ambulance trusts*) deberían elaborar e implementar protocolos de triage para determinar a qué unidades de emergencia deben enviarse los pacientes con heridas graves para brindarles atención. Este trabajo debería ser coordinado por las autoridades sanitarias estratégicas. b. Las instituciones (*trusts*) que brindan atención primaria deben utilizar sus facultades administrativas para exigir a todas las instituciones sanitarias dedicadas a la atención de agudos y demás instituciones organizadas bajo la modalidad de fundación que reciben pacientes con traumatismos, que suministren datos al sistema TARN. El objetivo es utilizar los datos recabados para informar acerca del desarrollo en curso de las redes de atención traumatológica. c. Las autoridades sanitarias estratégicas a cargo de instituciones que brindan servicios de atención sanitaria (*hospital trusts*), deberían elaborar protocolos para el traslado de paciente que requieren una atención especializada o procedimientos quirúrgicos no disponibles en la institución sanitaria de admisión.
Coordinación de las acciones para la eliminación de la violencia contra las mujeres	Formulamos las siguientes recomendaciones al Ministerio de la Mujer: a. Reforzar sus sistemas de administración para revisar el marco legal para la eliminación de la violencia contra las mujeres a través de una mejora en la coordinación entre las ONG y las autoridades pertinentes y la consolidación de los compromisos del gobierno en relación con los acuerdos internacionales. b. Establecer una coordinación efectiva con partes interesadas claves para fortalecer la aplicación del marco legal sobre la violencia contra las mujeres. c. Mejorar y fortalecer sus mecanismos de monitoreo y presentación de informes.
Toma de decisiones frente a casos de violencia doméstica	Para tomar decisiones basadas en información al responder ante casos de violencia doméstica, recomendamos al Ministerio del Interior que aplique las siguientes medidas: a. Se brinde al personal policial interviniente acceso a la información vinculada con los antecedentes (si el perpetrador ha tenido condenas previas, uso de drogas, posesión de armas de fuego, etc.) del caso de violencia doméstica, para, de ese modo, garantizar una evaluación correcta de los riesgos en el lugar y la debida protección de la víctima. b. Que la misma base de datos contenga tanto órdenes de alejamiento como de protección para favorecer una respuesta rápida y efectiva ante los casos de violencia. c. Para una detección temprana de la violencia doméstica, que la Comisión y los actores responsables elaboren e implementen un sistema de detección temprana de situaciones de violencia doméstica, incorporándolo a las actividades relacionadas con controles médicos de rutina en niños, estudios ginecológicos, etc.
Programa de asistencia pública a estudiantes y docentes en la educación privada (GASTPE)	La EFS recomienda que el Ministerio de Educación: a. Elabore indicadores de desempeño adecuados para determinar en qué medida el Programa mejoró el acceso una educación de calidad y descongestionó el sistema de escuelas públicas. b. Se asegure de que el programa priorice a los más desfavorecidos. c. Conforme un equipo mixto y, a continuación, una dependencia funcional dedicada exclusivamente a la gestión del Programa. d. Desarrolle su Plan estratégico para los sistemas de información para integrar a todos los sistemas informáticos pertinentes, incluidos aquellos de los que supuestamente dispone la Comisión de Asistencia a la Educación Privada.

Fuentes: Oficina Nacional de Auditoría del Reino Unido; EFS de las Islas Fiji, SAO (EFS de Georgia), EFS de Filipinas

Abreviaturas

Para algunos temas, tal vez le resulte difícil evitar la utilización de abreviaturas poco familiares y términos técnicos. Para ayudar al lector, puede incorporar un glosario de términos y una lista de abreviaturas ya sea al comienzo del informe o en un apéndice.

¿Cómo se garantiza la calidad del informe?

En necesario que los procedimientos de control de calidad constituyan una parte integral de la realización de cada auditoría de desempeño para minimizar el riesgo de error y promover la congruencia en la ejecución (GUID 3910/102). Las EFS pueden ayudar de varias maneras a garantizar que los informes elaborados por ellas sean alta ***calidad***. Por ejemplo, mediante un proceso de esquematización (o 'mapeo') de la evidencia expuesta en el informe en relación con otras fuentes, dando cabida a las opiniones y comentarios de las entidades auditadas acerca del informe antes de la publicación de la versión final de este documento. La ISSAI 140 brinda orientación adicional sobre el control de calidad.

¿Cómo se esquematiza ('mapea') la evidencia con relación a sus fuentes?

Es una buena práctica armonizar los datos o generar un rastro de auditoría equivalente para sustentar todas las cifras, los hechos y los juicios que aparecen en el informe. Mediante esta práctica se limitará el riesgo de que el informe contenga errores y se facilitarán las respuestas en el caso de que los revisores, las entidades auditadas o terceros pongan en duda los hechos. La **Figura 46** contiene un ejemplo de cómo preparar armonizar los datos de su informe.

Figura 46: Ejemplo de un documento armonización datos para un informe de auditoría de desempeño

Párrafo	Referencia	Explicación/fuente
2.3	En junio de 2019, la Ministra de Educación anunció que otros programas proyectados de construcción de nuevas instituciones educativas quedarían suspendidos.	En su exposición ante la Legislatura del 3 de junio de 2019, la Ministra de Educación manifestó: "es prioridad de este Gobierno construir las mejores instituciones educativas posibles para nuestros estudiantes. En la primera tanda de las que hemos construido se han detectado algunas fallas. Por lo tanto, aprovecharemos las lecciones aprendidas de estos problemas iniciales antes de proseguir con la construcción de las restantes instalaciones." [Actas de la legislatura, junio de 2019]
2.4	La demora le costará al Ministerio la suma de $15 millones.	La Figura 8 contiene un desglose de esta suma total. La fuente es el Plan de Proyecto del Ministerio, V 3.7, de mayo de 2019 La suma total de $15 millones se integra del siguiente modo…

Fuentes: NAO, EFS de Fiji, SAO (EFS) de Georgia, y EFS de Filipinas

¿Qué es el proceso de revisión del informe?

En el Capítulo 2 expusimos la necesidad de que las EFS realicen verificaciones de la calidad como parte de su marco de control y aseguramiento de la calidad. Antes de la publicación, las EFS someten sus borradores de informes ya revisados a controles de calidad internos. Las EFS tienen sus preferencias respecto a los procedimientos de revisión de la calidad, sin embargo, lo habitual es que esta revisión sea realizada por:

- los directivos a diferentes niveles dentro de la EFS;
- expertos en comunicaciones;
- una oficina interna de la EFS independiente del equipo de auditoría;
- posiblemente, un experto externo. Por ejemplo, usted podría solicitar que la revisión sea llevada a cabo por un profesional académico, un metodólogo u otro experto dotado de un conocimiento cabal de la actividad auditada.

Tales revisiones le brindarán un aseguramiento independiente de que el informe es imparcial y equilibrado. Para lograr dicha imparcialidad y equilibrio:

- trate la evidencia recopilada con objetividad, evitando sesgos y prejuicios;
- asigne la debida importancia tanto a aquella evidencia positiva como negativa que sea relevante para las preguntas de la auditoría;
- presente la evidencia de una forma que no induzca a error o que probablemente lleve al lector a extraer conclusiones inexactas de ella.

Es importante que los revisores dispongan de las aptitudes necesarias para aplicar un ***juicio profesional*** independiente. El Capítulo 2 contiene más detalles acerca de la aplicación del juicio y el escepticismo profesionales.

Como se expuso previamente, las EFS también someten su borrador a revisión por parte de la dirección superior, los editores, y/o los especialistas en comunicación. En la **Figura 47** se muestra el modo en que una EFS organiza el control de calidad de sus borradores de informes de auditoría.

Figura 47: El modo en que la EFS de Tanzania efectúa las revisiones para el control de calidad de sus informes de auditoría

Control de calidad

El control de calidad no es algo que los revisores puedan imponer, sino un elemento incorporado al proceso de auditoría de desempeño como un todo. Sin embargo, la revisión de control de calidad es una parte importante de este proceso. En la EFS de Tanzania, al igual que en todas las demás EFS, se considera que la calidad de los informes de las auditorías de desempeño reviste una importancia fundamental. La generación de confianza requiere un largo tiempo, pero dicha confianza puede deteriorarse fácilmente debido a la carencia de información y la falta de idoneidad de los análisis de los informes individuales. El propósito de las revisiones de los controles de calidad es mejorar la calidad de los informes y tomar recaudos frente a potenciales defectos en lo relativo a este factor.
La EFS recurre de forma sistemática a tres tipos de revisiones de control de calidad en todas las auditorías de desempeño: revisión entre pares, revisiones a cargo de expertos en la materia, y revisiones a cargo de tres niveles directivos.

En el caso de las **revisiones entre pares**, los colegas de otros equipos examinan los planes de auditoría además del borrador del informe. El borrador del estudio previo y el borrador del informe de auditoría se analizan en reuniones organizadas con todos los auditores de desempeño. La EFS proyecta ampliar la práctica de la auditoría de desempeño y es posible que precise limitar estas reuniones de revisión a las diferentes secciones. La revisión entre pares brinda una oportunidad para que el equipo de auditoría ponga a prueba su criterio en relación con la experiencia colectiva y el conocimiento de sus colegas. Otro beneficio es que sirve para mantener a los revisores y otros miembros del personal al corriente de lo que otros equipos de auditoría están haciendo y compartir enfoques novedosos (p. ej., técnicas adecuadas para la recopilación de datos en una determinada localidad debido a su comportamiento cultural) y experiencias exitosas. Esto contribuye a la uniformidad y al logro de mejoras en las prácticas de auditoría de desempeño.

La EFS también solicita a **expertos en la materia** que revisen todos los borradores de los informes antes de su publicación. Los expertos se seleccionan entre especialistas de renombre en el campo de que se trate, con una amplia experiencia teórica y práctica en la materia auditada. Por ejemplo, pueden convocarse profesores de instituciones de educación superior, funcionarios públicos retirados o cualquier otro experto que no tenga un interés propio en la entidad auditada. Los expertos brindan sugerencias y asesoramiento sobre los hallazgos preliminares, conclusiones y recomendaciones plasmados en el borrador y analizan cuestiones complicadas, ambiguas o litigiosas y estrategias alternativas para la presentación de informes. Esto nos ayuda a mejorar la calidad de nuestros informes. El Contralor y Auditor General (CAG) participa personalmente en las reuniones de revisión con los expertos. Como complemento del examen de supervisión, esto resulta sumamente útil para brindar al CAG certeza acerca de la calidad del borrador del informe.

La **revisión de los supervisores** tiene por finalidad asegurarse de que las decisiones importantes sean tomadas por el equipo, y el informe de la auditoría sea revisado por funcionarios en condiciones de someter al equipo a un cuestionamiento riguroso. Los líderes de los equipos son supervisados por sus superiores, los Auditores Generales Adjuntos (AGA), y el Subauditor General (SAG) responsable por la auditoría de desempeño. La responsabilidad de los directivos es asegurarse de que las auditorías bajo su competencia se realicen conforme a los procedimientos establecidos. La estructura directiva de la EFS se instrumentó recientemente. Dada esta estructura, todos los borradores de informes serán revisados por los AGA responsables, así como también por el SAG y el CAG.

Fuente: Manual de auditoría de desempeño de la AFROSAI-E, 2016

Durante este proceso, es importante que los revisores reconsideren con detenimiento el encadenamiento lógico que conduce desde los hallazgos preliminares hasta el análisis y de allí hacia las conclusiones de la auditoría. Antes de extraer las conclusiones definitivas, es necesario tener en cuenta perspectivas disímiles y todos los argumentos relevantes. Es especialmente relevante cerciorarse de que un lector razonable alcance una conclusión similar partiendo de la misma evidencia. Estos tipos de revisiones deberían registrarse en el archivo de auditoría; es importante que el equipo de auditoría documente el modo en que ha respondido y cómo se resolvieron los disensos.

¿Cómo se consideran los comentarios de las entidades auditadas por terceros?

Como se expone en el Capítulo 6, es un requisito de las ISSAI que el equipo converse acerca de los hallazgos con las entidades auditadas (GUID 3920/129-136). Asimismo, antes de finalizar el informe, también es importante recabar las opiniones de las entidades auditadas y terceros, e incorporar las modificaciones correspondientes previamente a la publicación (GUID 3920/136). Para lograr una total transparencia, algunas EFS también publican los comentarios formales de las entidades auditadas y/o un análisis de tales comentarios en el informe definitivo.

La Norma

El auditor debe otorgar a la entidad auditada la oportunidad de comentar sobre los hallazgos, conclusiones y recomendaciones de la auditoría, antes de que la EFS emita el informe de auditoría correspondiente.

Fuente: ISSAI 3000/129

Cuando usted hace entrega formal de un ejemplar de su informe a las entidades auditadas, ellas pueden formular comentarios acerca de:

- la exactitud fáctica del informe;
- el modo en que usted ha interpretado los hechos y extraído las conclusiones;
- las derivaciones de las recomendaciones que usted ha formulado.

Es importante examinar con detenimiento las respuestas de las entidades auditadas, realizando cualquier cambio que corresponda al borrador del informe sobre la base los estándares aplicables a la evidencia. Como se señaló anteriormente, usted ya habrá conversado acerca de sus hallazgos emergentes con las entidades auditadas. Sin embargo, algunas veces estas responden de manera diferente tras haber visto sus hallazgos reflejados en un informe.

Como parte de su rastro de auditoría, mantenga un resumen formal del modo y el motivo de la incorporación de cualquier modificación sugerida por las entidades auditadas, además de una copia de los comentarios de las entidades auditadas.

La Norma

El auditor debe registrar, en documentos de trabajo, la examinación de los comentarios recibidos de la entidad auditada, incluidas las razones para hacer cambios al informe de auditoría o bien para rechazar los comentarios recibidos.

Fuente: ISSAI 3000/130

Asimismo, los informes de auditoría a menudo incluyen referencias directas o indirectas a terceros (organizaciones, grupos e individuos que no forman parte del alcance de una auditoría). Por ejemplo, su informe puede referirse a una organización de beneficencia o a otra asociación que represente a prestatarios de servicios públicos.

Se recomienda notificar a dichas terceras partes y solicitar que verifiquen la precisión y exhaustividad de las declaraciones que les sean pertinentes. Este proceso permite a las EFS garantizar que las referencias a terceros sean exactas y ecuánimes.

¿Cómo publicar el informe definitivo y comunicar los resultados?

La Norma

La EFS debe hacer ampliamente accesibles sus informes de auditoría, tomando para ello en consideración las regulaciones existentes sobre confidencialidad de información.

Fuente: ISSAI 3000/133

Las EFS deberían publicar y distribuir sus informes de acuerdo con sus mandatos específicos (GUID 3920/137). La distribución amplia de los informes de auditoría puede servir para promover la credibilidad de la función de auditoría. Las prácticas pueden variar entre una EFS y otra. Los destinatarios principales de los informes de auditoría de desempeño son la Legislatura, el Poder Ejecutivo, las entidades auditadas y el público. Una buena auditoría de desempeño permite a la Legislatura supervisar con eficacia el desempeño del gobierno y sus organismos, e influir en los decisores dentro del gobierno y la función pública para que se realicen aquellos cambios que conduzcan a una mejora del desempeño. Sin embargo, también está el público general y otras partes interesadas, entre ellas, el sector privado y los medios, que pueden tener un interés, pero cuyo enfoque en los resultados de las auditorías de desempeño posiblemente sea distinto (ISSAI 3000/135). Es importante comunicarse con todas las partes interesadas pertinentes, y tal vez desee considerar la posibilidad de generar productos adicionales (GUID 3920/141)

Informes que contienen información sensible o clasificada pueden no ser publicados en su totalidad (ISSAI 3000/134). Si usted excluyese contenido sensible o clasificado del informe publicado, debería indicar eso en el informe, además de las razones de dicha omisión (GUID 3920/138).

Al elaborar un informe de auditoría de desempeño, recuerde ...

... dotar al informe de una estructura lógica y razonable;

... redactar las recomendaciones de acuerdo con el marco SMART (Specific, Measurable, Achievable, Relevant and Time-bound);

... asegurarse de que el informe sea integral, convincente, de fácil lectura y equilibrado;

... asegurarse de que el informe se someta a una revisión independiente, para cerciorarse del que se cumplan las normas de la Entidad Fiscalizadora Superior y que la evidencia respalde los hallazgos y conclusiones; y

... brindar tiempo suficiente para recibir y considerar comentarios de la entidad auditada y terceros pertinentes.

Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

Capítulo 8

¿Cómo realizar el seguimiento de los resultados de las auditorías?

En este capítulo se analiza la importancia de realizar el seguimiento de los hallazgos y recomendaciones de las auditorías de desempeño, y el momento de hacerlo.

En él se responderán las siguientes preguntas:

- ¿Qué es el seguimiento de una auditoría de desempeño?
- ¿Cómo se realiza el seguimiento de una auditoría?
- ¿Cuándo se realiza el seguimiento de una auditoría?
- ¿Cómo se determina el impacto de la auditoría?
- ¿Cómo se informa acerca de los resultados del seguimiento?

¿Qué es el seguimiento de una auditoría de desempeño?

La Norma

El auditor debe dar seguimiento, según sea apropiado, a los hallazgos y recomendaciones de auditorías previas, y la EFS debe informar al Legislativo, en caso de ser posible, sobre las conclusiones e impactos de todas las acciones correctivas relevantes.

El auditor debe enfocar el seguimiento sobre si la entidad auditada ha abordado de forma adecuada los problemas y remediado la situación subyacente, tras un periodo razonable.

Fuentes: ISSAI 3000/136 e ISSAI 3000/1393000/139

El seguimiento es un examen de las medidas correctivas tomadas por las entidades auditadas, u otra persona o entidad responsables, a partir de los hallazgos y recomendaciones surgidos de una auditoría de desempeño. El seguimiento es la última etapa de ciclo de auditoría, y habitualmente se inicia luego de haber transcurrido un período suficiente para el abordaje de los hallazgos o la implementación de

las recomendaciones. Se trata de una actividad ***independiente*** que refuerza el valor del proceso de auditoría mediante el fortalecimiento de su impacto.

Un objetivo esencial de la auditoría de desempeño es mejorar tanto el desempeño como la rendición de cuentas del sector público mediante la implementación de recomendaciones de auditoría (remítase al Capítulo 1). El abordaje de los hallazgos y la implementación oportuna de las recomendaciones de auditoría es la responsabilidad de las entidades auditadas. Mediante un proceso de seguimiento, usted puede monitorear si los problemas o hallazgos se han abordado y de qué modo, si la situación subyacente ha sido subsanada, y si las entidades auditadas han implementado las recomendaciones de auditoría. Recuerde que es posible que la entidad auditada haya tomado otras medidas para abordar el hallazgo, en lugar de implementar la recomendación formulada. En tanto la intención plasmada en la recomendación se lleve efectivamente a la práctica a través de estas medidas, la cuestión debería considerarse abordada.

Según la INTOSAI-P12, la presentación de informes sobre las medidas de seguimiento tomadas sobre a partir de los hallazgos y recomendaciones una auditoría es una forma de contribuir a garantizar que aquellos a cargo de la gobernanza del sector público cumplan con sus responsabilidades y apliquen las medidas correctivas pertinentes. Según el mandato de la EFS y los mecanismos constitucionales más amplios, las partes interesadas pueden abarcar la Legislatura, las comisiones legislativas, y/o la dirección y órganos de gobierno de las entidades auditadas.

En la mayoría de los países, las entidades auditadas no tienen la obligación legal de implementar las recomendaciones formuladas por las EFS. Además de brindar muchos beneficios, como se expone a lo largo de este manual, el desarrollo de una buena relación con las entidades auditadas puede acrecentar la probabilidad de que se aborden las deficiencias detectadas durante la auditoría y se implementen las recomendaciones formuladas. Durante el proceso de auditoría y dentro del propio informe, es importante que usted brinde evidencia convincente de que el abordaje de los hallazgos y la implementación de las recomendaciones acarreará beneficios considerables para las entidades auditadas, las instituciones públicas y los ciudadanos. El seguimiento debería enfocarse en determinar si se han implementado adecuadamente y qué efectos han tenido las recomendaciones de la auditoría, y si la entidad auditada ha abordado de manera adecuada las deficiencias identificadas, una vez transcurrido un período razonable (ISSAI 3000/140). Usted, en su carácter de auditor, tiene que evaluar en cada caso qué constituye un plazo razonable para la implementación de cada recomendación, dado que no es posible medir con un criterio realista los resultados en una etapa demasiado temprana del seguimiento.

La realización de un seguimiento de los hallazgos y recomendaciones de auditoría sirve a varios propósitos (GUID 3920/147):

- **Evaluar en qué medida las entidades auditadas han implementado cambios en respuesta a los hallazgos y recomendaciones de una auditoría.** El seguimiento puede ayudarle a determinar qué medidas han tomado las entidades auditadas para subsanar cualquier debilidad identificada a raíz de una auditoría.

