



## El modelo ISAM como propuesta metodológica para una auditoría operativa de segunda generación<sup>1</sup>

**Edith Cassany Virgili** - Sindicatura de Cuentas de Cataluña

**David Gómez Macho** - Instituto de Estudios Fiscales

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

**Francisco Hernández Concepción** - Audiencia de Cuentas de Canarias

**Santiago Martínez Argüelles** - Tribunal de Cuentas

**Emma Puerta Bonet** - Sindicatura de Cuentas de Cataluña

**Resumen:** Las Instituciones de Control Externo están otorgando un papel cada vez más relevante a la realización de auditorías operativas con el objetivo de atender los requerimientos de los destinatarios de sus informes. En este contexto, el modelo ISAM, que surge como manual de auditoría destinado a la realización de auditorías de implementación de los ODS basadas en las ISSAI, introduce una propuesta metodológica novedosa, flexible y muy útil para la aplicación práctica en las auditorías operativas por parte de estas instituciones. El ISAM se centra en el logro de resultados incorporando acciones para la mejora del impacto de las auditorías a lo largo de todo el proceso, y aborda por primera vez, aspectos como el enfoque integrado de gobierno y el de partes interesadas.

**Palabras Clave:** Objetivos desarrollo sostenible (ODS), INTOSAI, ISSAI, Modelo ISAM, Auditoría operativa, enfoque integrado gobierno, partes interesadas, matriz de diseño, matriz de hallazgos.

**Abstract:** Supreme Audit Institutions are giving a greater role to the execution of performance audit focused on attending the requests of the recipients of their reports. In this context, ISAM Model, which arises as an audit manual allocated for the fulfillment of the SDG implementation audits based on the ISSAI, introduces a useful, flexible and innovative methodology to be applied in the practice of the performance audits of these Institutions. ISAM model focuses on achieving results by adding actions to improve the impact of the audits throughout the process, and addresses, for the first time, key aspects such as Whole of Government Approach and stakeholders.

**Keywords:** Sustainable Development Goals (SDG), INTOSAI, ISSAI, ISAM Model, Performance Audit, Whole of Government Approach, Stakeholders, Design Matrix, Evidence Matrix.

1. Este artículo está inspirado en el trabajo final presentado por los autores en el *Módulo de formación para funcionarios de instituciones de control externo, en materia de evaluación de políticas y programas públicos, 2020-2021*, organizado por el Instituto de Estudios Fiscales, el Tribunal de Cuentas y los Órganos de Control de Externo.

## 1. Introducción

La creciente demanda de transparencia en la gestión pública por parte de todos los ámbitos de la sociedad adquiere un renovado significado en el caso de los fondos públicos. En estos momentos ya no se considera suficiente saber que la información financiera refleja fielmente la situación económica de una institución pública. Ahora, los principales actores sociales, tanto públicos como privados, piden más: quieren disponer de información oportuna, independiente y de calidad que les permita valorar si los recursos públicos han sido adecuadamente utilizados. Es decir, si su disposición ha permitido alcanzar los objetivos perseguidos y si esa consecución se ha hecho incurriendo en unos costes razonables.

Esta reformulación de las expectativas de la sociedad acerca del uso de los recursos públicos impacta directamente en la actividad de las instituciones de control externo (en adelante, ICEX). El lugar central ocupado hasta hace relativamente poco en exclusiva por la necesidad de emitir opinión acerca de la fiabilidad de las cuentas públicas ha permitido desarrollar un sólido cuerpo metodológico que se ha materializado en un buen número de normas, notas técnicas y guías que abordan múltiples aspectos de la actividad auditora financiera y que proporcionan al profesional una poderosa caja de herramientas para realizar casi cualquier auditoría financiera y emitir una opinión respaldada técnicamente. En este contexto, es lógico que buena parte de la auditoría operativa o de desempeño y su desarrollo metodológico, se haya concentrado en la emisión de opinión acerca del adecuado funcionamiento de los sistemas tanto de gestión económico-financiera como del control interno.

Pero lo que se pide ahora a las ICEX trasciende a los sistemas de gestión, incluso a los programas presupuestarios y, hasta cierto punto, a las distribuciones competenciales asociadas a los diferentes niveles de gobierno en lo que se organizan los Estados modernos. Representantes electos de la ciudadanía, actores sociales de todo tipo, incluso los propios gestores

públicos demandan análisis confiables que, en última instancia, les permitan identificar áreas de mejora.