- **Determinar los impactos atribuibles a la auditoría.** Del seguimiento pueden surgir ahorros de costos y mejoras de índole no financiera atribuibles a las auditorías.
- **Identificar aquellas áreas cuyo seguimiento sería de utilidad en tareas futuras.** El seguimiento de los hallazgos y recomendaciones surgidos de auditorías previas puede ayudar a las EFS a identificar casos en los que sería conveniente realizar una nueva auditoría para determinar el modo en el que el desempeño ha variado.
- **Evaluar el desempeño de la EFS.** El seguimiento sirve como fundamento para estimar y evaluar el nivel de desempeño de una EFS y contribuir a un mayor conocimiento de las prácticas de la entidad y a su mejora. En este sentido, el seguimiento de los resultados de auditoría puede funcionar como una herramienta de aseguramiento de la calidad.
- **Brindar a la legislatura y el gobierno comentarios y sugerencias acerca del impacto de la auditoría.** El seguimiento puede brindar información sobre el desempeño y las mejoras realizadas por las entidades auditadas en respuesta a la auditoría.

¿Cómo realizar el seguimiento de una auditoría?

Es importante que la EFS desarrolle un proceso que permita efectuar un seguimiento de los hallazgos realizados y las recomendaciones formuladas sobre la base de auditorías de desempeño anteriores. La documentación de la auditoría desempeña un papel fundamental en la labor de seguimiento debido a que, en muchos casos, los auditores encargados de realizarla no son aquellos que ejecutaron la auditoría.

Al efectuar un seguimiento, es importante que usted, en su carácter de auditor/a, adopte un enfoque imparcial e ***independiente*** para determinar si la entidad auditada ha tomado las medidas adecuadas para abordar dichos hallazgos y recomendaciones. Al realizar esta determinación, usted debería utilizar los mismos estándares y métodos utilizado por el equipo que ejecutó la auditoría de desempeño.

La GUID 3920/152 se refiere a diferentes métodos que pueden utilizarse específicamente para llevar a cabo un seguimiento de los hallazgos y recomendaciones. Los métodos que aplicar dependerán de los procedimientos y las prioridades que su EFS establezca. Tales métodos incluyen:

- Transcurrido cierto período, programe una reunión con la entidad auditada para determinar qué medidas se han tomado en respuesta a los hallazgos y las recomendaciones de la auditoría. Además de la información recabada durante la reunión, los representantes de la entidad auditada deberían aportar documentación que acredite las medidas correctivas aplicadas y sus efectos.
- Solicite a la entidad auditada que informe a la EFS por escrito acerca de las medidas que ha tomado o que tomará para abordar los hallazgos y las recomendaciones expuestos en el informe de la auditoría (el Apéndice 24 contiene un ejemplo sobre el modo de obtener información por escrito acerca de las medidas tomadas).
- Realice llamadas telefónicas o visitas de campo limitadas para recopilar información acerca de las medidas tomadas por la entidad auditada. En ambas instancias se necesita el respaldo de la documentación correspondiente.
- Manténgase informado/a acerca de las reacciones de la entidad auditada y otras personas responsables, la Legislatura y los medios. Esto le ayudará a determinar si los problemas identificados han sido adecuadamente abordados.
- Solicite a equipos de auditoría financiera y/o de cumplimiento de su EFS que recabe información acerca de las medidas tomadas en respuesta a sus hallazgos y recomendaciones como parte de los procedimientos de auditoría de dichos equipos, y analice la información y los documentos recibidos.
- Si fuese necesario, realice una nueva auditoría de desempeño. La EFS debería decidir si es preciso realizar una auditoría de seguimiento, considerando la relevancia del tema y el impacto que la nueva auditoría podría generar. Una auditoría de seguimiento también podría ser una forma de evaluar situaciones cuando un problema continúa, incluso cuando las recomendaciones hubiesen sido implementadas.

Sugerencias sobre el seguimiento

Una vez que el titular de la Entidad Fiscalizadora Superior (EFS) haya aprobado el informe de la auditoría, el líder del equipo a cargo de ésta podría enviar a la entidad auditada una plantilla de plan de acción para que ésta la complete y devuelva a las EFS. El plan de acción debería incluir el tipo de medidas que la entidad auditada ha tomado o se propone tomar para abordar los hallazgos y recomendaciones además de los plazos y las personas de contacto.

Si fuese necesario, el equipo de auditoría podría reunirse con representantes de la entidad auditada para analizar y clarificar la información contenida en el plan de acción. Es recomendable establecer una fecha límite para que la entidad auditada complete y envíe el plan de acción.

Fuente: Equipo de Desarrollo IDI/SAD

Los procedimientos que usted utilice para elaborar los documentos de trabajo de su auditoría también deberían utilizarse para documentar la evidencia recopilada durante el seguimiento (remítase al Capítulo 2 para más información sobre la organización de los documentos de trabajo de la auditoría). También es útil disponer de un marco para evaluar la evidencia y determinar si se han abordado los hallazgos e implementado las recomendaciones. El Apéndice 24 contiene una ilustración que puede utilizarse para realizar esta evaluación. Dicho marco le permitirá evaluar y documentar el grado y el estado de implementación de sus hallazgos y recomendaciones. Al examinar la evidencia acerca del cumplimiento de las recomendaciones de la auditoría por parte de la entidad auditada, posiblemente también le convenga disponer de un sistema para categorizar el grado de implementación. Por ejemplo, podrían utilizarse las siguientes categorías:

- **Totalmente implementada:** la entidad auditada ha tomado medidas coincidentes con la intención expresada en la recomendación. Es posible que la entidad auditada haya abordado el problema recurriendo a medidas diferentes de las recomendadas.
- **Parcialmente implementada:** la entidad auditada ha tomado algunas medidas, pero todavía no ha implementado plenamente la recomendación.
- **No implementada:** la entidad auditada no ha tomado medidas para implementar la recomendación habiendo transcurrido un período suficiente. Es decir, el plazo señalado por la entidad auditada para implementar una recomendación se ha cumplido sin que ésta haya actuado en consecuencia.
- **Ya no tiene relevancia:** se trata de una recomendación que ha quedado superada por determinados acontecimientos o circunstancias, y perdido su relevancia.
- **No pudo verificarse:** no pudo comprobarse el estado de implementación de la recomendación.

Es importante que en las recomendaciones de la auditoría se reflejen las acciones positivas, puesto que esto implica un reconocimiento tanto a la entidad auditada como a la EFS.

Esto puede ser una motivación adicional para que los auditores y la EFS realicen actividades de seguimiento y tener efectos positivos en la imagen, la reputación y la credibilidad de esta última.

Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

Como se mencionase, en algunas ocasiones, el proceso de seguimiento puede revelar cuestiones significativas que requieren una revisión adicional. En aquellos casos en los que se precisa una revisión adicional efectúe una nueva auditoría de desempeño. Si su EFS decidiese realizar una nueva auditoría sobre el mismo tema, es importante determinar los motivos por los que no se no se han abordado los hallazgos y recomendaciones anteriores. En algunos casos, es posible que otros factores hayan modificado la situación subyacente, privando de relevancia a las recomendaciones, o bien que, por razones desvinculadas de la auditoría, el problema haya dejado de existir. Todas estas son consideraciones que usted ha de tener en cuenta, además de la oportunidad adecuada para efectuar el seguimiento de la auditoría.

¿Cuándo se realiza el seguimiento de una auditoría?

Por lo general, el seguimiento se realiza de forma periódica, según el criterio de la EFS. La prioridad asignada a las tareas de seguimiento habitualmente se evalúa como parte de la estrategia general de auditoría de la EFS. Debe darse suficiente tiempo a la entidad auditada para que ésta implemente las medidas adecuadas (GUID 3920/148).

Su equipo de auditoría debe considerar la cuestión del seguimiento durante el desarrollo de la auditoría y, especialmente, mientras se redactan los hallazgos y recomendaciones. Al hacerlo, como se explica en el Capítulo 6, el equipo debe asegurarse de que las entidades auditadas los pueda implementar adecuadamente, y que el beneficio previsto sea acorde al costo de dicha implementación. Asimismo, hacia la finalización de la auditoría, es conveniente que su equipo de auditoría mantenga conversaciones de alto nivel con la dirección superior de las entidades auditadas para determinar los procedimientos para realizar el seguimiento.

Por ejemplo, la EFS podría acordar con las entidades auditadas un procedimiento mediante el cual, cuando ellas formulen comentarios sobre el informe, también deberán indicar un plazo para la implementación de las recomendaciones. Esto puede ser de utilidad tanto para la entidad auditada como para la EFS, puesto que ayudaría a planificar el cronograma de seguimiento y las medidas a tomar para implementar las recomendaciones. Las entidades auditadas también pueden proponer un plan de acción.

En la ISSAI 3000/139 se estipula que el auditor debe ocuparse de realizar un seguimiento para corroborar si las entidades auditadas han abordado adecuadamente los problemas y solucionado la situación subyacente una vez transcurrido un período razonable, que puede depender del contexto y la naturaleza de las recomendaciones formuladas. Naturalmente, es posible que algunas recomendaciones precisen un plazo más a prolongado para su implementación, mientras que el plazo para la implementación de otras recomendaciones quizá sea más breve. También hay que considerar qué tipo de datos pueden generarse en cada momento. Por ejemplo, el efecto de la implementación de las recomendaciones solamente puede medirse una vez transcurrido un período suficiente.

Es posible que, con el transcurso del tiempo algunos hallazgos y recomendaciones ya no resulten aplicables. En ese sentido, al realizar el seguimiento es necesario concentrarse en aquellos hallazgos y recomendaciones que siguen siendo relevantes. (GUID 3920/151).

La cronología del seguimiento constituye una decisión clave que la dirección de cada EFS debe tomar de acuerdo con sus políticas y mandato. Por ejemplo, es posible que la entidad tenga la política de realizar seguimientos con una frecuencia anual. Esta práctica puede ayudar a informar los resultados de forma sistemática, sin embargo, existe una alta probabilidad de que durante el primer año posterior a la publicación del informe de auditoría se observen escasas evidencias de impactos. Independientemente del período de presentación de informes escogido, la EFS debe ser consciente de cualquier limitación inherente a su análisis, y dar cuenta de ello.

Por ejemplo:

- En la **EFS de Brasil**, el cronograma de seguimiento se decide luego del análisis del plan de acción completado por la entidad auditada. Los marcos cronológicos para la realización del seguimiento se determinan en función de los plazos límites señalados por las entidades auditadas para implementar las recomendaciones.
- En la **EFS de los Estados Unidos**, tras realizar una auditoría de desempeño e informar sobre sus resultados, los auditores realizan un seguimiento de las entidades auditadas por lo menos una vez al año, durante un período de cuatro años. Luego de ello, también miden su efecto en la mejora de la rendición de cuentas, las operaciones y los servicios del gobierno mediante la observación del porcentaje de recomendaciones implementadas dentro de los cuatro años.
- En la **EFS de Georgia**, los auditores tratan de realizar un seguimiento de las recomendaciones dos veces al año, sobre la base de los planes de acción provistos por las entidades auditadas. Además, están desarrollando un sistema electrónico de monitoreo de las recomendaciones para simplificar el proceso. Para las auditorías importantes, ellos consideran la posibilidad de realizar un seguimiento luego de varios años, si correspondiese.
- En la **EFS de Filipinas**, los auditores adjuntan al informe de auditoría de desempeño presentado una solicitud para que las entidades auditadas elaboren un plan de acción basado en las

recomendaciones expuestas en el informe. Las entidades auditadas completan y entregan a la EFS un formato de plan de acción estandarizado entro de los 60 días a partir de la recepción del informe. El seguimiento del estado de implementación de las recomendaciones se efectúa a fin de año.

- En el **Tribunal de Cuentas Europeo** y en la **EFS de Noruega**, el seguimiento normalmente se realiza tres años después de la publicación del informe de la auditoría de desempeño. Esto permite que transcurra suficiente tiempo como para que las entidades auditadas implementen las recomendaciones de auditoría.

¿Cómo se determina el impacto de la auditoría?

Una de las razones del seguimiento ha sido determinar el impacto que la auditoría ha tenido en la mejora de las cuentas públicas y la prestación de servicios. Existen varias formas de medir el impacto de la implementación de las recomendaciones. Los siguientes son ejemplos adaptados de la EFS de Brasil y E.E.U.U.

- **Financieros:** beneficios relacionados con la reducción de los gastos o el aumento de los ingresos. Por ejemplo, la implementación de una recomendación de cerrar una planta de mantenimiento con un bajo volumen de operaciones dio como resultado ahorros por USD 50 millones.
- **Cualitativos y cuantificables:** beneficios relacionados con mejoras en el desempeño que pueden cuantificarse. Por ejemplo, la implementación de una recomendación dio lugar a una reducción de 15 días en el tiempo de espera para un tratamiento de cáncer de pulmón.
- **Cualitativos y no cuantificables:** beneficios relacionados con mejoras en el desempeño que no pueden cuantificarse. Por ejemplo, la implementación de una recomendación dio lugar a una mejora en los procedimientos de seguridad del personal encargado de manipular materiales peligrosos.

El impacto de la auditoría debe considerarse durante la totalidad de la auditoría, desde la selección del tema correspondiente hasta el seguimiento de la auditoría inclusive. Durante el proceso de seguimiento, el impacto de la implementación de las recomendaciones por parte de la entidad auditada puede evaluarse y medirse de diferentes formas. Por ejemplo, para determinar si se han producido cambios, lo que usted podría hacer es comparar la situación hallada durante el seguimiento con la hallada durante la auditoría. Al obrar de este modo, es importante separar los efectos originados en la implementación de las recomendaciones de los cambios que responden a otros factores.

Las entidades auditadas también pueden calcular el impacto de las medidas tomadas o subcontratar la realización de estudios para determinar dicho impacto. Usted también podría encontrarse con que una organización externa ya ha evaluado de forma independiente el impacto de sus hallazgos y recomendaciones.

Por ejemplo, en la EFS del Reino Unido, cuando un equipo de auditoría estaba realizando un seguimiento de los hallazgos y recomendaciones de una auditoría realizada en centros de atención de traumatismos graves, se advirtió que ya se había realizado un estudio de carácter académico en el que se midió el impacto de los cambios producidos a raíz de su informe de auditoría. Si tales estudios existiesen, usted podrá analizarlos y evaluar si es posible utilizar los resultados obtenidos como evidencia del impacto de la recomendación.

Ejemplo de resultados del seguimiento de auditorías

Según datos surgidos del seguimiento realizado, en 2019 la labor de la Oficina de Rendición de Cuentas (GAO) del gobierno de los Estados Unidos reportó beneficios financieros por la suma USD 214.700 millones. Un rendimiento de aproximadamente USD 338 por cada dólar invertido por el país en la GAO. También se identificaron otros 1.418 beneficios: aquellos que no son susceptibles de medirse en dinero, pero que dieron como resultado mejoras tanto en programas como en operaciones del gobierno en su conjunto.

Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

Una encuesta realizada por la EUROSAI ha permitido identificar seis factores que inciden en el impacto de auditoría (EUROSAI, 2021). Ellos son:

- La calidad de los informes de auditoría.
- Una relación constructiva entre el auditor y las entidades auditadas.
- La existencia de un sistema de seguimiento.
- El involucramiento de la Legislatura.
- La información sobre los resultados del sistema de seguimiento.
- La utilización de los resultados del seguimiento para el sistema de monitoreo de del desempeño y la evaluación de riesgos.

¿Cómo se informa acerca de los resultados del seguimiento?

Las EFS pueden beneficiarse de un sistema que sirva para informar acerca de los resultados de la labor de seguimiento. Informar públicamente acerca de los beneficios derivados de las auditorías de desempeño de una EFS es importante para demostrar el valor que la entidad ha aportado. Esto puede ayudarlas a justificar sus solicitudes de presupuesto o recursos, e incidir positivamente en su reputación y credibilidad.

Los resultados de sus esfuerzos orientados al seguimiento pueden informarse de manera individual, o consignarse en un informe consolidado en el cual se integren los resultados de la totalidad o partes de la labor de seguimiento de su EFS. Los informes de seguimiento consolidados pueden incluir un análisis de tendencias y temas comunes dentro de una diversidad de áreas auditables. Independientemente de su formato, todos los informes de seguimiento deben ser balanceados y los hallazgos presentados de manera objetiva y ecuánime (GUID 3920/155).

Un informe de seguimiento podría tener la siguiente estructura:

1. **Introducción**: explicación de los motivos de la realización de la auditoría e información sobre actividades de seguimiento anteriores, si se hubiesen efectuado.
2. **Reseña:** breve explicación sobre el tema de auditoría.
3. **Metodología:** el modo en que el seguimiento fue realizado.
4. **Hallazgos de la auditoría**: esta es la sección principal del informe. Puede contener los hallazgos, las recomendaciones respectivas y la conclusión acerca de la situación hallada durante el seguimiento en lo relativo a la implementación de las recomendaciones.
5. **Comentarios de las entidades auditadas:** resumen de los comentarios realizados sobre el borrador del informe de seguimiento.
6. **Conclusión:** reseña de la situación de las recomendaciones.

La **Figura 48** contiene una ilustración de una parte adaptada de un informe de seguimiento de la EFS de Brasil, correspondiente a una auditoría de desempeño ejecutada sobre un programa brasileño denominado “Brasil en los deportes de alto rendimiento”.

Figura 48: Adaptado de una parte de un informe de seguimiento

Extracto de un informe de seguimiento

… III.4 Apoyo socioeducativo a las deportistas una vez finalizadas sus carreras
La expresión 'transición de carrera', hallada comúnmente en la bibliografía, se refiere al momento en que un deportista se prepara para retirarse del entrenamiento y la competencia. Son varios los motivos que pueden llevar a la finalización de una carrera deportiva, entre ellas, la reducción en el rendimiento debido al avance de la edad, o incluso la búsqueda de otras ocupaciones en la vida. Por lo tanto, dicho proceso puede ser planificado u compulsivo.
En Brasil, la Política sectorial relativa a los deportes de alto rendimiento prevé, como uno de sus objetivos, brindar a los atletas y para atletas, durante el transcurso de sus carreras deportivas, la posibilidad de adquirir capacitación intelectual y profesional.
III.4.1 Sobre qué se informó en la auditoría
En la auditoría llevada a cabo, se señaló que la cuestión del período subsiguiente a la conclusión de la carrera de los deportistas no formaba parte de la agenda de medidas a adoptar por el gobierno.
La EFS recomendó a la Secretaría de deportes de alto rendimiento que estructure un plan estratégico para reconfigurar el sistema de apoyo a los atletas y exatletas, de modo tal de brindarles condiciones que les permitiesen mantenerse en el ámbito del deporte luego de finalizar sus carreras deportivas.
III. 4.2 Situación hallada durante el seguimiento
Falta de implementación de la recomendación.
En el plan de acción no existe una propuesta concreta para implementar la recomendación. Cuando se le consultó sobre el asunto, la entidad auditada informó que se está diseñando un proyecto. El objetivo es brindar capacitación virtual a profesionales para que se desempeñen en funciones vinculadas con la gestión deportiva. Esa fue la única medida mencionada relacionada con la recomendación.
Durante el seguimiento, la EFS realizó una encuesta, y una conclusión fue que a este tema se le asigna escasa importancia en la planificación de las federaciones y confederaciones, sin estrategias consolidadas apuntadas al apoyo socioeducativo de los deportistas.
Con respecto a las iniciativas dirigidas a brindar apoyo a la formación de los deportistas o su profesionalización en una carrera alternativa, la mayoría de los dirigentes de las confederaciones (67%) y las federaciones (57%) que respondieron el cuestionario calificaron los planes de sus entidades como inexistentes o incipientes. Con respecto a la disponibilidad de programas de capacitación, un 76% de las federaciones y un 67% de las confederaciones señalaron que no existe planificación alguna en este sentido.
Cuando se les consultó acerca de los factores que podrían motivar su deseo de abandonar sus carreras a corto plazo, el 42% de los deportistas que respondió el cuestionario señaló el ítem 'falta de perspectivas en cuanto a mi profesionalización como deportista'. Esta situación termina por incidir en el nivel de satisfacción y motivación de los deportistas.
Debido a la situación hallada, la recomendación se considera no implementada. …

Fuente: Adaptado de un informe de seguimiento de la EFS de Brasil

Una EFS también puede informar acerca de los resultados de su labor de seguimiento de otras formas. Por ejemplo, la GAO de los EE. UU. mantiene una base de datos públicamente disponible de sus recomendaciones de auditoría y la situación de estas. La entidad utiliza esta base de datos, además de otros mecanismos, como su Informe de desempeño y rendición de cuentas, para ayudar a comunicar la situación de su labor de seguimiento y el impacto generado por ella. La GAO también emite informes públicos sobre los porcentajes de sus recomendaciones totales formuladas dentro de los últimos 4 años que han sido implementadas.

La presentación de los informes de seguimiento debe realizarse de acuerdo con los procedimientos establecidos por la EFS. El hecho de que resulte adecuado o no presentar el informe de seguimiento

a la Legislatura dependerá del modo en que la EFS evalúe la importancia de los hallazgos, conclusiones e impactos de las medidas correctivas aplicadas.

Al realizar el seguimiento de una auditoría de desempeño, recuerde ...

… constatar si se han tomado medidas en función de sus hallazgos y recomendaciones;

… informar acerca de las medidas positivas tomadas en respuesta a las recomendaciones de la auditoría, dado que ello importa un reconocimiento tanto a la entidad auditada como a la Entidad Fiscalizadora Superior. Esto puede tener efectos positivos en la imagen, la reputación, el presupuesto y la credibilidad de la EFS;

… adoptar un enfoque imparcial e independiente para determinar si la entidad auditada ha tomado las medidas adecuadas para abordar los hallazgos y recomendaciones;

… considerar la posibilidad de realizar un seguimiento durante el transcurso de la auditoría y, especialmente, al elaborar los hallazgos y recomendaciones;

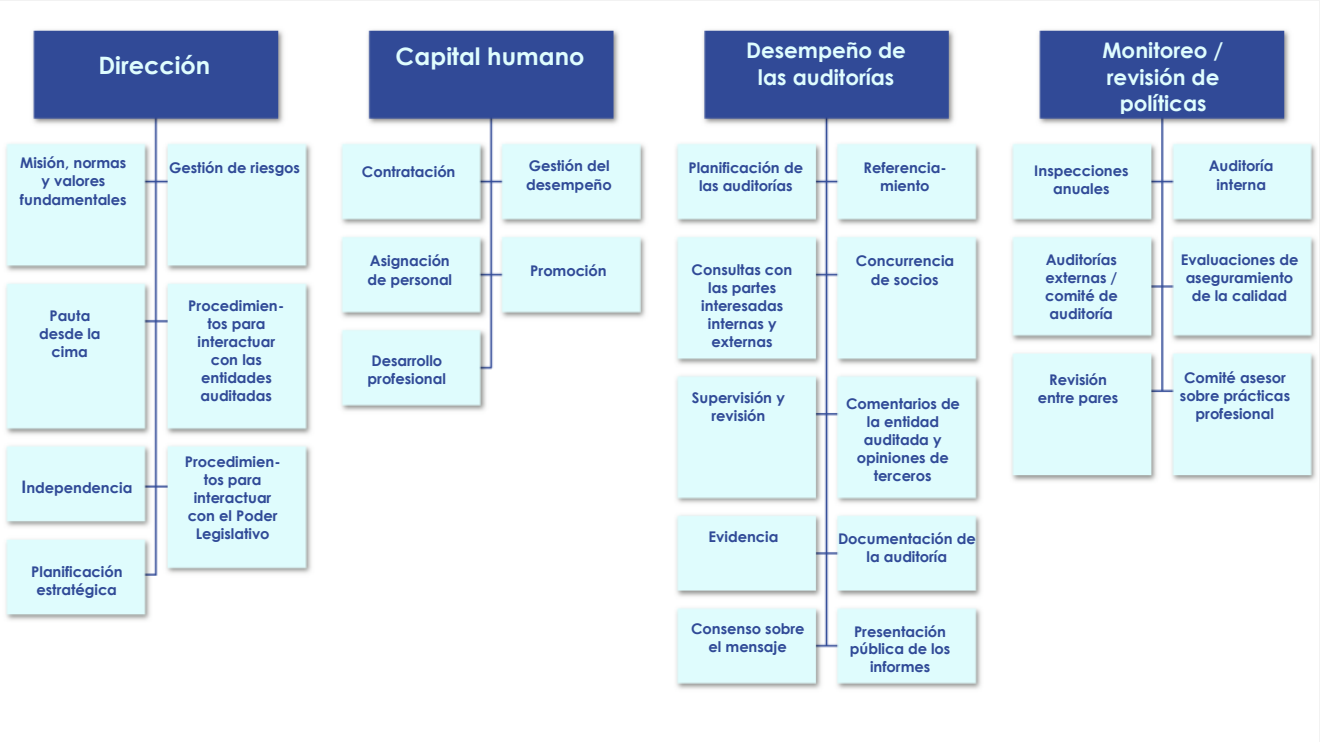
… evaluar si las medidas tomadas por la entidad auditada en respuesta a los hallazgos y recomendaciones son congruentes con las normas que usted aplica para evaluar la evidencia recopilada durante la auditoría y con el modo de hacerlo; y

… dejar constancia de las medidas tomadas por la entidad auditada en los documentos de trabajo de su auditoría, además de garantizar la revisión a cargo de supervisores.

Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

Apéndices

Apéndice 1: Ejemplo de marco de Aseguramiento de la Calidad de una EFS para garantizar el cumplimiento de las normas aplicables



Fuente: Adaptado de la GAO de los EE. UU.

Apéndice 2: Ejemplo de formulario de autorización para realizar actividades externas

Se relaciona con el comportamiento profesional del auditor

Ejemplo de formulario: Autorización para participar en actividades externas[1]

1. Nombre:	**2. Unidad/oficina:**	**3. Puesto/título**
4. Empleador, editor u organización:		**5. Negocio o actividad:**
6. Descripción de su rol, labor, o productos/servicios que usted proveerá:		**7. ¿Su EFS se desempeña en este área?** **¿Usted se desempeña en este área?**
8. ¿Horas durante las que trabajará o prestará servicios de forma voluntaria?		**9. ¿Remuneración?**
10. Describa la relación de negocios, de haberla, entre la EFS y la actividad externa:		
11. Si se tratase de una publicación o discurso, describa el tema y enumere todos los productos relacionados de la EFS: **Nota: el texto de cualquier publicación externa o discurso elaborado deberá ser examinado por la unidad u oficina correspondiente con anterioridad a su publicación o entrega.**		
12. Según lo dispuesto en la Ordenanza 123 de la EFS, solicito la autorización de ésta para participar en la actividad externa previamente descrita. No participaré en la actividad durante mi horario de tareas oficial.		
Fecha y firma del auditor: **13. Recomendación del supervisor** ____ Aprobar ____Aprobar con condiciones (adjuntar un resumen de las condiciones) ____Desaprobar (adjuntar un resumen de los motivos) **Firma del supervisor:**		
14. Firma del funcionario autorizante		
La aprobación caducará dentro de los 3 años, a menos que aquí se indique un plazo más breve:		

[1]Los empleados de la EFS pueden utilizar este formulario para solicitar una autorización para desempeñarse en actividades externas, autorización que podrá requerirse previamente a: (1) realizar una actividad por la que se perciba una remuneración, salario u honorarios a cambio del tiempo, los esfuerzos o las aptitudes de la persona actuante (excluido el reintegro de gastos de traslado u otros gastos efectivamente realizados al desempeñarse en la actividad o empleo en cuestión); (2) desempeñarse en una actividad por la que habitualmente perciba una remuneración, salario u honorarios, incluso si el empleado realizase la actividad de forma gratuita; (3) expresarse oralmente o por escrito, incluso si tales actividades realizadas externamente se llevasen a cabo de forma gratuita, o habitualmente se realizasen de forma gratuita; (4) desempeñarse como funcionario/a, director/a, administrador/a fiduciario/a de una asociación u organización; y (5) postularse para un cargo electivo, cuando ello se encontrase permitido por resolución de la EFS.

Fuente: US GAO de los EE. UU.

Apéndice 3: Ejemplo de declaración de independencia

Ejemplo de formulario: Declaración de independencia del auditor

En todas las cuestiones relacionadas con las auditorías efectuadas por una EFS, tanto ella como sus empleados y demás personas involucradas deberán encontrarse exentas de circunstancias que pudiesen conducir a un tercero razonable e informado a dudar acerca de la integridad, la objetividad o el escepticismo profesional de tales personas; asimismo, deberán mantener su independencia, tanto en su fuero interno como en lo reflejado externamente.

Algunos ejemplos de amenazas a la independencia:

a. Amenazas asociadas al interés propio: es decir, que un interés económico o de otra índole influya indebidamente en el comportamiento o el juicio del auditor o investigador.

b. Amenazas asociadas a auto revisiones: es decir, que un auditor o una organización de auditoría que hubiesen prestado servicios desvinculados de la labor de auditoría no evalúen adecuadamente los resultados de juicios emitidos o servicios prestados con anterioridad como parte de los servicios desvinculados de la labor de auditoría al emitir un juicio relevante para una auditoría.

c. Amenazas asociadas a sesgos: es decir, que a raíz de sus convicciones políticas, ideológicas, sociales o de otra índole, un auditor adopte una postura carente de objetividad.

d. Amenazas asociadas a la familiaridad: es decir, que determinados aspectos de una relación con la dirección o el personal de una entidad auditada, relación que puede ser cercana o de larga data, o con un familiar inmediato o cercano, deriven en la adopción de una postura carente de objetividad por parte del auditor.

e. Amenazas asociadas a una influencia inapropiada: es decir, que influencias o presiones externas incidan en la capacidad de un auditor de emitir juicios independientes y objetivos.

f. Amenazas asociadas a la participación en cargos directivos: es decir que resulten de la asunción de un puesto directivo por parte del auditor, o que de otra forma impliquen el ejercicio por parte de dicho auditor de funciones directivas en la entidad sujeta a fiscalización.

g. Amenazas de carácter estructural: es decir, que el lugar que ocupa una organización de auditoría dentro de una entidad gubernamental, sumada la estructura de la propia entidad auditada, incida en la capacidad de la organización de auditoría para realizar su labor e informar sobre los resultados de manera objetiva.

El hecho de completar este formulario pone de relieve la importancia de cumplir con las normas relativas a la independencia y objetividad, y debe ser certificado anualmente por todos los empleados de la EFS que participen en auditorías. Aquellas personas que no estén en condiciones de otorgar esta certificación o consideren que tal vez exista una amenaza a su independencia que pudiera requerir la aplicación de salvaguardas, deberán notificar dicha situación a un directivo superior interviniente en la tarea en curso para conversar acerca de tal amenaza.

Certifico que no existen impedimentos que afecten mi independencia, y que notificaré de inmediato a mi superior responsable de la tarea en curso en el caso de que se plantee alguna amenaza a mi independencia

Firma: Fecha:

Fuente: adaptado de la de los EE.UU.

Apéndice 4: Ejemplo de matriz de selección de temas de auditoría

Matriz de selección de temas de auditoría

La EFS identificó cuatro temas de auditoría posibles mediante su proceso de planificación estratégica:

1. Gestión de residuos sólidos
2. Adaptación al cambio climático
3. Pesquerías sustentables
4. Servicios de maternidad en hospitales públicos

La siguiente tabla contiene un ejemplo del modo en que se asignan las puntuaciones y se priorizan los temas de auditoría sobre la base de los criterios seleccionados. (La selección de los criterios de auditoría y sus ponderaciones tendrá lugar de acuerdo con las ISSAI y en función de su relevancia e importancia para la EFS.)

CITERIOS	PONDE-RACIONES	Temas de auditoría alternativos identificados							
		Tema 1		Tema 2		Tema 3		Tema 4	
		Puntuación	Puntuación ponderada	Puntuación	Puntuación ponderada	Puntuación	Puntuación ponderada	Puntuación	Puntuación ponderada
1. Materialidad	15	3	45	3	45	2	30	2	30
2. Auditabilidad	15	3	45	1	15	2	30	2	30
3. Posible impacto	15	3	45	2	30	2	30	2	30
4. Riesgos para la EFS	10	3	30	1	10	3	30	3	30
5. Interés del Poder Legislativo o el público	10	3	30	3	30	0	0	3	30
6. Relevancia	10	3	30	3	30	2	20	3	30
7. Oportunidad	5	3	15	3	15	1	5	2	10
8. Labor de auditoría previa	5	2	10	3	15	2	10	2	10
9. Otras labores planificadas o en curso	5	2	10	1	5	1	5	1	5
10. Solicitud de auditoría de desempeño	10	3	30	0	0	3	30	2	20
Puntuación ponderada totalizada	100		290		195		190		225
Clasificación			1		3		4		2

Nota: No aplicable = 0, Baja = 1; Media = 2; Alta = 3
Comentarios:
1. Materialidad: .....(explique aquí las razones/justificaciones de la puntuación específica asignada a cada tema)
2. Impacto posible: .....
3. Relevancia: .....
4. .....

De la evaluación previa surge que el Tema 1 (Gestión de residuos sólidos) es la primera prioridad, el Tema 4 (Servicios de maternidad en hospitales públicos) es la segunda prioridad, el Tema 2 (Adaptación al cambio climático) es la tercera prioridad y el Tema 3 (Pesquerías sustentables) es la cuarta prioridad.

Ponderaciones asignadas a cada criterio, totalizadas en un 100%. La asignación de ponderaciones a cada criterio dependerá de la importancia del criterio para la dirección de la EFS, la Legislatura, el gobierno y el público en general.

El auditor debería ejercer su juicio profesional al asignar una calificación de 'no aplicable', 'baja', 'media' y 'alta'. Sin embargo, su criterio debería sustentarse en justificaciones y documentación adecuadas.

El producto de las 'ponderaciones' y la 'puntuación' daría la 'puntuación ponderada'. La agregación de las puntuaciones ponderadas daría como resultado la 'puntuación ponderada totalizada' para cada tema.

La puntuación temática a la que se asignó el valor 'ponderado totalizado' más alto puede clasificarse como la primera prioridad. Por lo tanto, en general se registraría como la prioridad más alta en cuanto a los recursos de auditoría, y posteriormente se priorizaría para la realización de auditorías.
El número de temas de auditoría escogidos para la realización de auditorías en un período determinado dependerá de la disponibilidad de recursos de auditoría. Los temas escogidos se basarán en la prioridad determinada por la clasificación combinada con el juicio profesional.

Nota: en este ejemplo se utilizan puntuaciones ponderadas, sin embargo, es posible que la Entidad Fiscalizadora Superior decida no utilizar ponderaciones si todos los criterios pareciesen tener la misma importancia.

Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

Apéndice 5: Ejemplo de un análisis de partes interesadas

Análisis de las partes interesadas

Durante el estudio previo, es esencial que usted trabaje directamente con las partes interesadas internas de la EFS y externas a ella. Algunos ejemplos de partes interesadas internas son los metodólogos o los expertos legales. Algunos ejemplos de expertos externos son los especialistas en la materia objeto de auditoría. Para llevar adelante este proceso de forma efectiva, tal vez le resulte útil realizar un análisis de las partes interesadas. La **Figura 5.1** contiene un ejemplo de análisis de partes interesadas efectuado en el marco de una auditoría en la que se examinaban cuestiones atinentes a la violencia doméstica y la violencia contra la mujer.

Figura 5.1: Ejemplo de análisis de las partes interesadas para una auditoría de desempeño

Parte interesada	Roles	Intereses	Prioridad para la auditoría
Víctima/sobreviviente	• Denuncia de la agresión física, psicológica, sexual, patrimonial y moral. • Solicitud apoyo y refugio (si fuese necesario). • Tomar conciencia de los actos procesales relativos al perpetrador.	• Recibir atención y tratamiento adecuados. • Sentir seguridad. • Retornar a las actividades normales. • No sufrir violencia doméstica. • Saber que el perpetrador será castigado.	Alta
Perpetrador	• Buscar ayuda para dejar de ejercer la violencia.	• Recibir atención y tratamiento adecuados. • Modificación de comportamiento y actitudes.	Alta
Hijos/familia/dependientes	• Denunciar la agresión física, psicológica, sexual, patrimonial y/o moral.	• Recibir atención y tratamiento adecuados. • Sentir seguridad. • Retornar a las actividades normales.	Mediana
Centro gubernamental	• Coordinar e integrar las políticas de múltiples ministerios/departamentos. • Concebir planes de abordaje mediante la implementación de los ODS. • Revisar y ajustar la implementación de políticas vinculadas con los ODS. • Evaluar cuán bien se están implementando las políticas. • Brindar información. • Garantizar la inclusión en la implementación de los planes para 'no dejar a nadie atrás'.	• Implementación de metas acordadas a nivel nacional vinculadas con los ODS.	Alta
Ministerio de la Mujer	• Formular y coordinar políticas para la prevención y protección de mujeres víctimas de violencia. • Elaborar un plan nacional de igualdad de género. • Promover de la igualdad de género. • Desarrollar e implementar campañas de concienciación sobre la violencia contra las mujeres. • Articular, promover e implementar iniciativas de cooperación con organismos nacionales e internacionales públicos y	• Disminuir la violencia contra las mujeres en el país.	Alta

	privados para ayudar en la implementación de políticas para las mujeres.		
Instituciones regionales/de gobiernos locales responsables por acciones de eliminación de la violencia de pareja (EVP)	• Implementar planes sobre igualdad de género. • Promover de la igualdad de género. • Desarrollar e implementar campañas de concienciación sobre la violencia contra las mujeres.	• Disminuir la violencia contra las mujeres en su área.	Alta
Ministerio de Salud	• Formular reglas, directrices y protocolos para la atención de víctimas de VP. • Conformar equipos multidisciplinarios (enfermeras, médicos, psicólogos, trabajadores/as sociales) para atender a las víctimas de VP. • Prevenir la transmisión de enfermedades sexuales a las víctimas de VP. • Brindar servicios para casos de aborto legal en casos de VP. • Apoyar técnica y financieramente a organizaciones responsables por la EVP.	• Garantizar a las víctimas de VP todo el apoyo necesario para la recuperación de su salud.	Alta
Ministerio de Justicia	• Establecer políticas y planes para brindar los servicios necesarios para las personas afectadas por VP (víctimas, perpetradores, familias). • Coordinar la implementación de políticas y planes entre las instituciones responsables por la EVP (estaciones de policía, sistema legal, jueces, fiscales, fiscales de distrito).	• Prestación de un buen servicio a las personas afectadas por la VP.	Alta
Ministerio de Educación	• Promover campañas de educación para generar conciencia contra la VP. • Revisar los planes educativos para asegurarse de que no contengan estereotipos de género. • Desarrollar programas de capacitación para docentes y otros profesionales responsables por la educación centrados en la igualdad de género y la EVP.	• Actividades educativas exitosas para disminuir la VP.	Alta
Ministerio de Bienestar Social	• Establecer políticas y planes para brindar los servicios necesarios para las personas afectadas por VP (víctimas, perpetradores, familias). • Apoyar técnica y financieramente a organizaciones responsables por la EVP. • Coordinar la implementación de políticas y planes entre las instituciones responsables por brindar servicios a las personas afectadas por la VP.	• Garantizar el bienestar de las víctimas y sus familias.	Alta
Departamento de policía	• Garantizar la protección policial de la víctima, si fuese necesario. • Remitir a la víctima a una institución sanitaria, si fuese necesario.	• Brindar buenos servicios a las víctimas. • Contribuir a la EVP.	Alta

	• Remitir a la víctima a la fiscalía, si ella desease presentar cargos contra el perpetrador. • Solicitar medidas de protección del juez, si ello fuese necesario.		
Oficina nacional de estadísticas	• Desarrollar y mantener un sistema de datos para recabar, compilar y analizar datos sobre la VP. • Recibir y compilar datos sobre VP recibidos de estados y municipalidades. • Evaluar la integridad de los datos recibidos. • Elaborar y comunicar informas con información estadística sobre la VP.	• Brindar información estadística confiable y de buena calidad sobre la VP.	Alta
OSC que trabajan en la EVP	• Movilizar a la sociedad en torno la cuestión de la VP. • Reclamar acciones y medidas para mejorar la atención de las víctimas de VP y sus hijos/as. • Brindar información y educación sobre sus derechos. • Asistir a las víctimas de VP y sus hijos/as en las áreas de educación, salud mental y física, empleo, vivienda, acceso a la justicia.	• Garantizar el bienestar de las víctimas de IPV.	Mediana
Organismos de la ONU	• Movilizar a los gobiernos en torno a cuestiones de VP. • Reclamar acciones y medidas para mejorar la atención de las víctimas de VP y sus hijos/as. • Brindar información y educación sobre sus derechos.	• Garantizar los derechos de las mujeres. • Disminuir la violencia contra las mujeres.	Mediana
Expertos	• Realizar estudios e investigaciones sobre la EVP. • Brindar información idónea sobre la VP a gobiernos y OSC. • Apoyar a los organismos gubernamentales en la formulación e implementación de políticas sobre la EVP.	• Disminuir la violencia contra las mujeres.	Alta
Asociaciones de mujeres (nación, provincias, municipios, aldeas).	• Movilizar a la sociedad en torno la cuestión de la EVP. • Reclamar acciones y medidas para mejorar la atención de las víctimas de VP y sus hijos/as. • Brindar información y educación sobre sus derechos. • Asistir a las víctimas de VP y sus hijos/as en las áreas de educación, salud mental y física, empleo, vivienda, acceso a la justicia.	• Garantizar el bienestar de las víctimas de VP.	Mediana
Jueces	• Otorgar medidas protectorias. • Informar a la fiscalía sobre requerimientos de medidas protectorias.	• Garantizar el bienestar de las víctimas de VP.	Alta

	• Ordenar la custodia del perpetrador, si fuese necesario. • Revocar la custodia, si correspondiese		
Ministerio público	• Solicitar la protección policial de las víctimas de VP. • Solicitar servicios sanitarios, educativos, de bienestar social y de otra índole para las víctimas de VP. • Establecer políticas y planes para brindar los servicios necesarios para las personas afectadas por VP (víctimas, perpetradores, familias).	• Garantizar el bienestar de las víctimas de VP	Mediana
Fiscales de distrito	• Brindar servicios jurídicos específicos y humanizados a las víctimas de VP.	• Permitir el acceso a la justicia de las víctimas de VP.	Mediana

Fuente: Modelo de auditoría de los ODS de la IDI (ISAM)

Apéndice 6: Ejemplo de una agenda de la reunión de apertura

A algunas EFS les es de utilidad convocar a partes interesadas internas (por ejemplo, expertos legales, economistas, especialistas en cuestiones técnicas) a participar en una 'reunión de apertura'. Durante este tipo de reunión, usted conversará con sus partes interesadas acerca de posibles enfoques, preguntas de investigación, opciones de diseño y potenciales contactos con expertos en el tema abordado por la auditoría. El siguiente es un modelo de agenda de la GAO al que puede recurrirse para orientar este tipo de reunión.