Estas nuevas demandas y la necesidad de atenderlas adecuadamente requieren de nuevos instrumentos metodológicos y de prácticas profesionales compartidas que permitan dar el respaldo técnico necesario a las auditorías operativas que abordan estas cuestiones. En este contexto, IDI<sup>2</sup> elaboró el modelo ISAM, “una guía práctica destinada a apoyar a las EFS<sup>3</sup> en la realización de auditorías de alta calidad de implementación de los ODS basadas en las ISSAI<sup>4</sup>,” pero que trasciende a la auditoría de los ODS para convertirse en una herramienta muy útil para la aplicación práctica de las ISSAI aplicables en la realización de auditorías de desempeño.

A lo largo de las páginas siguientes intentaremos mostrar al lector el interés del modelo ISAM<sup>4</sup>. Así mismo, mediante el ejemplo de la meta 4.2 de los ODS relativa a la educación pre-escolar en España, se presentarán los principales conceptos y herramientas desarrolladas en el modelo ISAM.

## 2. El espíritu de la Agenda 2030 en el modelo ISAM

La Agenda 2030 fue aprobada por la Asamblea General de la ONU en setiembre de 2015. Contiene 17 ODS y 169 metas, todos ellos bajo un gran lema compartido: “no dejar a nadie atrás.” Naciones Unidas incorporó a INTOSAI al seguimiento de la implementación y el avance en la Agenda 2030<sup>5</sup>. Con esa finalidad, la INTOSAI impulsó la realización de una serie de auditorías sobre la preparación para la implementación de la Agenda 2030, para lo que IDI elaboró un primer documento metodológico denominado “Auditoría de preparación para la implementación de los Objetivos de Desarrollo Sostenible. Guía para las Entidades Fiscalizadoras Superiores” que ofrecía las orientaciones prácticas para la realización de estas auditorías a partir de las ISSAI 300, 3000, 3100 y 3200<sup>6</sup>. Ese primer trabajo metodológico se consolidó en 2020 con

2. IDI es el acrónimo en inglés de la Iniciativa de Desarrollo de INTOSAI. INTOSAI es el acrónimo en inglés de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores.

3. EFS es el acrónimo utilizado para referirse a las Entidades Fiscalizadoras Superiores. A lo largo de este artículo se utilizará los acrónimos EFS e ICEX como sinónimos, si bien el segundo tiene vocación de un significado más comprensivo al hacer referencia tanto a las entidades fiscalizadoras superiores propiamente dichas como a las entidades que tienen encomendado el control externo en los niveles subnacionales de gobierno.

4. ISAM es el acrónimo en inglés de *Modelo de Auditoría de los ODS de la IDI*.

5. En este contexto, el Tribunal de Cuentas de España aprobó el 28 de febrero de 2019 el *Informe de fiscalización operativa de la preparación para la implementación de los Objetivos de Desarrollo Sostenible, con enfoque de género (ODS5)*. Está disponible en la dirección <https://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/export/sites/default/galleries/pdf/RelInternacionales/INFORME-ODS5-APROBADO.pdf>.

6. Sobre esta cuestión puede verse Martínez Argüelles (2019).

la publicación de la guía para realizar las auditorías de la implementación de los ODS, para la que IDI elaboró ISAM, modelo de auditoría de los ODS.

Como ya se ha señalado, IDI (2020, p:7) define ISAM como *“un manual o guía práctica destinada a apoyar a las EFS en la realización de auditorías de alta calidad de implementación de los ODS basadas en las ISSAI-Normas Internacionales de Auditoría de las EFS”*. Este manual define a las auditorías de alta calidad como *“aquellas que cumplen con los requerimientos de las ISSAI aplicables”* y sigue *“El modelo proporciona una orientación acerca de la manera de cumplir con los requerimientos establecidos por las ISSAI, para las diferentes etapas del proceso de auditoría de la implementación de los ODS:”*

De la misma manera que la concepción de la Agenda 2030 incorpora plenamente las interrelaciones entre los diferentes objetivos y metas, el primer principio sobre el que se construye ISAM es que se trata de una auditoría orientada a resultados. De esta manera, supera las auditorías enfocadas a entes concretos o programas singulares, para centrarse *“en la interacción que existe entre ellos y que tiene por objeto el logro de resultados intersectoriales”* (IDI 2020, p:7). Para ello utiliza el denominado *enfoque integrado de gobierno*<sup>7</sup>.