Dirección de la EFS	Equipo de auditoría	Partes interesadas
Grupo 1 Sara Peck, Directora gerente Maita Subramanian, Director Ling Liu, Gerente de auditoría	Juan Baldez, Auditor a cargo Alessandra Engle, Auditor	Asesoría general Rebeca Sanchez, Experta legal Asesoramiento metodológico y apoyo para el análisis de datos Melissa Ngumo (metodóloga) Takano Watanabe (analista de datos)

Deliberación acerca de la auditoría (5 minutos)
Fundamentos de la auditoría (legislación, solicitud, otros).
Recursos necesarios estimados.
Riesgos vinculados con deficiencias en el desempeño.
Desafíos para la observancia de los principios de economía, eficiencia y eficacia, lo que incluye la posibilidad de dar cumplimiento a leyes y reglamentos.
Controles internos.

Coordinación interna/externa (10 minutos)
Resumen de la reunión con las partes interesadas internas y los equipos de auditoría que trabajan en temas relacionados, o con la entidad auditada.
Resumen de las reuniones con las partes interesadas externas, lo que incluye otras organizaciones de auditoría, grupos de investigación o actores que ya hayan examinado el tema de la auditoría.
Actividades conocidas en curso dentro de la auditada vinculadas con la substancia de la auditoría.
Planificación para la programación de una reunión con expertos en la materia.

Objetivos de auditoría propuestos (15 minutos)
¿Cuáles han sido las tendencias en ...?
¿En qué medida la división ...?
¿Cuán coherente y adecuadamente la división está...?

Metodologías potenciales (15 minutos)
Análisis de datos: análisis de los datos correspondientes a los ejercicios fiscales ...
Entrevistas con funcionarios informados en las oficinas...
Visitas a los lugares...

Deliberación acerca de los roles de las partes interesadas (10 minutos)

Recapitulación de las decisiones claves tomadas en la reunión y las medidas a tomar luego de ésta (5 minutos)
Documentación de decisiones.
Realización de la reunión de apertura con la entidad auditada.

Fuente: GAO de los EE. UU.

Agenda para la reunión de apertura con la entidad auditada

Por lo general, los equipos de auditoría se reúnen con las entidades auditadas antes de iniciar la recopilación de datos e información. Durante esta reunión, los equipos se encuentran con funcionarios para exponerles su labor e identificar sus necesidades de información para la realización de la auditoría, entre otras cuestiones. El siguiente es un ejemplo de agenda de la GAO.

Fecha/hora:
Lugar:
Información de marcado:

Asistentes

Nombre	**Cargo**	**Correo electrónico**	**Teléfono**
Joan Smith	Director		
Ling Liu	Gerente de auditoría		
Juan Baldez	Auditor a cargo		
Alessandra Engle	Auditora		

Origen del trabajo: (por ejemplo, una solicitud del comité de supervisión, como parte del tema de auditoría actual de la EFS, etc.)

Alcance del trabajo: este trabajo abarca los esfuerzos destinados a evaluar la gestión [describa el objetivo y las preguntas de la auditoría] del gobierno. A medida que la auditoría avance, es posible que nuestras necesidades de información aumenten y se precise información adicional. Les informaremos acerca de estos cambios a medida que se identifiquen.

Las oficinas y lugares que la EFS ha identificado inicialmente para realizar el trabajo incluyen:

Plazos

- Proyectamos iniciar nuestro trabajo de inmediato y nos proponemos contar con un borrador del informe finalizado hacia el ... de 20XX.

Fuente: GAO de los EE. UU.

Apéndice 7: Ejemplo de un análisis FODA y un Diagrama de Verificación de Riesgo

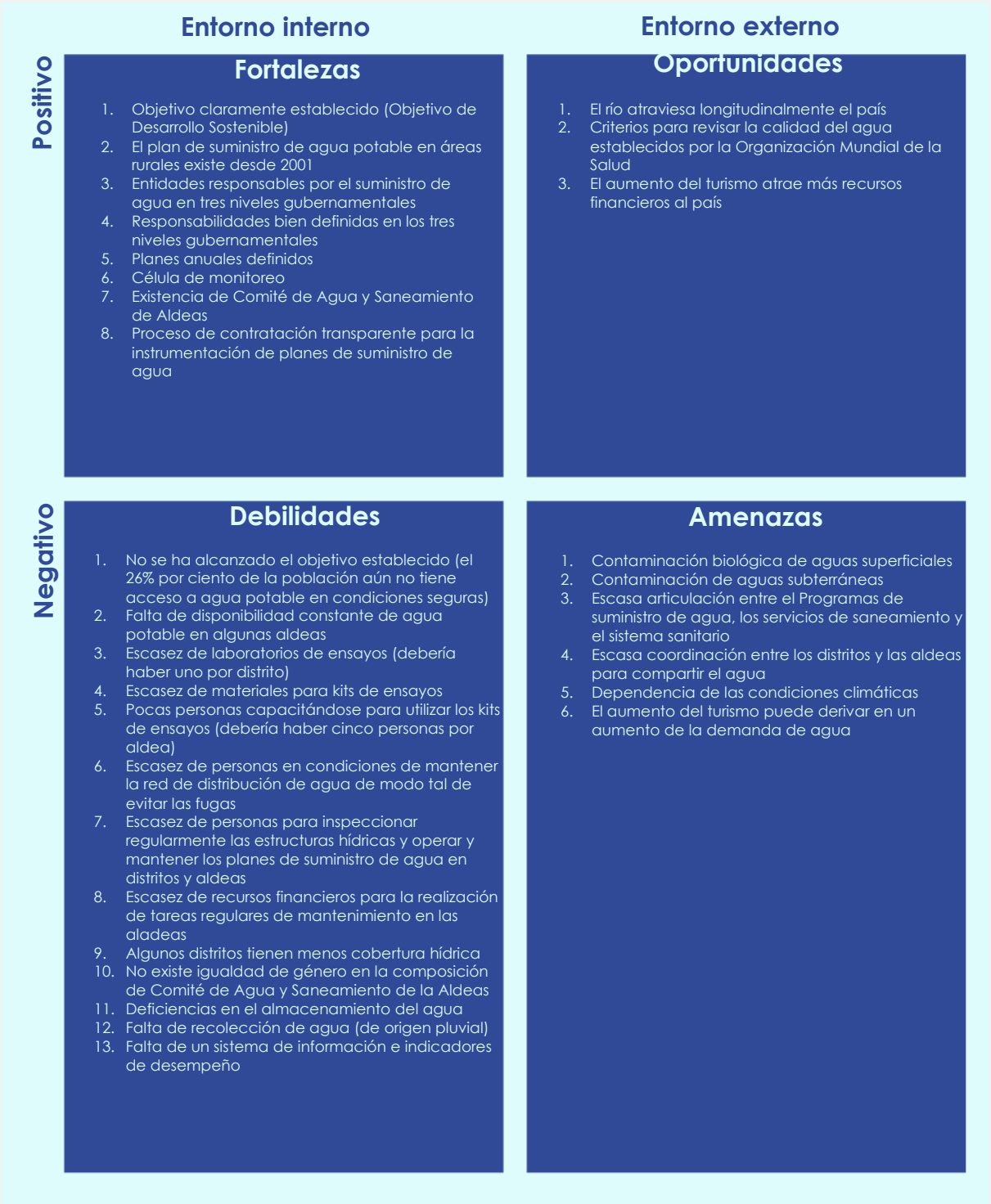
Análisis FODA (Fortalezas, Debilidades, Oportunidades y Amenazas)

El propósito del análisis FODA es identificar y categorizar fortalezas, debilidades, oportunidades y amenazas vinculadas con los entornos interno y externo de la entidad auditada. La **Figura 7.1** contiene una plantilla de análisis FODA, mientras que la **Figura 7.2** contiene un ejemplo de esta modalidad de análisis.

Figura 7.1: Plantilla de análisis FODA

Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

Figura 7.2: Ejemplo de análisis FODA para una auditoría de desempeño sobre un sistema para el suministro de agua potable en áreas rurales

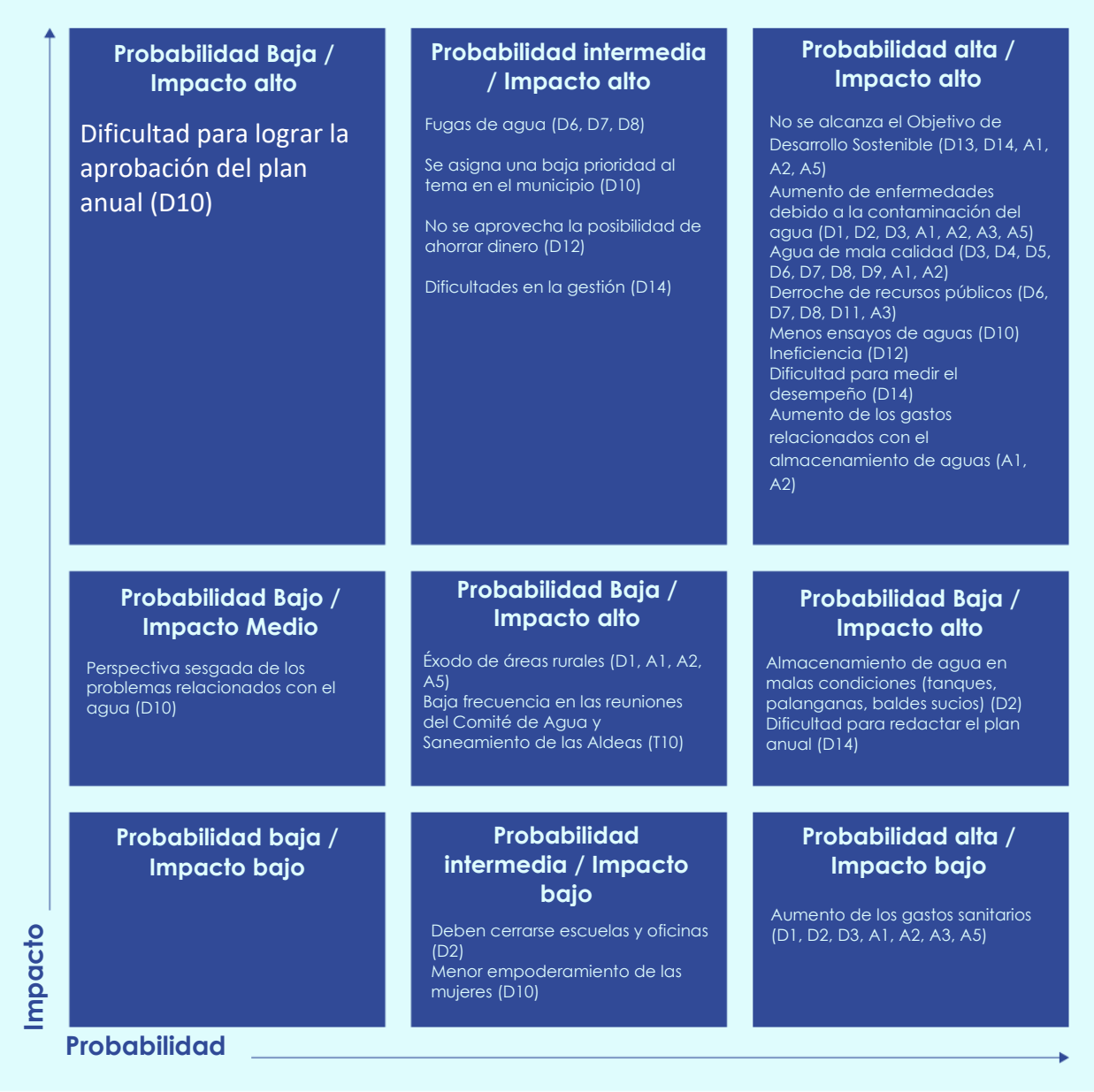


Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

Diagrama de Verificación de Riesgos (DVR)

Para elaborar el diagrama de verificación de riesgos relacionados con las debilidades (d) y amenazas (a) señaladas en el análisis FODA, evalúe su probabilidad e impacto, y luego distribúyalos de forma acorde en el diagrama. La **Figura 7.3** contiene un ejemplo de DVR elaborado sobre la base del análisis FODA del sistema de suministro de agua potable en áreas rurales señalado previamente.

Figura 7.3: Ejemplo de análisis FODA aplicado a una auditoría de desempeño sobre un sistema de suministro de agua potable en áreas rurales



Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

Apéndice 8: Estructura sugerida para un plan de auditoría de desempeño

Plan de Auditoría

Auditoría de Desempeño de …..

EFS:

Fuente: Adaptado de la EFS de España

Tema de auditoría: Auditoría de desempeño de …….

Periodo auditado: De …… a ....

Equipo de auditoría:

- Miembros del equipo:
- Jefe/a de equipo:
- Supervisor/a:

Tabla de contenidos

1. Antecedentes

- Razones para llevar a cabo la auditoría

2. Estudio previo

- Pasos para realizar el estudio previo
- Información inicial sobre las entidades auditadas
- Análisis de partes interesadas: Identificar partes interesadas, internas y externas, entidad auditada y otras agencias, expertos, beneficiarios, ONG, donantes, Importancia para la auditoría
- Herramientas para la comprensión de la materia: FODA y DVR
- Actividades del estudio previo
  o Comprensión de las entidades
  o Comprensión de los temas
  o Coordinación en el ámbito del Gobierno de …
  o Coordinación impulsada por el Parlamento
  o Coordinación impulsada por las organizaciones de la sociedad civil
  o…

3. Objetivos de la auditoría

- Objetivos generales de la auditoría, cuál es el motivo de su auditoría
- ¿Qué quiere responder en la auditoría?

4. Enfoque de la auditoría

5. Alcance de la auditoría

6. Preguntas de auditoría

7. Criterios de auditoría

8. Métodos/procedimientos de auditoría que se utilizarán para recopilar evidencia

- Describir cómo el equipo llevará a cabo la auditoría
- Qué evidencias se requieren y cómo obtenerlas
- Explicación de los métodos que se utilizarán para recopilar y analizar datos/evidencia.
- Incluir explicación de la selección de la entrevista
- Los grupos para encuestar
- Los participantes de los grupos focales
- Explicación de los métodos de muestreo que se utilizarán, si los hubiera.
- Para todos estos, explique por qué está seleccionando estos métodos, entrevistas, encuestas, grupos focales, muestras, etc.

9. Matriz de Diseño de la Auditoría

10. Información de gestión de la auditoría

- Calendario de las principales actividades de la auditoría
- Recursos requeridos

Apéndices

1. Resumen del estudio previo (Planificación)
   - Coordinación en el ámbito del Gobierno de …
   - Coordinación impulsada por el Parlamento…
   - Coordinación impulsada por las organizaciones de la sociedad civil.
   - …
2. Análisis FODA: Debilidades, Amenazas, Fortalezas y Oportunidades
3. Análisis de las partes interesadas
4. Matriz de evaluación de riesgos
5. Matriz de diseño de auditoría
6. Herramientas de recopilación de datos

6.1 Guiones de entrevista: explicación de la selección de la entrevista

- Entrevista con ..
- Entrevista con ..
- ….

6.2 Resumen de revisión de documentos

- Resumen del ..
- Documentos de la organización…
- Marco de documentos que contienen criterios para ...
- Marco de documentos que contienen criterios para ...
- Resumen de las normas y planes nacionales que contienen criterios a considerar
- Inventario de recursos en línea..

6.3 Cuestionarios

- Encuesta con…
- Encuesta con…

6.4 Guiones de grupos focales

- Grupos focales con…
- Grupos focales con….

Apéndice 9: Lista de control del documento de diseño

El documento de diseño podría utilizarse como una alternativa a la matriz de diseño. Este documento permite a los equipos de auditoría documentar el diseño de sus auditorías de forma narrativa, por fuera de una matriz estructurada. El documento de diseño puede tener múltiples formatos, según las circunstancias de la auditoría y las preferencias del equipo o la dirección. La lista contenida en la **Figura 9.1** puede servirle para asegurarse de que su documento de diseño incluya la información necesaria.

Figura 9.1: Lista de control del documento de diseño

Lista de control del documento de diseño	✔
(a) En la lista de control del documento de diseño, ¿se identifican: i) los criterios a utilizar para evaluar los asuntos que usted se propone auditar; o ii) la planificación a realizar para identificar los criterios necesarios para evaluar los asuntos que usted se propone auditar? Ejemplos de criterios posibles: el propósito, los objetivos, las políticas o los procedimientos estipulados por leyes o reglamentos o establecidos por la dirección; estándares o normas desarrollados con un criterio técnico; opiniones de expertos; el desempeño durante años anteriores; el desempeño de entidades similares; el desempeño en el sector privado; o las prácticas óptimas de organizaciones líderes.	
(b) ¿El documento de diseño, incluye información suficiente para dotar a la auditoría de un contexto (por ejemplo, la naturaleza de la cuestión examinada, la importancia del programa, el problema o la inquietud potenciales y su magnitud, el entorno político, actores claves, y potenciales usuarios de los productos de la auditoría)?	
(c) ¿Se consignan en el documento de diseño las preguntas de la auditoría?	
(d) ¿Se consignan en el documento de diseño las fuentes de la información necesaria para responder las preguntas de la auditoría y de dónde se información o el modo en el que usted proyecta identificar fuentes de datos potenciales que podrían utilizarse como evidencia de auditoría?	
(e) ¿Se indica en el documento de diseño el modo en que usted realizará un seguimiento de los hallazgos conocidos relevantes y las recomendaciones abiertas que constan en informes de auditoría anteriores y se relacionan con los objetivos de la auditoría?	
(f) ¿El documento de diseño, contiene una estrategia o una metodología general enderezadas a responder las preguntas de la auditoría y los tipos de análisis a utilizarse? Las metodologías podrían consistir en estudios de casos, entrevistas estructuradas, grupos focales, revisiones de expedientes, inspecciones visuales, muestreo o uso de datos informatizados.	
(g) ¿Constan en el documento de diseño las limitaciones que afectan la labor de auditoría (por ejemplo, dificultades para acceder a registros, limitaciones relacionadas con el personal y traslados, o cuestiones vinculadas con la calidad o la confiabilidad de los datos) y su efecto en el producto?	
(h) ¿Se indica en el documento de diseño lo que usted espera que el análisis le permita exponer?	

Fuente: GAO de los EE. UU.

Apéndice 10: Cronogramas del proyecto y estructura de desglose de tareas

Cronograma básico del proyecto

Para completar el cronograma básico del proyecto, ingrese las tareas y los hitos según su orden general de acontecimiento. Las tareas pueden realizarse de forma simultánea. Para cada tarea, señale las fechas de comienzo y finalización, además de los integrantes del equipo de auditoría asignados a ella. El cronograma del proyecto está estructurado para agrupar tareas por etapas, de acuerdo con el proceso de auditoría de la Entidad Fiscalizadora Superior. La **Figura 10.1** contiene un ejemplo de un cronograma de proyecto básico. El ejemplo está abreviado a los fines ilustrativos; el número de tareas e hitos debe modificarse para adecuarse al plan de auditoría

Figura 10.1: Ejemplo de cronograma de proyecto básico

Párrafo	FECHA DE INICIO	FECHA DE FINA-LIZA-CIÓN	PERSONAL ASIGNADO
Etapa 2 – Diseño de la auditoría (estructure las tareas en torno al proceso de auditoría interna de la EFS)			
Actividad 1 (p. ej., realice el estudio previo del tema de la auditoría)			
Actividad 2 (p. ej., desarrolle los objetivos, el alcance y la metodología de la auditoría – e identifique los criterios de ésta)			
Actividad 3 (p. ej., evalúe el riesgo de la auditoría)			
Actividad 4 (p. ej., elabore el plan de la auditoría)			
Hito de la Etapa 2 (p. ej., consensue el plan de la auditoría)			
Etapa 3 – Realización de la auditoría (estructure las actividades en torno al proceso de auditoría interna de la EFS)			
Actividad 1 (p. ej., recopile la evidencia)			
Actividad 2 (p. ej., analice la evidencia)			
Actividad 3 (p. ej., evalúe la suficiencia e idoneidad de la evidencia)			
Actividad 4 (p. ej., desarrolle los hallazgos de la auditoría)			
Hito de la Etapa 3 (p. ej., consensue el mensaje de la auditoría)			
Etapa 4 – Presentación de informes (estructure las tareas en torno al proceso de auditoría interna de la EFS)			
Actividad 1 (p. ej., redacte el informe)			
Actividad 2 (p. ej., verifique los hechos y reciba los comentarios de la entidad auditada)			
Actividad 3 (p. ej., finalice la auditoría y obtenga la aprobación de la dirección de la EFS)			
Hito de la Etapa 4 (p. ej., difunda el informe)			

Fuente: GAO de los EE. UU.

Al elaborar su cronograma de proyecto, recuerde que el plan debe ser realista para guiar con eficacia el proceso de auditoría. La planificación de la secuencia y la duración de las actividades pueden plantear dificultades, especialmente a medida que la auditoría avanza y surgen nuevos factores o información. Además, los auditores con frecuencia dedican tiempo a otras actividades desvinculadas de la auditoría, como el desempeño de sus demás responsabilidades dentro de la EFS, los cursos de capacitación y los períodos de descanso. A raíz de ello, es común que los auditores exhiban demasiado optimismo al estimar la duración de la auditoría y sus actividades claves, como la recopilación de información, el análisis, la redacción de informes y la revisión. Los riesgos de auditoría que usted identifique (remítase al Capítulo 4) aportarán un sustrato adicional de ambigüedad que debe considerarse en el tiempo estimado para la realización de las tareas relacionadas. Por tal motivo, es conveniente abstenerse de incluir una cantidad exagerada de detalles al elaborar el cronograma. Esto ayudará a limitar el tiempo que usted dedique a modificar el plan al madurar la auditoría.

Cronograma detallado del proyecto

Un cronograma de proyecto detallado le permite definir con mayor precisión y vincular la labor, las dependencias de tareas, los plazos y los recursos. Aunque es posible elaborar y gestionar un cronograma de proyecto básico, ya sea en papel o mediante aplicaciones informáticas básicas, un cronograma de proyecto detallado se gestiona con mayor facilidad mediante la utilización de aplicaciones dedicadas a la gestión de proyectos, que pueden o bien comprarse o descargarse como aplicaciones de código abierto.

Al igual que el cronograma básico del proyecto, el cronograma detallado se completa ingresando las tareas e hitos en su orden general de acontecimiento. Para cada tarea, determine la duración, los recursos y cualquier dependencia de tareas vinculando secuencialmente las tareas. Por ejemplo, si una entrevista debiese realizarse antes de completar un análisis, ella se vinculará con dicho análisis como una tarea precedente. Sin embargo, las tareas a menudo se desarrollarán de forma simultánea o se superpondrán en diferentes grados.

Aunque usted puede ingresar fechas específicas para una actividad que debe desarrollarse en un momento exacto, en general, es preferible permitir que la duración y las fechas de las actividades de la auditoría respondan a la duración y dependencias de cada actividad, incluidas las actividades precedentes y subsiguientes con las que se encuentran vinculadas. Al agregar recursos, el cronograma detallado también permitirá la asignación de horarios específicos, lo cual puede contribuir a determinar con mayor precisión el volumen de trabajo relacionado con las tareas.

El ejemplo contenido en la **Figura 10.2** se encuentra abreviado de modo tal de exhibir los posibles detalles y organización secuencial de las actividades únicamente durante la etapa de planificación. Usted puede replicar este modelo para todas las demás etapas de la auditoría y así elaborar un cronograma de proyecto integral.

Figura 10.2: Ejemplo de cronograma de proyecto detallado para la etapa de planificación

	Título	Duración	Inicio	Finalización	Actividades previas	Recursos
1	**Título de la auditoría**	**29 días**	**2/1/2020**	**12/2/2020**		
2	**Etapa 2 - Planificación**	**29 días**	**2/1/2020**	**12/2/2020**		
3	**Realice el estudio previo y considere el enfoque de la auditoría.**	**11 días**	**2/1/2020**	**17/01/2020**		
4	Examine la labor anterior sobre el tema de la auditoría y realice una investigación de antecedentes.	5 días	**2/1/2020**	09/01/2020		Auditor 1; Auditor 2
5	Analice el tema con la entidad auditada.	3 días	09/01/2020	14/01/2020	4	Auditor 1; Auditor 2; gerente de la auditoría
6	Identifique a las partes interesadas e interactúe con ellas.	8 días	02/01/2020	14/01/2020	4 mismo inicio (mi)	Auditor 1; Auditor 2; gerente de la auditoría
7	Determine el enfoque de la auditoría (orientado a: sistemas, problemas, …).	3 días	14/01/2020	17/01/2020	5	Auditor 1; Auditor 2; gerente de la auditoría
8	**Desarrolle los objetivos, el alcance y la metodología de la auditoría.**	**13 días**	**17/01/2020**	**05/02/2020**		
9	Determine el alcance y los objetivos de la auditoría.	1 día	17/01/2020	20/01/2020	3	Auditor 1; Auditor 2; gerente de la auditoría
10	Determine las preguntas de la auditoría.	2 días	20/01/2020	22/01/2020	9	Auditor 1; Auditor 2; gerente de la auditoría
11	Identifique los criterios de la auditoría.	3 días	22/01/2020	27/01/2020	10	Auditor 1; Auditor 2; gerente de la auditoría
12	Determine los plazos y los recursos necesarios.	5 días	17/01/2020	24/01/2020	9 (mi)	Auditor 1; Auditor 2; gerente de la auditoría
13	Determine la metodología de la auditoría.	7 días	27/01/2020	05/02/2020	10; 11	Auditor 1; Auditor 2; gerente de la auditoría
14	**Evalúe el riesgo de auditoría**	**5 días**	**22/01/2020**	**29/01/2020**		
15	Realice un análisis SWOT y un DVR	2 días	23/01/2020	27/01/2020	13 (mi)-2 días	Auditor 1; Auditor 2
16	Determine la tolerancia al riesgo.	2 días	22/01/2020	24/01/2020	15 (mi)-1 día	Auditor 1; Auditor 2; gerente de la auditoría
17	Identificar los pasos para mitigar el riesgo de diseño.	2 días	27/01/2020	29/01/2020	15; 16	Auditor 1; Auditor 2; gerente de la auditoría
18	**Elabore el plan de la auditoría.**	**11 días**	**28/01/2020**	**12/02/2020**		
19	Elabore la matriz de diseño.	10 días	28/01/2020	11/02/2020	10; 13 (mi)+1 día	Auditor 1; Auditor 2
20	Elabore el cronograma del proyecto, simple o detallado.	5 días	28/01/2020	04/02/2020	19 (mi)	Auditor 1; Auditor 2
21	Elabore la estructura de desglose de tareas (opcional).	5 días	28/01/2020	04/02/2020	19 (mi)	Auditor 1; Auditor 2
22	Obtenga de la dirección la aprobación del plan de la auditoría.	1 día	11/02/2020	12/02/2020	3; 8; 14; 19; 20; 21	Auditor 1; Auditor; gerente de la auditoría; Dirección de la EFS

Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

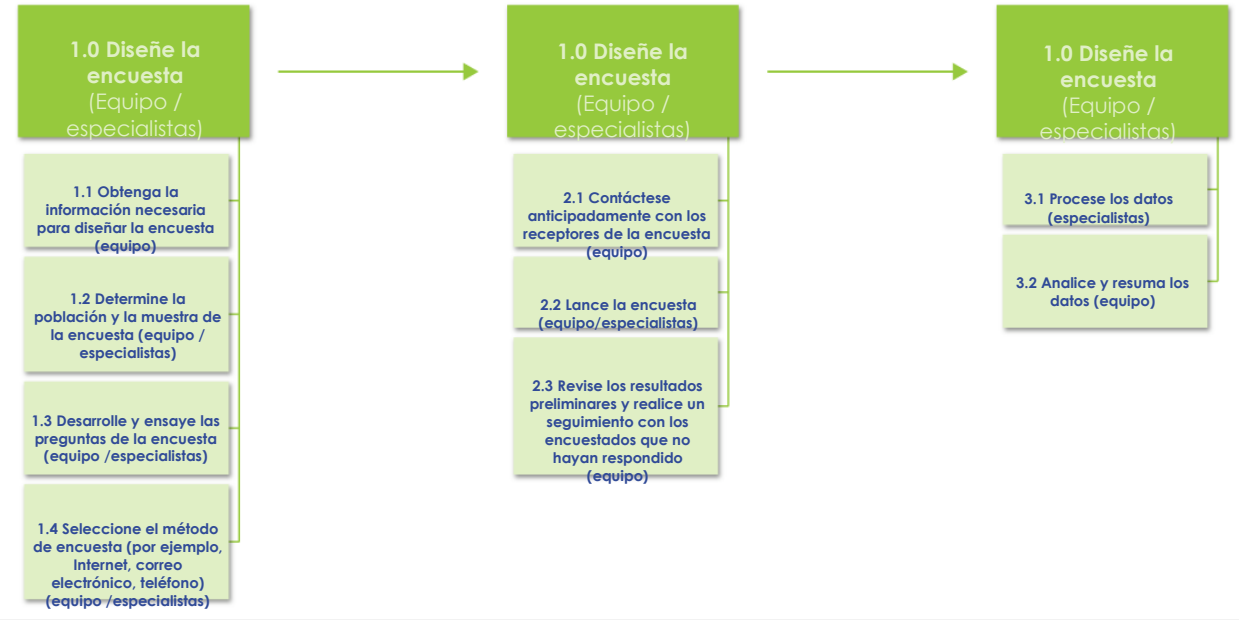
Aunque no se trate de un requisito, un beneficio que un cronograma de proyecto detallado puede brindar es determinar con mayor facilidad el **camino crítico**. Como se señaló en el Capítulo 4, el camino crítico es el trayecto de mayor duración para la secuencia de actividades incluidas en su cronograma. Establecer el camino crítico sirve para determinar la fecha de finalización más temprana posible de la auditoría, y permite al equipo y la dirección enfocar la atención en aquellas actividades que podrían conducir a una modificación de los plazos de la auditoría. En consecuencia, por lo general es preferible que las actividades de auditoría más importantes formen parte del camino crítico.

Estructura de desglose de tareas

A menudo, la mejor forma de utilizar una estructura de desglose de tareas es tratar de definir las diversas tareas específicas relacionadas con un determinado método, como una encuesta. Ésta puede elaborarse mediante la utilización de aplicaciones básicas de procesamiento de textos o programas de gestión de proyectos. Para elaborar una estructura de desglose tareas, arme una estructura jerárquica en forma de árbol, comenzando por la tarea principal. Luego, divida la tarea principal en tareas subordinadas, las que en su conjunto propenderían al logro de la tarea principal o 'troncal'. Las tareas pueden subdividirse en la medida que ello sea necesario y razonable, culminando en la tarea terminal –que es la última tarea que no se subdivide. También podría establecerse una asociación entre cada tarea y las personas responsables de definir quiénes realizarán la labor.

La **Figura 10.3** contiene una estructura de desglose de tareas simplificada para la realización de una encuesta. En cada nivel pueden añadirse tareas y subtareas adicionales para lograr el nivel de detalle deseado. Asimismo, si se desease, podría incorporarse una estructura de desglose de tareas más acotada en el contexto de una más amplia que abarque la totalidad de la etapa de diseño o toda la auditoría.

Figura 10.3: Ejemplo de estructura de desglose de tareas



Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

Aunque son herramientas opcionales, las estructuras de desglose de tareas pueden ayudarle a definir mejor el alcance de los esfuerzos vinculados con un método importante, y dividir la labor en componentes más pequeños y manejables. De ese modo, usted también puede permitir al equipo de auditoría que determine y calcule los costos y las horas de trabajo que el método aplicado requeriría.

Apéndice 11: Guía para la realización de entrevistas

Planificación de la entrevista

Paso 1: Complete la investigación previa a la entrevista

1. Identifique el propósito y los objetivos.
2. Obtenga información de referencia suficiente.
3. Identifique quiénes serán las personas entrevistadas.
4. Identifique otras fuentes de información necesarias.

Paso 2: Prepare las preguntas

1. Determine lo que desea saber.
2. Redacte las preguntas.
3. Solicite a su supervisor que revise las preguntas que usted ha elaborado.

Paso 3: Prepare la logística

1. Programe el momento, el lugar y la ubicación de la entrevista.
2. Informe a las personas que están siendo entrevistada acerca del propósito y los objetivos de la entrevista.
3. Decida la cantidad de miembros del personal que asistirán. Procure lograr que asista más de un entrevistador/a.

Realización de la entrevista

Paso 4: Inicie la entrevista

1. Sea puntual y vístase adecuadamente.
2. Si correspondiese, considere la posibilidad de tener cierta conversación informal previa para tranquilizar a los funcionarios.
3. Realice las presentaciones del caso, y explique el propósito de la entrevista y los antecedentes de la auditoría.
4. Explique los resultados pretendidos.

Paso 5: Realice la entrevista

1. Formule las preguntas que ha preparado.
2. Practique la escucha activa.
3. Formule preguntas inquisitivas.

- No se limite a aceptar las manifestaciones realizadas al pie de la letra: solicite su explicación y la documentación de respaldo.
- Pregunte acerca de los problemas existentes, sus motivos y el modo en que las personas entrevistadas modificarían el tema de auditoría; pregunte quién, qué, dónde, cuándo, cómo y por qué.

4. Solicite razones y ejemplos que respalden la información provista.
5. Esté preparado/a para realizar preguntas de seguimiento que tal vez no se encuentren en su lista de preguntas predeterminadas.
6. Siga nuevas líneas de investigación cuando se le presenten temas o respuestas que usted no previó.

7. Clarifique las respuestas ambiguas.
8. Solicite a las personas entrevistadas que expliquen cualquier acrónimo con el que usted no se encuentre familiarizado/a.
9. Solicite definiciones de términos claves y la jerga técnica.
10. Tome notas detalladas de las respuestas a sus preguntas.
11. Mantenga una lista de documentos a obtener.
12. Mantenga el control de la entrevista.
13. Centre la entrevista en la información relevante.
14. Preste atención a aquellos temas que los funcionarios tratan de eludir.
15. Respete los límites de tiempo.
16. Solicite documentación relacionada y referencias.

Paso 6: Concluya la entrevista

1. Resuma la información clave obtenida.
2. Explique cómo se utilizará la información.
3. Responda cualquier pregunta o comentario de la persona entrevistada.
4. Pregunte si sería apropiado contactar a la persona entrevistada para formular preguntas de seguimiento.
5. Agradezca a las personas entrevistas por su tiempo e información.

Información y documentación la entrevista

Paso 7: Dé cuenta de la entrevista

1. ¿Logró lo que se propuso? De no ser así, ¿por qué?
2. ¿Qué podría haber hecho de forma diferente?
3. ¿En qué dirección debe continuar el equipo de auditoría desde este punto?
4. ¿Todos los integrantes del equipo de auditoría oyeron la misma información?

Paso 8: Realice las actividades posteriores a la entrevista

1. Redacte el registro de la entrevista a la brevedad posible luego de la reunión (remítase a la orientación adicional que figura a continuación).
2. Envíe el borrador del registro de la entrevista a su supervisor para su revisión.
3. Obtenga la documentación identificada de las personas que entrevistó.
4. Programe entrevistas de seguimiento si fuese necesario.

Documentación de la entrevista

La finalidad de documentar la entrevista es: dejar constancia en los hechos de lo dicho durante ella y quién lo dijo; y organizar los hechos de modo tal que le ayuden a desarrollar los hallazgos.

1. Prepare el registro de la entrevista a la brevedad posible tras la reunión para documentar la evidencia testimonial obtenida, de la forma más completa y exacta posible.
    - Utilice sus notas y las notas de los miembros del equipo que también asistieron a la reunión para registrar la información con la mayor exactitud posible.
    - En general, es conveniente organizar los registros de la entrevista de forma lógica y por tema, preferentemente ubicando en primer lugar el material más importante. Tenga en cuenta que, si bien es necesario que el registro sea lo más detallado posible, no se trata de una transcripción de la entrevista.
    - Establezca referencias recíprocas entre todos los documentos mencionados en el registro.
    - Resuelva todos los comentarios abiertos o preguntas no respondidas.
        - Utilice las notas del auditor para explicar el contexto, las circunstancias los prejuicios u otros factores incidentes en las manifestaciones de las personas entrevistadas.
        - Defina todas las abreviaturas y los acrónimos al mencionarlos por primera vez.

2. Al preparar el registro, tenga en consideración los objetivos y preguntas de la auditoría.
    - Evalúe si está recabando los datos necesarios para abordar las preguntas de la auditoría.
    - Cuando sea posible, elabore el registro con títulos y subtítulos para organizar la información.
    - Si fuese necesario, consulte con su supervisor acerca de la utilidad de confirmar cualquier parte de la información recabada durante la entrevista.

3. Consulte con su supervisor acerca de la utilidad de que otros miembros del equipo que concurrieron a la entrevista revisen el documento elaborado por usted para verificar su exactitud.

4. Presente el borrador del registro de la entrevista a su supervisor para que él/ella lo revise.

Orientación adicional

La realización de entrevistas es una herramienta que sirve tanto para recopilar datos como para analizarlos. Al realizar una entrevista, lo que está haciendo es recabar evidencia que sustente posibles hallazgos.

<u>Antes de la entrevista</u>

Considere una estrategia de secuenciación de sus preguntas. Aunque no existe una estructura secuencial específica para la realización de entrevistas, tal vez sea útil prever el modo en que la información recopilada durante la entrevista será utilizada. La resolución de esta cuestión puede permitirle decidir el modo en que se estructurará la entrevista. Le recomendamos considerar los siguientes ejemplos.

<u>Secuencia de embudo</u>. Comience con las preguntas más generales para luego estrechar el foco y aumentar la especificidad en cada pregunta sucesiva. Este método brinda una mayor claridad y especificidad a las respuestas generales inicialmente brindadas. Asimismo, puede llevar a la persona entrevistada a reconsiderar sus manifestaciones iniciales para aportar una mayor exactitud.

<u>Secuencia de embudo invertido</u>. Comience con preguntas específicas y finalice con las preguntas más generales. Este método puede ayudar al entrevistador a establecer relaciones entre las cuestiones específicas que se están analizando y otras que pueden ser importantes para el estudio.

Secuencia de sensibilidad. Contemple la posibilidad de ubicar las preguntas más difíciles o sensibles hacia el cierre de la entrevista. Esto método ayudará al entrevistador a mantener un flujo de comunicación abierto durante el mayor tiempo posible. Una alternativa es comunicar a la persona entrevistada, al inicio de la entrevista, que usted tiene una cuestión sensible sobre la que desea conversar, y consensuar con ella si comenzará la entrevista o la finalizará tratando dicha cuestión.

Secuencia cronológica. Comience a partir del inicio de un proceso o cronograma y sígalo de acuerdo con el orden de los acontecimientos. Este método es particularmente útil durante las entrevistas realizadas al comienzo de la labor, cuando el entrevistador está recabando información de referencia.

Secuencia aleatoria. Si todas las preguntas tuviesen idéntica importancia, posiblemente no se precise seguir un orden específico.

Durante la entrevista

Practique la escucha activa:

- Suprima las conductas distractoras (tamborilear con los dedos, repiquetear con instrumentos de escritura, juguetear con objetos).
- No mire hacia la ventana o lea diplomas o certificados en las paredes.
- No comience a leer los documentos que se le entreguen mientras el funcionario está hablando.
- No permita que sus prejuicios o conocimientos provenientes de otras fuentes interfieran con el mensaje de la persona que está siendo entrevistada. Mantenga una mente abierta.
- No extraiga conclusiones apresuradas; escuche a la persona a la que está entrevistando. Independientemente de su tentación de desarrollar un hallazgo, no ponga palabras en boca del funcionario.
- No interrumpa o delibere.
- No presuponga lo que la persona a la que se está entrevistando quiso decir. Solicite aclaraciones. No monopolice la conversación ni trate de tener la última palabra.
- Esté preparado/a para ajustar la serie de preguntas planificadas, si fuese necesario. Tampoco se anticipe. Concéntrese en lo que el funcionario esté diciendo en ese momento.
- En los puntos claves, resuma o repita en sus propias palabras lo que usted cree que la persona entrevistada acaba de decir. Dé al funcionario la oportunidad de corregirse.
- Demuéstrele a la persona entrevistada que usted está escuchando.
- Trate de motivar a la persona entrevistada a comunicarse más plenamente.

Evite errores comunes:

- **El entrevistador utiliza muchas palabras, pero nunca va al grano.** La persona entrevistada nunca escucha una pregunta real, por lo tanto, no puede dar una respuesta concreta.
- **El entrevistador formula múltiples preguntas en una.** La persona entrevistada no está segura de la pregunta que va a responder. En otros casos, ella responde una parte de la pregunta, pero se pierden las otras partes.
- **El entrevistador realiza una pregunta del tipo 'sí/no'** cuando una pregunta abierta podría resultar más conveniente.
- **El entrevistador formula preguntas conducentes** al señalar en la propia pregunta la respuesta esperada, o utilizar palabras con una carga emocional.