Al mismo tiempo, si el gran objetivo de la Agenda 2030 es no dejar a nadie atrás y sitúa a las personas en el centro, el otro gran principio vertebrador del modelo ISAM es incrementar *“valor agregado”* de las auditorías, para lo que es necesario situar a las personas también en el centro de la auditoría y, en consecuencia, ampliar el foco e incorporar al proceso de realización de la auditoría las perspectivas e intereses de los principales actores que, además de los gestores directos, están concernidos por la actuación ya sea porque contribuyen o influyen en su desarrollo, son beneficiarios o afectados, o porque son analistas con conocimiento experto en el ámbito en el que se desarrolla la actuación. En definitiva, lo que se conoce como partes interesadas.

De esta forma, ISAM se convierte en una guía práctica para utilizar de forma efectiva las normas ISSAI y traer a la primera línea dos dimensiones que, aunque están contempladas en ellas, en la práctica habían quedado relegadas a un segundo plano: la perspectiva global que ofrece el enfoque integrado de gobierno y la incorporación a la auditoría de la visión de las partes interesadas.



Para ilustrar la aplicación del modelo ISAM se propone la consecución de la meta 4.2 de los ODS, Calidad de la educación pre-escolar: *Asegurar que todos los niños y niñas en edad preescolar tengan acceso a servicios de atención y desarrollo de calidad*, teniendo en cuenta que la promoción de *“la educación universal y pública para niños y niñas de 0 a 3 años”* se encuentra entre las actuaciones prioritarias acordadas por el Gobierno español (Secretaría de Estado para la Agenda 2030, 2021, p: 122). Esta meta reviste mucho interés desde un punto de vista metodológico, dado que su fuerte e inmediato impacto social, la pluralidad de prestadores del servicio educativo y la singularidad de su organización institucional convierte en imprescindible un enfoque integrado de gobierno. En efecto, se trata de un ámbito en el que las competencias educativas no solo están distribuidas entre la administración estatal y las comunidades autónomas, sino que las entidades locales también tienen atribuidas funciones y además despliegan actuaciones propias. Además la educación infantil se organiza en dos ciclos y el que va de los 0 a 3 años no solo es de carácter voluntario, sino que no está definido por la normativa estatal como gratuito, por lo que, en la práctica, cada comunidad autónoma ha desarrollado su propio modelo organizativo,

7. Sobre este enfoque puede revisarse el trabajo de Colgan, A., Kennedy, L.A. y Doherty, N. (2014).

de gestión y de financiación, dando lugar a una importante dispersión regulatoria que, desde un punto de vista global, podría dificultar el objetivo global de no dejar dar a nadie atrás y dar lugar a la existencia de diferencias significativas tanto en el acceso como en las condiciones de prestación efectiva del servicio educativo de 0 a 3 años.

### 3. El modelo ISAM como propuesta metodológica hacia la auditoría operativa de segunda generación

El modelo ISAM proporciona una propuesta para cumplir con los requerimientos establecidos por las ISSAI 300 y la ISSAI 3000 a través de una guía que presenta de una forma práctica instrumentos que permiten la incorporación de nuevos enfoques metodológicos para ampliar el foco de las auditorías, así como herramientas que facilitan la ordenación y realización del trabajo por parte de los equipos de auditoría. En efecto, el diseño de la auditoría incorpora el enfoque integrado de gobierno y el análisis de las partes interesadas.

Adicionalmente, propone la utilización de la matriz de planificación<sup>8</sup> y de la matriz de hallazgos. El uso de estas matrices no es una obligación que se derive de las ISSAI. Es decir, se pueden cumplir las normas internacionales de auditoría sin utilizar las referidas matrices; sin embargo, su uso facilita tanto la ordenación de tareas como los procesos de análisis. De esta manera, la matriz de diseño ordena los trabajos necesarios para dar respuesta a las preguntas y subpreguntas de auditoría. Al mismo tiempo, la matriz de hallazgos introduce una dinámica de análisis lógico de los hallazgos, sus causas, sus implicaciones, las posibles buenas prácticas que se hayan podido identificar y que pueden ayudar a los gestores a mejorar la situación detectada. Este proceso de análisis contribuye a la formulación de recomendaciones útiles para introducir mejoras que corrijan las causas últimas que den lugar a las ineficiencias detectadas.