Ejemplo de registro de entrevista

Título	Reunión con la entidad auditada
Propósito	Recopile información acerca de ... (detalles sobre el tema de auditoría)
Método de contacto	En persona
Lugar de contacto	Domicilio físico o postal de la reunión
Fecha de contacto	(Inserte la fecha)
Participantes	**Entidad auditada:** Juana González, cargo, número de teléfono, dirección correo electrónico Juan González, cargo, número de teléfono, dirección correo electrónico **Entidad Fiscalizadora Superior:** Nombre y apellido, cargo, número de teléfono y correo electrónico del miembro del equipo de auditoría Nombre y apellido, cargo, número de teléfono y correo electrónico del miembro del equipo de auditoría

Comentarios/observaciones:

Durante nuestra visita a las oficinas de (…), entrevistamos a Juana González y Juan González. Les formulamos preguntas acerca de la participación de su entidad de auditoría en el tema de la auditoría.

Juana González realizó una descripción de la relación de dicha entidad con el tema. La relación es: (...). Ella también expuso acerca de período durante el que su entidad ha venido participando en dicho tema, el cual abarca (...). Juana González también describió su rol y responsabilidades en la entidad auditada, además del modo en que ellos se relacionaban con el tema de la auditoría. Su rol es (...) y sus responsabilidades consisten en (...) y (...). Ellos se vinculan con el tema de auditoría debido a que (...). Juan González también expuso acerca de su rol y responsabilidades en la entidad auditada, y cómo dichos roles y responsabilidades se relacionan con el tema de la auditoría. Su rol es (...) y sus responsabilidades consisten en (...) y (...). Ellos se relacionan con el tema de auditoría debido a que (...).

Juana González manifestó que la entidad auditada afrontó varias dificultades al participar en el tema de la auditoría. Dichas dificultades consistían en:

(1) (...) ;

(2) (...); y

(3) (...) .

Juan González manifestó que lo que más le preocupaba era la dificultad señalada en segundo término, porque (...). Juana González dijo que ella estaba de acuerdo con la opinión del Sr. González, dado que ella cree que (...).

Fuente: GAO de los EE. UU.

Apéndice 12: Ejemplo de un registro de análisis

Título.	Comparación del documento X con el documento Y
Propósito	Dejar constancia de la comparación de los documentos, incluir similitudes y diferencias.
Fuente	Documento X Documento Y

Análisis/resumen:

Resumen de los resultados de la comparación

Similitudes (halladas tanto en el documento X como en el documento Y)

1. Los documentos X e Y utilizan el mismo lenguaje descriptivo para el tema de auditoría.
2. Los documentos X e Y tienen apéndices con plantillas que la organización puede utilizar para documentar sus contribuciones al tema de auditoría.

Diferencias

1. El Documento X contiene una sección de dos páginas en la que se describen prácticas óptimas que las organizaciones deberían aplicar mientras participan en el tema de auditoría.
2. El Documento X tiene un apéndice adicional que contiene ejemplos sobre el modo en que una organización determinar implementó una práctica óptima mientras participaba en el tema de auditoría.

Similitudes

Metodología: para determinar las similitudes entre ambos documentos, el equipo realizó una comparación en paralelo y realizó una búsqueda electrónica en cada documento para acceder a la terminología clave.

Los documentos X e Y utilizan ... y ... para describir el tema de auditoría

Remítase la Página 3, Párrafo Tercero del Documento X para acceder a una descripción del tema de auditoría. ... se utilizó en esta descripción.

Remítase la Página 10, Párrafo Quinto del Documento Y para acceder a una descripción del tema de auditoría. ... se utilizó en esta descripción.

Los documentos X e Y tienen apéndices con las mismas plantillas

Remítase a la Página 28 del Documento X para acceder al Apéndice IX. El resumen contenido en el párrafo previo a la plantilla indica que las organizaciones pueden utilizarla para documentar sus contribuciones al tema de auditoría. Remítase a las siguientes dos páginas (29-30) para acceder a la plantilla.

Remítase a la Página 35 en el Documento Y para acceder al Apéndice X. El título del apéndice es ‘Ejemplo de plantilla que las organizaciones pueden utilizar para documentar las contribuciones a ...’. Remítase a las páginas 35-36 para acceder a la plantilla.

Las plantillas en el Apéndice IX del Documento X y en el Apéndice X del Documento Y son idénticas.

Diferencias

Metodología: para determinar las diferencias entre ambos documentos, el equipo realizó una comparación en paralelo y efectuó una búsqueda electrónica en cada documento para acceder a la terminología clave.

El Documento X contiene una sección que describe las prácticas óptimas

Las páginas 13 a 14 del Documento X contienen una sección en la que se describen las prácticas óptimas que las organizaciones deberían seguir mientras participan en el tema de auditoría.

El Documento Y no contiene esta sección. Ver las Páginas 2 a 20 para referencias al término ‘práctica óptima’.

Fuente: GAO de los EE. UU.

Apéndice 13: Ejemplo de evaluación sobre confiabilidad de los datos

Registro de una evaluación sobre confiabilidad de los datos

Complete este formulario para la realización de auditorías de desempeño.

• La confiabilidad de los datos constituye un componente esencial de la labor de una EFS y debería discutirse lo antes posible durante el proceso de realización del encargo, preferiblemente al comienzo de la etapa de planificación. Una discusión similar debería tener lugar cuando el equipo de auditoría se encuentre realizando su análisis y comenzando a desarrollar sus hallazgos vinculados con el informe de la auditoría, momento en el cual el equipo y las partes interesadas internas precisan determinar si los datos probatorios son suficientemente confiables, comprender la naturaleza de cualquier limitación relacionada con tales datos y conversar acerca de cualquier tarea vinculada con la confiabilidad de estos que haya de realizarse.

• En este formulario se documenta lo determinado por el equipo respecto a la realización de una evaluación y, según corresponda, el plan de confiabilidad de los datos, además de los pasos dados para implementarla, el modo en que los datos se utilizarán como parte de la base analítica para la elaboración de hallazgos y conclusiones, y todas las limitaciones asociadas al uso previsto de dichos datos.

Título de la auditoría:	
Persona a cargo:	**Apoyo técnico brindado por (si correspondiese):**

El gerente debe suscribir este formulario luego de: (1) determinarse que no es necesario realizar una evaluación de confiabilidad de los datos y haberse completado la Sección I de este formulario o; (2) haberse finalizado toda la labor relacionada con determinación de la confiabilidad de los datos y completado las Secciones I, II y III de este formulario.

Nota: si un equipo determinase posteriormente que se precisa realizar una evaluación de la confiabilidad de los datos luego de determinar inicialmente que ella no era necesaria, debería indicarlo debidamente en la Sección I, completar las Secciones II y III y agregar una segunda firma y la fecha correspondiente, una vez realizada la labor.

Aprobación del gerente

_____ _____

Gerente Fecha de suscripción

Sección I: ¿Se necesita una evaluación de confiabilidad de los datos?

Las evaluaciones de confiabilidad de los datos deberían realizarse cuando se estime que cualesquiera datos informatizados incidirán de forma relevante en los hallazgos (respuestas a las preguntas de la auditoría), las conclusiones o las recomendaciones. La decisión acerca de la relevancia (materialidad) supone la aplicación del juicio profesional del equipo asignado al encargo.

Aunque es necesario que el equipo documente en este formulario lo que ha determinado, no es necesario que realice una evaluación de los datos según lo dispuesto en las Secciones II y III si se aplicase alguna de las siguientes condiciones:

a. No está previsto utilizar los datos procesados por ordenador.
b. El equipo se basará en un método de recopilación de datos mediante el que se aplican técnicas para determinar el fundamento de todos los datos recopilados (p. ej., una encuesta). Este método es adecuado

para responder a las preguntas de la investigación.[16]
c. Los datos procesados por ordenador de todas las fuentes que el equipo tiene previsto utilizar no se es espera que afecten significativamente a los hallazgos, las conclusiones o las recomendaciones.

Cuando se aplica una de estas condiciones, el equipo marca «NO» en la determinación de la evaluación de la fiabilidad de los datos a continuación, identifica la condición correspondiente y el gestor firma la página 1 del formulario.

DETERMINACIÓN:

De acuerdo con las fuentes de información que el equipo del encargo tiene previsto utilizar, este ha determinado que:

___ SÍ: es necesario realizar una evaluación de fiabilidad de los datos porque el equipo tiene previsto utilizar datos procesados por ordenador procedentes de al menos una fuente que (1) se espera que afecte significativamente a los hallazgos, las conclusiones o las recomendaciones; y

(2) no se ajusta a ninguna de las excepciones citadas anteriormente. Se deben cumplimentar las Secciones II y III. El gestor firma la página 1 del formulario.

___ NO: no es necesario realizar una evaluación de fiabilidad de los datos porque todos los datos procesados por ordenador que el equipo tiene previsto utilizar se ajustan a una o más de las condiciones citadas anteriormente. Se omiten las Secciones II y III. El gestor firma la página 1 del formulario.

Identifique la condición correspondiente; p. ej., a, b o c (mostradas arriba) _____

NOTA: Si alguna de estas condiciones cambia, el equipo *deberá* volver a valorar si es necesario hacer una evaluación de fiabilidad de los datos.

[16] Si las preguntas de la investigación requieren que el SAI tome una decisión y comunique una respuesta objetiva (como un recuento exacto de participantes que reciben prestaciones, el cumplimiento de leyes o normativas por parte de una entidad auditada o si una entidad auditada está utilizando la financiación con los fines previstos), el equipo debería considerar otros métodos para obtener los datos o determinar medidas adicionales que deberían tomarse para garantizar la fiabilidad de los datos.

Sección II: ¿Cuál es su plan para evaluar los datos y qué medidas ha tomado?

FUENTE UNO: Nombre/descripción de la fuente de información

Plan para evaluar la fiabilidad de los datos de esta fuente de información, de acuerdo con los *estándares de auditoría gubernamentales*

6.06 (describa el plan o proporcione referencias de documentos)

Se espera que los datos de esta Fuente se utilicen en el producto final de la siguiente forma:

____ Único respaldo de los hallazgos, conclusiones o recomendaciones.

____ Una de múltiples fuentes de evidencia para respaldar los hallazgos, conclusiones o recomendaciones.

____ Información de referencia contextual que se estima afectará de forma relevante (materialmente) los hallazgos, las conclusiones o las recomendaciones del informe.

Describa los elementos evaluados procedentes de esta fuente de datos (realice una descripción o cite las referencias documentales):

En la siguiente tabla, señale todas las medidas tomadas para determinar si los datos provenientes de esta fuente son confiables e incluyen la referencia documental para cada una de las medidas a continuación. No todas las medidas son necesarias.

Señale las medidas tomadas	Medidas para comprobar la fiabilidad de los datos	Referencia(s) documentales
	Revisión de la documentación relacionada	
	Entrevistas con personal experto de la entidad auditada	
	Examen de datos electrónicos o manuales para detectar datos faltantes, datos atípicos, errores manifiestos (podría incluirse una comparación con datos publicados y exámenes lógicos)	
	Revisión de controles internos relacionados	
	Selección rastreada o muestra aleatoria relacionada con documentos procedentes de la fuente	
	Otros (explique)	

Sección II: Continuación

FUENTE DOS: Nombre/descripción de la fuente de información

Plan para evaluar la fiabilidad de los datos de esta fuente de información, de acuerdo con los *estándares de auditoría gubernamentales*

6.06(describa el plan o proporcione referencias de documentos)

Se espera que los datos de esta Fuente se utilicen en el producto final de la siguiente forma:

____ Único respaldo de los hallazgos, conclusiones o recomendaciones.

____ Una de múltiples fuentes de evidencia para respaldar los hallazgos, conclusiones o recomendaciones.

____ Información de referencia contextual que se estima afectará de forma relevante (materialmente) los hallazgos, las conclusiones o las recomendaciones del informe.

Describa los elementos evaluados procedentes de esta fuente de datos (realice una descripción o cite una o más referencias documentales):

En la siguiente tabla, señale todas las medidas tomadas para determinar si los datos provenientes de esta fuente son confiables e incluyen la referencia documental para cada una de las medidas a continuación. No todas las medidas son necesarias.

Señale las medidas tomadas	Medidas para comprobar la fiabilidad de los datos	Referencia(s) documentales
	Revisión de la documentación relacionada	
	Entrevistas con personal experto de la entidad auditada	
	Examen de datos electrónico o manual para detectar datos faltantes, datos atípicos, errores manifiestos (podría incluirse una comparación con datos publicados y exámenes lógicos)	
	Revisión de controles internos relacionados	
	Selección rastreada o muestra aleatoria relacionada con documentos procedentes de la fuente	
	Otros (explique)	

Nota: si se utilizasen más de dos fuentes, copie en bloque esta última sección, si fuese necesario, y brinde la información requerida correspondiente a las fuentes adicionales.

Sección III: ¿De qué modo pueden utilizarse los datos?

Resuma los hallazgos acerca de la confiabilidad de los datos de cada fuente. Incluya información sobre las limitaciones de los datos, de haberlas, y cómo tales limitaciones afectarán el modo en que los datos se utilizarán en el producto (por ejemplo, el efecto en los hallazgos, las conclusiones o las recomendaciones).

Considerando los hallazgos acerca de la confiabilidad de todas las fuentes evaluadas (señale una opción):

____ Todos los datos evaluados son suficientemente confiables para este encargo (las limitaciones, de haberlas, se describen más arriba).

____ Algunos de los datos que hemos evaluado son suficientemente confiables, y las limitaciones, de haberlas, se describen previamente. Se excluyen de este encargo aquellos datos que no son suficientemente confiables.

____ Ninguno de los datos es suficientemente confiable para este encargo y, por lo tanto, quedan excluidos.

____ Indeterminación de la confiabilidad, las limitaciones y su efecto se describen previamente.

____ Otros (por ejemplo, el objetivo principal fue evaluar la confiabilidad de un sistema o parte de este) (Explicar).

Nota: una vez completadas las Secciones II y III luego de determinarse las necesidades de efectuar una evaluación de confiabilidad de los datos, el gerente debe inspeccionar el formulario y aprobar la evaluación de confiabilidad de los datos mediante su firma en la Página 1.

Fuente: Adaptado de la GAO de los EE. UU.

Apéndice 14: Ejemplos de preguntas relativas a la confiabilidad de los datos para las entidades auditadas

---

1. ¿Cuándo se creó el sistema de datos y cuál es su propósito?
2. ¿De qué modo utiliza los datos su propietario?
3. ¿Quiénes son los usuarios principales del sistema de datos?
4. ¿De qué modo los usuarios acceden al sistema?
5. ¿Quién tiene acceso para ingresar o actualizar los datos?
6. ¿Existen diferentes 'niveles' de acceso a los datos?
7. ¿Qué capacitación se imparte a los usuarios del sistema, de impartírsela?
8. ¿Se ofrece capacitación a todos los usuarios?
9. ¿Se han producido cambios en el sistema de datos (por ejemplo, actualizaciones importantes del sistema, contratación de nuevos proveedores) que afectarían la congruencia de los datos durante el período abordado?
10. ¿Cómo y dónde se recopilaron los datos (por ejemplo, ingreso manual, formulario completado por representantes del organismo, ingreso de datos por parte de entidades externas al propietario)?
11. ¿Quién es responsable por el ingreso de los datos?
12. ¿Cuán actualizados se encuentran los datos?
13. ¿Con qué frecuencia se ingresan los datos?
14. ¿Qué instrucciones brinda el propietario de los datos respecto a su ingreso, en especial cuando se trata de campos de datos abiertos o sujetos a variación según lo que el usuario ingrese?
15. ¿Qué se sabe acerca de la coherencia del ingreso de datos entre los miembros del personal, oficinas u otras unidades?
16. Si los datos se elaborasen mediante un proceso de agregación de unidades (por ejemplo, pertenecientes a Estados u organizaciones), ¿existen diferencias en cuanto al modo de recopilación de los datos por parte de las unidades que puedan dar lugar a incongruencias entre tales datos una vez agregados?
17. ¿Los ingresos de datos, se encuentran sujetos a modificaciones futuras, ya sea por revisiones de calidad u otros procedimientos? ¿Qué unidad de análisis representa cada registro en los datos (por ejemplo, una persona, un acontecimiento, una unidad familiar)?
18. ¿En qué consiste la estructura del sistema de datos?
19. ¿Los datos, se mantienen en un archivo sin formato o el sistema de datos tiene un carácter relacional/jerárquico?
20. ¿Si los datos tienen un carácter relacional, qué identificadores específicos se utilizan para vincular las tablas?
21. ¿Existen datos (registros o campos) en este conjunto que provengan de otros sistemas de datos?
22. ¿Si algunos de estos datos proviniesen de otros sistemas de datos, qué dispositivos de control de calidad se han implementado para garantizar que los datos se lean de forma exacta y completa?
23. ¿Mediante qué procedimientos se garantiza que el sistema de datos capte de forma congruente todos los datos presentes (registros, observaciones) y todos los elementos que constituyen esos datos?
24. ¿Qué procedimientos se han implementado para evitar la duplicación de registros de datos?
25. ¿Dispone el sistema de mecanismos de verificación o control de edición para ayudar a garantizar que los datos se ingresen de manera exacta?
26. ¿Existen mecanismos electrónicos de resguardo, como mensajes de error para ingresos fuera de rango o incongruentes?
27. ¿Alguien se ocupa de revisar la totalidad, o una muestra, de los datos ingresados para garantizar que los campos claves guarden exactitud y no se dupliquen? ¿Si se realizasen revisiones, con qué frecuencia ocurren?
28. ¿Qué proceso (de haberlo) se aplica supervisar las modificaciones realizadas a los datos y realizar un seguimiento de éstas?
29. ¿El sistema de datos, conserva un historial de las modificaciones realizadas a los datos o la información histórica se sobrescribe al ingresarse nuevos datos? ¿Si los datos proviniesen de una planilla de cálculo: que procedimientos se implementan para garantizar que no se modifiquen o supriman datos de forma accidental? ¿Se controla la exactitud de las fórmulas contenidas en la planilla de cálculo?

30. ¿Cuáles son los procedimientos de seguimiento ante el hallazgo de errores? ¿Quién es el/la responsable de corregirlos?
31. En la medida en que usted previamente haya detectado errores en los campos de datos, ¿a qué obedecen dichos errores? ¿Se han abordado estas cuestiones?
32. ¿Las revisiones sistemáticas o los reportes de excepción examinan la exactitud y presentan tasas de error de los datos? ¿Con qué frecuencia?
33. ¿Si se hubiesen realizado estudios o evaluaciones del sistema, cuáles fueron los resultados y cómo abordó usted las cuestiones emergentes?
34. Si correspondiese, los usuarios externos de los datos o los sujetos a los que dichos datos se refieren, ¿tienen la posibilidad de revisarlos e informar acerca de su exactitud?
35. ¿Se crean variables nuevas mediante la recodificación de las variables existentes o se calculan variables nuevas sobre la base de valores surgidos de las variables existentes (por ejemplo, el cálculo del número de días entre fechas registradas o la creación de una variable sobre la base de rangos de edad)?
36. ¿La documentación del sistema de datos, explica el modo de crear o calcular variables nuevas?
37. ¿Qué modificaciones, de haberlas, se realizan a los valores de los datos para proteger la confidencialidad o con otros fines?
38. ¿Alguna de las variables, recurre a las categorizaciones elaboradas por la organización (por ejemplo, categorías vinculadas con tipos de industria o razas)?
39. ¿Se ha modificado algún procedimiento –lo que incluye el modo en que un elemento de datos se define, ingresa o mantiene– durante el período correspondiente a los datos solicitados (por ejemplo, cambios en las poblaciones o áreas geográficas, definiciones de variables, valores o categorías de variables, instrucciones para el ingreso de datos, valores disponibles en listas desplegables)?
40. Si se hubiesen producido cambios en los procedimientos dentro del período correspondiente a los datos, ¿qué medidas se han tomado para garantizar la exactitud y congruencia de éstos?
41. ¿Cuál es su opinión acerca de la calidad de los datos, específicamente, en lo relativo a su integridad y exactitud? ¿Existen limitaciones relativas a los datos, como aquellas relacionadas con sus elementos, a menudo vinculadas con su integridad o corrección? ¿De qué modo dichas limitaciones afectarían el uso previsto de los datos?
42. ¿Existen dudas en cuanto a la actualidad o utilidad de los datos?
43. ¿Hay algún propósito con el que los datos no deberían utilizarse?
44. ¿Se han tomado medidas correctivas para mejorar la calidad de los datos?

Fuente: Informe de la GAO de los EE. UU., *Evaluación de la confiabilidad de los datos*, 2019, GAO-20-283

Apéndice 15: Ejemplo de instrumento de recopilación de datos

El instrumento de recopilación de datos (IRD) que se exhibe en este ejemplo es útil para un equipo de auditoría en proceso de revisión de convenios con socios / participantes ejecutores de una organización gubernamental.

Instrumento de recopilación de datos (IRD)

IRD completado inicialmente por:_____

Fecha en que se completó inicialmente: _____

IRD revisado por: _____

Fecha de la revisión: _____

A) Información básica

1. Nombre del documento: _____
2. Fecha del documento: _____
3. Fuente de origen: _____

B) Detalles

1. Socio / participante ejecutor: _____
2. Año del convenio: _____
3. ¿Se trata de un convenio por un año o plurianual? Un año ☐ Plurianual ☐ No puede determinarse ☐
4. (Si se tratase de un convenio plurianual) ¿Cuántos años de vigencia tiene el convenio? _____

Nota: al elaborar un IRD, tenga en cuenta el diseño, el formato y la extensión de los campos de datos, de modo tal de incluir:

- *¿De qué forma el equipo agregará la información de cada campo de datos en el IRD, si correspondiese?*
- *¿El equipo, utilizará un IRD por caso o uno para todos los casos?*
- *¿Qué procedimientos relacionados la actuación del personal y la recopilación de datos se necesitan (por ejemplo, la realización de una verificación presencial y/o la revisión del ingreso de datos; dejar espacio en el IRD para la impresión de firmas o rúbricas)?*
- *¿Cuál será la secuencia probable de los campos de datos en el IRD (qué información se recopilará en primer término, en segundo término, etc.)?*
- *¿Se incluirán en el IRD campos de datos abiertos para ingresar información adicional o imprevista, como títulos de documentos, observaciones adicionales o revisiones presenciales de documentos en papel que el equipo no puede copiar o anotar?*
- *¿De qué modo el formato de cada campo de datos se ajustará al tipo de información deseada: casilleros de verificación, opciones de selección múltiple (por ejemplo, Sí/No), cuadros de texto para completar?*
- *Si se utilizase un formulario en papel para la recopilación inicial de datos en el campo, ¿de qué modo dichos datos se transferirán posteriormente a un archivo electrónico? En tales casos, considere el modo de lograr una coincidencia entre el diseño de los documentos en papel y en formato electrónico.*

Fuente: GAO de los EE. UU.

Apéndice 16: Ejemplo de plantilla para la documentación de observaciones directas

Título	Observación de las inspecciones de aduanas realizadas por funcionarios de la entidad auditada...
Propósito	Documentar las observaciones realizadas durante las inspecciones de aduanas
Lugar observado	Aeropuerto...
Actividad observada	Número de inspecciones de aduanas
Fecha de observación	Ingrese los datos aquí
Participantes	Entidad auditada X Funcionario 1 Funcionario 2 Entidad Fiscalizadora Superior Auditor A Auditor B

Observaciones/comentarios:

Durante este período, observamos un total de (...) inspecciones de aduanas. A continuación, se presentan los detalles de las inspecciones.

(1) Inspección realizada por el/la Funcionario/a 1 de 0800-0830

- La Funcionaria 1 comenzó por abrir el bolso de mano de la persona inspeccionada. Luego procedió a vaciar todo el contenido del bolso de mano en la mesa para inspeccionar los artículos. Mientras inspeccionaba los artículos, consultaba sistemáticamente una lista de control con materiales que se supone no deben ingresarse en el país. La funcionaria no encontró artículos prohibidos en el bolso de mano de la persona inspeccionada.

- Luego procedió a abrir la maleta de la persona inspeccionada y examinar los artículos que se encontraban en la maleta, apilándolos hacia un costado. Mientras realizaba la inspección, también consultaba la misma lista de control que había utilizado para el bolso de mano. Durante esta búsqueda, halló un artículo incluido en la lista de control. Luego procedió a dejarlo a un lado y retomó su inspección del equipaje. Tras revisar el resto de la maleta, comenzó a preguntarle a la persona inspeccionada acerca del artículo prohibido que había dejado a un lado. Para ello, utilizó una lista de control separada con preguntas preparadas para indagar a la persona acerca del artículo prohibido.

Fuente: GAO de los EE. UU

Apéndice 17: Cómo realizar una encuesta

Identifique a la población que recibirá la encuesta

Es necesario que identifique a la población que se propone encuestar. Para ello, será necesario que se cerciore de que las personas u organizaciones identificadas sean las fuentes más idóneas de la información que usted pretende obtener.

También será necesario que determine la cantidad de personas u organizaciones que encuestará. Para algunas auditorías, es posible que la población destinataria sea reducida (por ejemplo, una organización integrada por 100 empleados) y que, por lo tanto, usted pueda razonablemente encuestar a toda la población.

Para otras auditorías, la población a encuestar puede ser muy amplia (por ejemplo, un millón de ciudadanos que reciben apoyo de una entidad gubernamental). Cuando se trate de una población amplia, tal vez le convenga recurrir a una muestra de esa población para realizar la encuesta. En casos como este, es necesario que se asegure de disponer de la muestra correcta para poder utilizar la información obtenida con los fines propuestos. Este proceso puede ser complicado, por lo tanto, se recomienda solicitar asesoramiento de un experto en encuestas.

Elaboración del cuestionario de la encuesta

Para obtener la información de calidad que usted precisa para utilizar como evidencia, es esencial que usted formule las preguntas adecuadas. A continuación, presentamos algunos de los pasos que pueden ayudarle a elaborar un cuestionario.

1. **Determine qué partes de sus preguntas de auditoría se abordarán mediante la encuesta.** Es importante diseñar la encuesta de modo tal que las respuestas contribuyan directamente a responder sus preguntas de auditoría. Si una encuesta no sirviese para este propósito, considere otro método.

2. **Desglose dichas partes de las preguntas en un conjunto de áreas temáticas y luego formule preguntas que aborden tales áreas con una especificidad creciente** (remítase a la **Figura 17.1**). Las preguntas pueden ser abiertas o cerradas, según sus necesidades de información. Más allá de lo señalado, se recomienda que las preguntas:
    - se formulen por escrito, de modo tal que las personas encuestadas puedan interpretarlas de forma sencilla y congruente, es decir, mantenga la concisión y la simpleza;
    - se redacten de modo tal que las personas encuestadas tengan acceso a la información necesaria para responderlas;
    - no sean exageradamente complicadas de responder para las personas encuestadas; y
    - no se formulen de modo tal de sesgar las respuestas de la persona encuestada.

Figura 17.1: Ejemplo de elaboración de preguntas de una encuesta a partir de una pregunta de auditoría

Es importante que ensaye, evalúe y ajuste las preguntas de la encuesta. Se recomienda que usted:

- Ensaye el borrador del cuestionario de la encuesta con integrantes de la población destinataria para determinar, sobre la base de los comentarios recibidos, si entendieron las preguntas.
- Evalúe las respuestas a la encuesta de ensayo para determinar si las preguntas formuladas realmente servirán para obtener los datos que usted precisa.
- Considere de qué modo las respuestas a la encuesta podrían ayudarle a responder las preguntas de la auditoría en el informe de ésta.
- Ajuste las preguntas en función de los ensayos y la evaluación hasta tener la certeza de estar formulando las preguntas indicadas a la población encuestada.

<u>Seleccione un método para instrumentar la encuesta</u>

Existen múltiples medios para implementar una encuesta, entre ellos, las entrevistas presenciales o telefónicas, la realización de encuestas por Internet, el envío de formularios por correo postal, las aplicaciones de correo electrónico, o las encuestas presenciales autoadministradas en papel.

El tamaño de la población, los recursos humanos a su disposición y el modo en que usted contactará a las personas encuestadas son todos factores importantes. A continuación, presentamos algunas preguntas a considerar:

- ¿La población, tiene acceso a servicios de Internet, telefonía y/o correo?

- ¿Dispone usted de información de contacto precisa relativa a la población destinataria para la aplicación del método de comunicación escogido (por ejemplo, números de teléfono, direcciones de correo electrónico, direcciones de correo postal)?
- ¿Los integrantes de la población, padecen alguna dificultad vinculada con la lectura, o con la vista, el oído o la movilidad que pudiesen afectar su capacidad de responder la encuesta utilizando diferentes métodos?
- ¿Cuál es el tamaño de la población destinataria? ¿Dispone usted de recursos humanos suficientes para siquiera considerar la opción de recurrir a entrevistadores?

El método que usted seleccione influirá en la tasa de respuesta a la encuesta si la población destinataria no pudiese responderla fácilmente o si usted no dispusiese de los recursos humanos necesarios para instrumentarla de la forma planificada.

Documentación de los resultados y metodología de la encuesta

Será necesario que documente detenidamente el modo en que la encuesta se llevó adelante, las respuestas recibidas y cualquier análisis realizado sobre los resultados obtenidos. Esto es importante, dado que será necesario que sustancie todas las manifestaciones vertidas en el informe definitivo basadas en evidencia obtenida de la encuesta. Asimismo, será necesario que en el informe de auditoría provea información acerca la metodología de la encuesta, la calidad de los datos obtenidos mediante ella, y sus fortalezas y debilidades, de modo tal que aquellos que lean su informe comprendan cómo interpretar los resultados de la encuesta suministrados por usted.

La implementación de una encuesta efectiva supone contar con más orientación de la que este manual puede ofrecer. Por lo tanto, antes de tratar de realizar una encuesta, recuerde solicitar la asistencia de un experto.

Apéndice 18: Análisis de contenidos

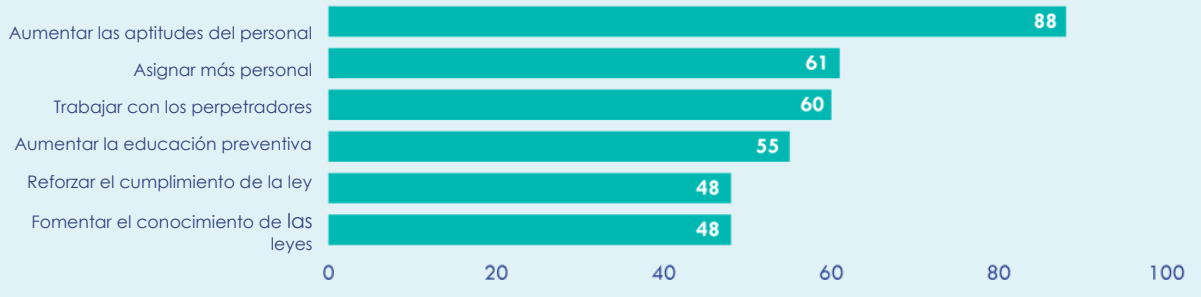
El análisis de contenidos es un método cualitativo para la estructuración y el análisis de datos complejos, de carácter cualitativo, y su conversión a datos cuantitativos. En algunos casos se lo caracteriza como un proceso de reducción de datos. El objetivo es organizar, concentrar y simplificar de forma sistemática un conjunto de datos en un número limitado de temas o categorías de contenidos que puedan resumirse. Dado que se trata de una práctica demandante de tiempo, puede que no sea tan comúnmente utilidad por algunas EFS como otros métodos cualitativos a los que se hace referencia en este manual, pero, en determinadas situaciones, puede ser de utilidad.

Los datos cualitativos utilizados como punto de partida para un análisis de contenidos podrían incluir los documentos en los que se plasman las políticas de las entidades auditadas, transcripciones de entrevistas, artículos publicados en periódicos, transcripciones de sesiones con grupos focales, expedientes de reclamos, o informes. Por ejemplo, podría utilizárselo para categorizar y cuantificar las respuestas derivadas de entrevistas o determinar la frecuencia con la que diferentes tipos de acontecimientos se informaron en expedientes de reclamos. El análisis de contenidos también puede ser un método provechoso si usted dispusiese de un conjunto amplio de datos sin procesar que es necesario plasmar en evidencia utilizable, como las respuestas a encuestas. El ejemplo en la Figura 18.1 está adaptado de un análisis de contenidos de respuestas a encuestas realizadas durante una auditoría de desempeño orientada a problemas efectuada por una EFS.

Figura 18.1: Análisis de contenidos aplicado a una auditoría de desempeño vinculada con las medidas tomadas para afrontar la violencia doméstica contra las mujeres

Los auditores recopilaron las respuestas de las encuestas realizadas a 340 personas que prestan apoyo a mujeres víctimas de violencia, entre ellas, oficiales de policía, psicólogos y trabajadores/as sociales. La última pregunta de la encuesta era, *"¿Según su opinión, que debería hacerse para mejorar los servicios prestados a las mujeres víctimas de violencia y disminuir este tipo de violencia en nuestro país?"*

El equipo de auditoría aplicó el análisis de contenidos a las respuestas de la encuesta y luego las categorizó. A continuación, se mencionan las seis categorías más destacadas.



Fuente: Adaptado del informe de auditoría de desempeño: Ações de enfrentamento à violência doméstica e familiar contra as mulheres. (Acciones para afrontar la violencia doméstica y familiar contra las mujeres), 2012. EFS de Brasil

La realización de un análisis de contenidos ofrece varios beneficios potenciales, entre ellos, que las categorías o temas emergentes de ese análisis pueden resumirse e informarse de maneras fácilmente comprensibles para los lectores.

El análisis de contenidos que produce datos fiables puede demandar mucho tiempo y trabajo, según la complejidad del análisis. Es importante realizar análisis de contenidos de una manera sistemática, por lo tanto, hable con un experto en metodología u otra parte interesada interna con experiencia en la materia, o consulte la literatura académica, para obtener orientación adicional en la medida en que ello sea necesario.

Apéndice 19: Ejemplo de plantilla para la documentación de un resumen

Título	Resumen de las perspectivas acerca de la suficiencia de la capacitación para los inspectores aduaneros
Propósito	Brindar un resumen con fines probatorios.
Trabajo realizado	Durante el transcurso de esta auditoría, realizamos múltiples entrevistas para recopilar información acerca de la suficiencia de la capacitación brindada a los inspectores aduaneros aeroportuarios. Específicamente, entrevistamos: • Administradores del programa de capacitación de la Academia de inspección aduanera. • Instructores de la Academia de inspección aduanera. • Funcionarios que elaboraron el plan de capacitación para los inspectores aduaneros. • Inspectores aduaneros en tres aeropuertos. • Supervisores de los inspectores aduaneros en tres aeropuertos. Consultamos con cada uno de estos grupos para conocer sus perspectivas sobre 1) la duración de la capacitación inicial; 2) el contenido de la capacitación inicial; y 3) la capacitación en el empleo luego de que los instructores comienzan a trabajar. En este resumen se recopilan las respuestas de los funcionarios relativas a cada uno de estos temas de auditoría.

Resumen de las respuestas

(En la tabla que sigue, el equipo de auditoría recopilaría las respuestas de los funcionarios acerca de estos temas de auditoría). (Remítase a los ejemplos que siguen.)

Duración de la capacitación inicial	
Administradores	Los administradores del programa de formación en la Academia de capacitación sobre inspección aduanera manifestaron que la duración del programa de capacitación es lo suficientemente extensa como para brindar a los inspectores un nivel básico de formación. Además, manifestaron que la Academia no dispone de financiamiento suficiente para extender la capacitación. *(Remítase al documento xxxx, p. 3.)*
Instructores	Los instructores de la Academia de capacitación en inspección aduanera manifestaron que la capacitación inicial no es lo suficientemente extensa. Ellos arguyeron que, como mínimo, necesitarían otras dos semanas para la realización de ejercicios prácticos y efectuar verificaciones. El calendario de capacitación actual

	es demasiado apresurado y algunos de los destinatarios de la capacitación quedan rezagados. *(Remítase al documento XXXX, p. 2)*
Desarrolladores del programa	(Agregue un resumen de las respuestas)
Inspectores aduaneros	(Agregue un resumen de las respuestas)
Supervisores aduaneros	(Agregue un resumen de las respuestas)
Contenido de la capacitación inicial	
Administradores	Los administradores del programa de capacitación en la Academia de capacitación en inspección aduanera manifestaron que los contenidos de la capacitación inicial son suficiente, pero existen áreas susceptibles de mejora. De hecho, en marzo de 2021, la Academia iniciará una revisión de su programa de capacitación. Su objetivo es revisar dicho programa y realizar las modificaciones que sean necesarias cada dos años, pero eso no siempre sucede. La última revisión y actualización tuvieron lugar en agosto de 2017. (*Remítase al documento XXXX*, p. *7).*
Instructores	(Agregue un resumen de las respuestas)
Desarrolladores del programa	(Agregue un resumen de las respuestas)
Inspectores aduaneros	(Agregue un resumen de las respuestas)
Supervisores aduaneros	(Agregue un resumen de las respuestas)
Capacitación en el empleo	
Administradores	Los administradores del programa de capacitación de la Academia de capacitación en inspección aduanera manifestaron que la institución no ha elaborado directrices formales en materia de capacitación en el empleo. Ellos se apoyan en los supervisores para determinar cuáles son las necesidades de los inspectores y responder a ellas. (*Remítase al documento xxxx, p. 9*).
Instructores	(Agregue un resumen de las respuestas)
Desarrolladores del programa	(Agregue un resumen de las respuestas)
Inspectores aduaneros	(Agregue un resumen de las respuestas)
Supervisores aduaneros	(Agregue un resumen de las respuestas)

Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

Apéndice 20: Ejemplo de análisis de regresión

La forma más simple de análisis de regresión es lo que a menudo se denomina análisis de correlación. Este tipo de análisis puede resultarle útil si lo que se propone es determinar el modo en que dos variables diferentes se relacionan entre sí –es decir, el grado en que los cambios en una de ellas se vinculan con los cambios en la otra.

Un análisis de correlación supone la aplicación de tres pasos generales:

1. **Elaboración de un diagrama de dispersión**, en donde se registran los valores de la variable dependiente 'Y' y la variable independiente 'X' en los ejes vertical y horizontal, respectivamente. La variable dependiente es la que se está pronosticando o estimando y la independiente es la que provee la base para la estimación.
2. **Cálculo del coeficiente de correlación (r)**, que mide la correlación entre variables. Cuanto más se aproxime el coeficiente a 1 o -1, mayor será la correlación entre variables. Dada una correlación perfectamente positiva o negativa, todos los puntos en el diagrama de dispersión formarían una línea recta.
3. **Cálculo del coeficiente de determinación (r^2)**, que mide el grado en que los cambios en la variable dependiente pueden explicarse en función de los cambios en la variable independiente.

El siguiente ejemplo se adaptó de una auditoría efectuada por la Entidad Fiscalizadora Superior (EFS) de Bután. Dicho ejemplo contiene una aplicación simple de este tipo de análisis para ilustrar su utilización potencial.

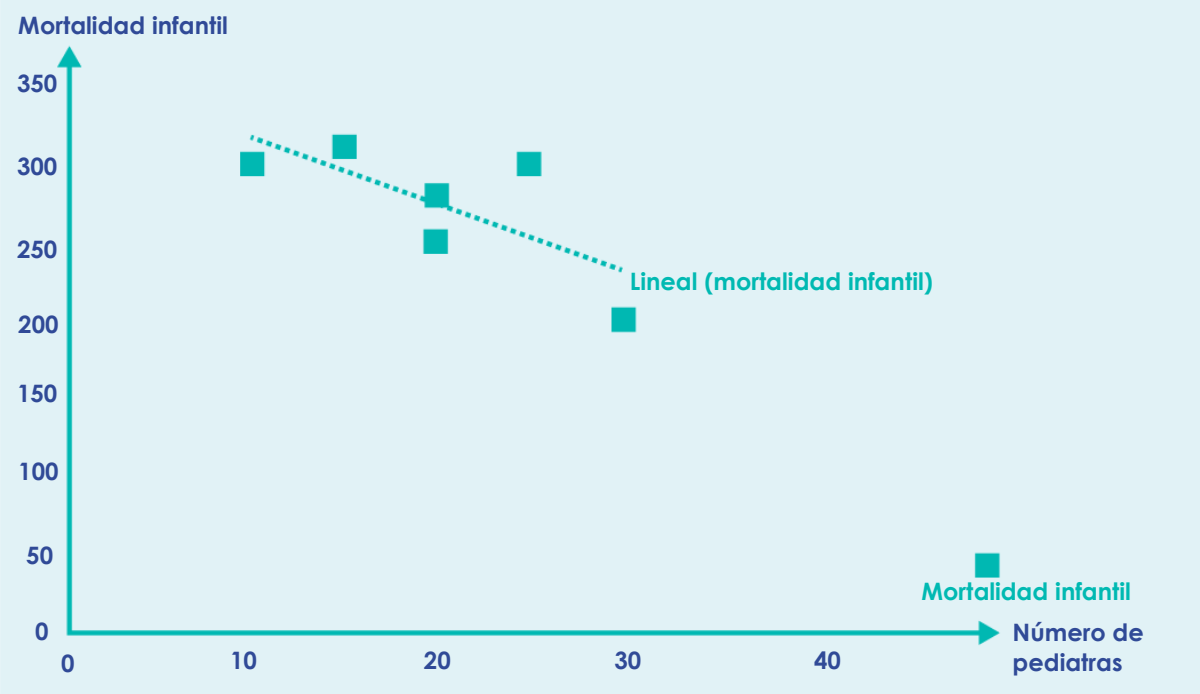
Ejemplo: la EFS realizó una auditoría mediante la que se examinaba la relación entre el número de médicos pediatras y la mortalidad infantil, considerando el objetivo del sector sanitario de reducirla. A continuación, se exponen los datos utilizados por el equipo de auditoría:

Año	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Número de pediatras	10	15	20	20	25	30
Mortalidad infantil	300	310	280	251	300	200

Fuente: EFS de Bután

Del conjunto de datos surge el diagrama de dispersión exhibido en la **Figura 20.1**.

Figura 20.1: Diagrama de dispersión



A partir de la tendencia lineal observada, podemos inferir que existe cierta correlación entre la mortalidad infantil y el número de pediatras, pero lo que deseamos comprender es cuán estrechamente se correlacionan ambas variables. Para ello, es necesario calcular el coeficiente de correlación, o 'r'. La ecuación para calcular el coeficiente 'r' es complicada, pero una planilla de cálculo permite realizar este cálculo mediante la función 'CORREL'.

El valor de 'r' es -0,712. Esto significa que existe una fuerte correlación negativa entre el número de pediatras y la mortalidad infantil –es decir, a medida que el número de pediatras aumenta, la mortalidad infantil disminuye.

Sin embargo, el solo hecho de que exista una fuerte correlación, no significa que exista causalidad. También debemos calcular el coeficiente de determinación, o 'r^2', para determinar en qué medida la variación en la mortalidad infantil puede explicarse en función del número de pediatras.

En este caso, r^2=0.507, es decir, 50.7%. De modo tal que, en nuestro ejemplo, un 50,7% de la variación en la mortalidad infantil se explica en función del número de pediatras disponibles, y el 49,3% obedece a otros factores.

Como puede observarse en el ejemplo, existen muchos factores que inciden en los cambios registrados en una variable dependiente como la mortalidad infantil. Sería necesario recurrir a técnicas de modelización y regresión más complejas que aborden o controlen otras variables para que el equipo de auditoría esté en condiciones de comprender cabalmente las variables que inciden en la mortalidad infantil.

Apéndice 21: Muestra de una página de GAO con datos destacados

GAO

Hechos Destacados

Hechos destacados de la GAO-20-129, e informe para los legisladores solicitantes.

¿Por qué la GAO realizó este estudio?

El gobierno federal gasta anualmente más de USD 90.000 millones en TI. A pesar de la magnitud de esta inversión, con demasiada frecuencia los proyectos fracasan o registran sobrecostos y atrasos, realizándose una magra contribución a los resultados relacionados con las misiones asignadas. La implementación efectiva de actividades de planificación de los recursos humanos puede facilitar el éxito de adquisiciones importantes.

Se solicitó a la GAO que realice un examen de la planificación de los recursos humanos comprensiva de la totalidad del sector gubernamental. El objetivo era determinar en qué medida los organismos federales implementaban efectivamente las prácticas de planificación de los recursos humanos del área de TI. Para ello, la GAO comparó las políticas en materia de recursos humanos destinados al área de TI, y la documentación relacionada de cada uno de los 24 organismos con las actividades previstas en un marco de planificación de los recursos humanos en el área de TI elaborado por la propia GAO. Asimismo, la GAO asignó a cada organismo una calificación sobre la base de la implementación plena, substancial, parcial, mínima o nula de cada actividad. Además, complementó sus exámenes de la documentación de los organismos con entrevistas a funcionarios de dichos organismos.

Lo que la GAO recomienda

La GAO recomienda a 18 de los 24 organismos federales la implementación plena de ocho actividades clave de planificación de los recursos humanos en el área de TI. De los 18 organismos, 13 expresaron su acuerdo con las recomendaciones, uno expresó su acuerdo parcial, tres no expresaron acuerdo o desacuerdo alguno, y uno expresó su desacuerdo con los hallazgos y proporcionó evidencia que derivó en una modificación de su recomendación, como se analiza en este informe. En cuanto al resto de las recomendaciones, la GAO sigue considerando que todas ellas están justificadas.

Remítase al documento GAO-20-129. Para más información, contáctese con Carol C. Harris en el (202) 512-4456 o HarrisCC@gao.gov

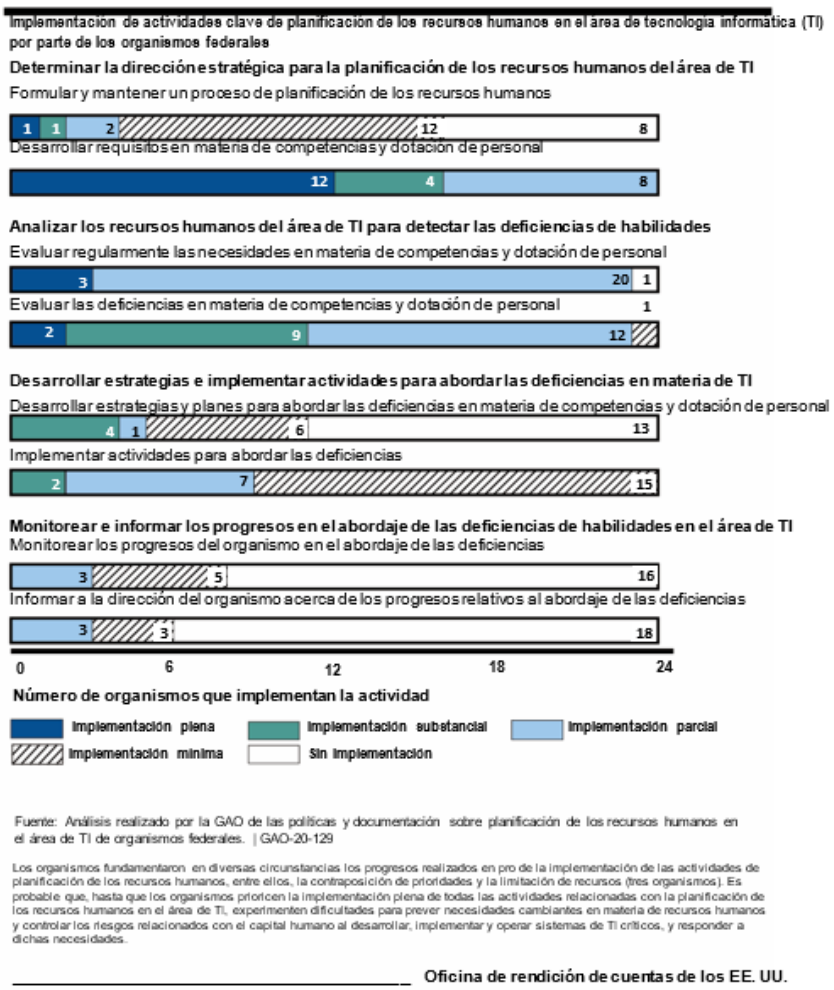
OCTUBRE DE 2019

TECNOLOGÍA INFORMÁTICA

Es necesario que los organismos federales implementen actividades clave de planificación de sus recursos humanos

Lo que la GAO halló

Se observa una amplia diferencia entre organismos federales en cuanto a sus gestiones en pro de la implementación de actividades clave de sus recursos humanos en el área de la tecnología informática (TI), que son fundamentales para asegurarse de que los organismos dispongan del personal necesario para respaldar sus misiones. Específicamente, por lo menos 23 de los 24 organismos examinados por la GAO implementaban parcial, substancial o plenamente tres actividades, lo que incluye la *detección de deficiencias en materia de competencias y dotación de personal*. Sin embargo, la mayoría de los organismos implementaban mínimamente, o no implementaban, otras cinco actividades de planificación de sus recursos humanos (ver la ilustración).



Fuente: Análisis realizado por la GAO de las políticas y documentación sobre planificación de los recursos humanos en el área de TI de organismos federales. | GAO-20-129

Los organismos fundamentaron en diversas circunstancias los progresos realizados en pro de la implementación de las actividades de planificación de los recursos humanos, entre ellos, la contraposición de prioridades y la limitación de recursos (tres organismos). Es probable que, hasta que los organismos provean la implementación plena de todas las actividades relacionadas con la planificación de los recursos humanos en el área de TI, experimenten dificultades para prever necesidades cambiantes en materia de recursos humanos y controlar los riesgos relacionados con el capital humano al desarrollar, implementar y operar sistemas de TI críticos, y responder a dichas necesidades.

Apéndice 22: Ejemplo de resumen ejecutivo del Tribunal de Cuentas Europeu

Resumen Ejecutivo

I La Política Agrícola Común (PAC) se asocia a un profuso historial de utilización de imágenes satelitales para revisar la aplicación de la asistencia por superficie, que hoy en día constituye casi el 80% del financiamiento que la UE aporta a la agricultura y el desarrollo rural. Aunque estas imágenes suelen tener una resolución espacial bastante alta, antes de 2017 no se encontraban disponibles con la frecuencia suficiente como para permitir la verificación de las actividades realizadas en terrenos agrícolas durante el año (p. ej., la cosecha).

II Desde marzo de 2017, los satélites Copernicus Sentinel 1 y 2 de la UE han venido suministrando asiduamente imágenes de alta resolución y libre disponibilidad, con el potencial de generar un punto de inflexión para la tecnología de monitoreo de las actividades agrícolas desde el espacio. Dado que las imágenes se toman de manera frecuente, el procesamiento automatizado de series temporales de datos durante toda la temporada agrícola permite identificar, sin intervención humana, cultivos y supervisar determinadas prácticas agrícolas en parcelas individuales (como la labranza y la siega). Desde 2018, los organismos que pagan por el servicio pueden utilizar los datos de los satélites Copernicus Sentinel en lugar de recurrir a los controles tradicionales basados en inspecciones de los campos.

III Según la Comisión y las partes interesadas de la CAP, los datos originados los satélites Copernicus Sentinel y otras tecnologías para el control de la asistencia por superficie ofrecen importantes beneficios potenciales para los agricultores, las administraciones y el medio ambiente. Nuestra auditoría examinó si la Comisión efectivamente alentó el uso generalizado de estas nuevas tecnologías y si los Estados miembros habían tomado las medidas conducentes a su implementación. Observamos los datos satelitales, imágenes tomadas por drones, e imágenes geoetiquetadas. Ahora es particularmente importante realizar una evaluación de los progresos logrados en la aplicación de nuevas tecnologías para la toma de imágenes, dado que los resultados de nuestra auditoría podrían aplicarse en la PAC post 2020.

IV Hallamos que tanto la Comisión como algunos Estados miembros han tomado medidas tendientes a aprovechar el potencial de las nuevas tecnologías. La Comisión promovió la utilización de nuevas tecnologías mediante numerosos talleres y conferencias, y brindó apoyo bilateral a muchos organismos que pagan por el servicio. Quince de esos sesenta y seis organismos utilizaron los datos provistos por los satélites Copernicus Sentinel para controlar la aplicación de la ayuda brindada a algunos programas y grupos de beneficiarios (“controles mediante supervisión”). De nuestra auditoría surgió que muchos organismos abonados consideran que existen obstáculos para un uso más amplio de las nuevas tecnologías.

V, Aunque la Comisión ha intentado eliminar o morigerar algunos de estos obstáculos, los organismos abonados esperan directrices adicionales de la Comisión para tomar las decisiones correctas y reducir el riesgo de futuras correcciones financieras.

VI La adopción de los controles mediante la supervisión requiere modificaciones importantes en los sistemas de TI, recursos específicos y conocimientos especializados. Asimismo, la Comisión ha tomado iniciativas para facilitar el acceso a los datos del sistema Sentinel y a servicios de procesamiento digital en la nube, pero el nivel de adopción por parte de organismos abonados con fines operativos sigue siendo bajo.

VII Con respecto a los programas de desarrollo rural y eco condicionalidad, observamos una utilización limitada de nuevas tecnologías para revisar tanto el cumplimiento como el desempeño en lo relativo a la constatación de los requisitos en materia climática y medioambiental. También concluimos que, en gran medida, el conjunto de indicadores de desempeño propuestos para el período post PAC 2020 no se encuentran concebidos para el monitoreo directo mediante los datos originados en el sistema Sentinel.

VIII Recomendamos que la Comisión brinde incentivos a los Estados miembros para el control por monitoreo en el período post PAC 2020 como sistema de control clave. Asimismo, recomendamos que la Comisión realice una mejor utilización de las nuevas tecnologías para la supervisión del cumplimiento de los requisitos en materia medioambiental y climática.

Apéndice 23: Descripción de una metodología de auditoría en un informe de auditoría de desempeño

Para examinar las características de los mecánicos y el personal de reparaciones de la Administración Federal de Aviación (FAA) de los EE. UU., analizamos un conjunto de datos correspondientes a este organismo. Dichos datos, acumulados hasta el mes de diciembre de 2018, se refieren a características demográficas, como la edad y el género de las personas examinadas.[4] Para estudiar las condiciones laborales de los empleados de mantenimiento de aeronaves –por ejemplo, salarios y desempleo– analizamos los datos de la Encuesta de la Población Actual de la Oficina de Estadísticas Laborales (BLS) de los EE.UU. sobre determinados indicadores del mercado laboral entre 2013 y fines de 2018, y revisamos los planes más recientes formulados conforme a la Ley de Innovación y Oportunidades en la Fuerza Laboral en los 50 estados.

Para describir el apoyo brindado por las partes interesadas y evaluar la coordinación de éstas en relación con el desarrollo de dicha fuerza laboral, entrevistamos a funcionarios de la FAA y los Departamentos de Trabajo (DOL), Educación (DOE), Defensa (DOD), y Asuntos de Veteranos (VA) de los EE. UU. sobre datos relacionados, programas y financiamiento de esta fuerza laboral. Seleccionamos estos organismos basándonos en un informe anterior en el que identificamos su relevancia para los empleados del sector aeronáutico.

Para presentar ejemplos sobre la coordinación de las partes interesadas, también realizamos entrevistas semiestructuradas con una muestra no generalizable de 6 partes interesadas que incluye a empleadores, escuelas de técnicos en mantenimiento de aeronaves (TMA), sindicatos, asociaciones industriales, y organizaciones de capacitación de la fuerza laboral seleccionados sobre la base de las recomendaciones formuladas por las partes interesadas, entre otros factores, además de realizar dos visitas a instalaciones. También visitamos la escuela de TMA que abarca el área del Distrito de Columbia y una estación de reparación de aeronaves, una aerolínea comercial importante, y una organización gremial en el Estado de Georgia. Seleccionamos a estas partes interesadas y realizamos dichas visitas para tener diversas perspectivas, basadas en factores tales como el tipo de tareas realizadas y la ubicación geográfica. Además, examinamos documentación institucional pertinente, como el Plan estratégico 2019-2022 de la FFA y el instrumento fundacional del Comité Rector de la Fuerza Laboral Aeronáutica.

Para exponer los progresos realizados por la FAA respecto a la actualización de los planes de capacitación de las escuelas de TMA y las normas relativas a los exámenes de certificación de mecánicos, examinamos las leyes federales, los reglamentos y los documentos de la FAA correspondientes, y entrevistamos a funcionarios del organismo.

Realizamos esta auditoría de desempeño entre enero de 2019 y febrero de 2020 de acuerdo con las normas de auditoría gubernamental generalmente aceptadas. Dichas normas nos exigen la planificación y realización de la auditoría de modo tal de obtener evidencia suficiente y adecuada para respaldar razonablemente nuestros hallazgos y conclusiones en función de nuestros objetivos de auditoría. Consideramos que la evidencia recabada respalda razonablemente nuestros hallazgos y conclusiones en función de los objetivos de nuestra auditoría.

Fuente: Informe de la GAO de los EE.UU., *AVIATION MAINTENANCE: Additional Coordination and Data Could Advance FAA Efforts to Promote a Robust, Diverse Workforce*, 2020.

Apéndice 24: Ilustración de un plan de acción y plantilla para estudio de documentación de seguimiento [17]

Plan de acción

Título de la auditoría de desempeño: Auditoría de desempeño sobre la eliminación de la violencia contra la mujer ejercida por su pareja (EIPVAW).

Denominación de la auditoría auditada: Secretaría de políticas para las mujeres.

Fecha: 20/11/2017

Recomendación	Medidas proyectadas por la entidad auditada	Responsable dentro de la entidad auditada	Fecha límite para implementar la recomendación	Beneficios esperados de la implementación (cuantificados, si fuese posible)
Realizar campañas de concienciación acerca de la importancia de la EIPVAW.	Planificar y llevar adelante una campaña a través de redes sociales. Planificar y llevar adelante una campaña televisiva.	Shirley Smith Juan Perez	Septiembre de 2018 Diciembre de 2018	Reducir la violencia contras las mujeres ejercida por sus parejas.
Intensificar las campañas vinculadas con la EIPVAW dirigidas a los hombres.	Planificar y llevar adelante una campaña a través de redes sociales. Planificar y llevar adelante una campaña televisiva. Planificar y llevar adelante una campaña durante encuentros deportivos.	Shirley Smith Juan Perez Abdalla Farid	Septiembre de 2018 Diciembre de 2018 Diciembre de 2018	Contribuir a cambiar la mentalidad de los hombres respecto a la violencia contra las mujeres. Reducir el nivel de violencia contra las mujeres ejercida por sus parejas.
Coordinar con el Ministerio de Educación la incorporación de temas de género en los planes de estudios, especialmente en lo relacionado con la violencia doméstica.	Contactar a partes interesadas en el Ministerio de Educación. Planificar las modificaciones en los planes de estudio con las partes interesadas en el Ministerio de Educación. Capacitar a los docentes acerca de las modificaciones introducidas en los planes de estudio.	Caterina Plazza Caterina Plazza Joshua Pereira	Marzo de 2018 Septiembre de 2018 Diciembre de 2019	Reducir el nivel de violencia contra las mujeres ejercida por sus parejas.
Coordinar con el Ministerio de Justicia para intensificar la labor de concienciación y capacitación del personal policial que asiste a las víctimas.	Contactar a las partes interesadas en el Ministerio de Justicia. Planificar y llevar adelante una campaña mediante redes sociales internas. Brindar capacitación al personal policial.	Juan Perez Shirley Smith Shimamanda Nye	Marzo de 2018 Septiembre de 2018 Diciembre de 2019	Mejorar el servicio brindado por el personal policial a las víctimas de violencia doméstica.

Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD

[17] Esta es una ilustración con ejemplos de recomendaciones. No pretende ser exhaustiva. Es probable que una auditoría de desempeño real contenga más recomendaciones.

Plantilla de examen de documentación para seguimiento

Ejemplo de una auditoría de desempeño sobre la eliminación de la violencia contra la mujer ejercida por sus parejas (EIPVAW)

Recomendación	Medida tomada por la entidad auditada (según el plan de acción)	Situación/ progreso de las medidas	Motivos por los que la entidad auditada no ha tomado la(s) medida(s)	Beneficios esperados de la implementación (cuantificados, si fuese posible)
Realizar campañas de concienciación acerca de la importancia de la EIPVAW.	Planificar y llevar adelante una campaña a través de redes sociales. Planificar y llevar adelante una campaña televisiva.	Totalmente implementada. No implementada.	El costo es demasiado elevado. La Secretaría no dispone de presupuesto para esto.	La Secretaría de Políticas para las Mujeres contrató a un consultor para medir el impacto de las campañas. El estudio finalizará en julio de 2021. La Entidad Fiscalizadora Superior deberá revisar el impacto durante el seguimiento posterior.
Intensificar las campañas vinculadas con la EIPVAW dirigidas a los hombres.	Planificar y llevar adelante una campaña a través de redes sociales. Planificar y llevar adelante una campaña televisiva. Planificar y llevar adelante una campaña durante encuentros deportivos.	Totalmente implementada. No implementada. Totalmente implementada.	El costo es demasiado elevado. La Secretaría no dispone de presupuesto para esto.	La Secretaría de Políticas para las Mujeres contrató a un consultor para medir el impacto de las campañas. El estudio finalizará en julio de 2021. La Entidad Fiscalizadora Superior deberá revisar el impacto durante el seguimiento posterior. La secretaría realizó encuestas luego de varios encuentros deportivos de fútbol, cricket y básquetbol en los que se realizó la campaña. Del análisis preliminar surge que la campaña tuvo éxito en generar conciencia acerca de la EIPVAW entre los encuestados.
Coordinar con el Ministerio de Educación la incorporación de temas de género en los planes de estudios, especialmente en lo relacionado con la violencia doméstica.	Contactar a partes interesadas en el Ministerio de Educación. Planificar las modificaciones en los planes de estudio con las partes interesadas en el Ministerio de Educación. Capacitar a los docentes acerca de las modificaciones introducidas en los planes de estudio.	Totalmente implementada. Implementada en cierta medida. No implementada.	El grupo asignado a la realización de esta tarea está trabajando en las modificaciones, pero hay demoras debido a la necesidad de atender otras cuestiones urgentes. No transcurrió el plazo. Debe revisarse en el seguimiento posterior.	Dado que las modificaciones en los planes de estudios aún no se habían realizado, es demasiado temprano para evaluar el impacto de las medidas.
Coordinar con el Ministerio de Justicia para intensificar la labor de concienciación y capacitación del personal policial que asiste a las víctimas.	Contactar a las partes interesadas en el Ministerio de Justicia. Planificar y llevar adelante una campaña mediante redes sociales internas. Brindar capacitación al personal policial.	Implementada. Implementada. Implementada en cierta medida.	Capacitación impartida solamente al personal policial que se desempeña en ciudades importantes del país. Los demás aún deben recibir la capacitación.	El Ministerio realizó un estudio para comparar la asistencia brindada por el personal policial capacitado y no capacitado, y concluyó que, hasta ese momento, la capacitación era efectiva.

Fuente: Equipo de desarrollo IDI/SAD