#### 3.1 Ampliando el horizonte: enfoque integrado de gobierno y partes interesadas.

Como ya se ha señalado, el modelo ISAM se centra en los resultados alcanzados con los recursos públicos utilizados para la implementación de una política o programa. Para alcanzar su objetivo, el ISAM incorpora el enfoque metodológico orientado hacia una visión integrada de

gobierno, con lo que trasciende la organización tradicional del sector público en compartimentos estancos para disponer de una visión global, tanto horizontal como verticalmente, que permita una valoración integrada del uso de los medios públicos. Al mismo tiempo, el modelo incorpora la visión de las partes interesadas, es decir, la visión de todos los actores del sector público, de la sociedad civil y sector privado que juegan un papel en la actividad auditada, añadiendo nuevas perspectivas al enfoque tradicional que únicamente prestaba atención a la entidad responsable de la gestión inmediata de la actividad auditada. De esta manera, la correcta identificación de todas las partes interesadas y del papel que desempeñan se convierte en una tarea de retroalimentación irrenunciable entre todas ellas.

En consecuencia, la utilización de la metodología ISAM supone abordar un enfoque integrado, que engloba las distintas estrategias, planes, programas y actuaciones, ya sean de planificación o de gestión, acordados por los distintos niveles de gobierno para la obtención de resultados en las políticas o programas a las que se refiera la actividad auditada, al tiempo que considera las visiones, intereses y objetivos de conjunto de actores o partes interesadas para evaluar los resultados y logros alcanzados.

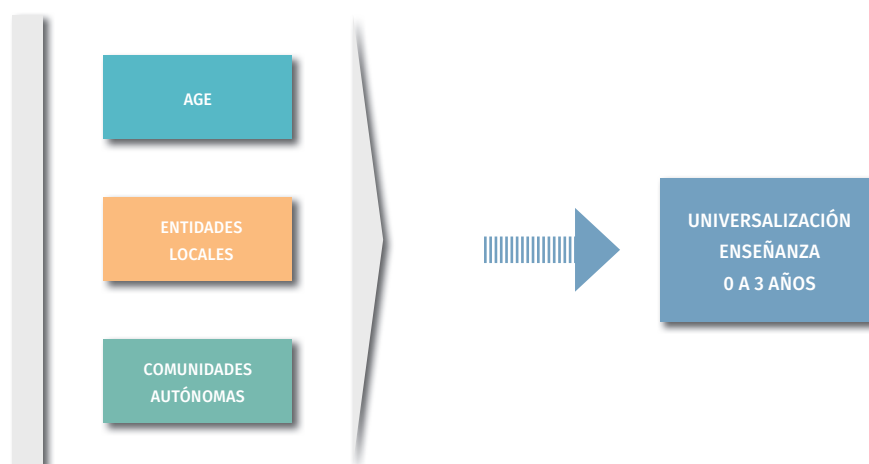
En definitiva, esta nueva metodología conlleva incorporar al trabajo del auditor nuevos enfoques y procedimientos que se relacionan directamente con la necesidad de dotar a las auditorías de cierto enfoque evaluador. Así, el auditor manejará nuevos criterios que complementan y enriquecen a los criterios tradicionales de eficacia, eficiencia y economía. Por ejemplo, el enfoque integrado de gobierno conlleva incorporar criterios como el de coherencia vertical y/o horizontal. Es decir, tanto la coherencia de las intervenciones realizadas por los diferentes niveles de gobierno (coherencia vertical) como la coherencia que tienen entre sí las actuaciones realizadas en un mismo nivel de gobierno a través de diferentes instrumentos y que tienen incidencia directa o indirecta sobre el objeto de auditoría.

La puesta en práctica del modelo ISAM requerirá la utilización tanto de nuevos procedimientos para recolectar y organizar la información como de nuevas técnicas cuantitativas y cualitativas para el análisis de los datos. De esta manera, para una política concreta, la aplicación del enfoque integrado de gobierno requiere la correcta identificación del problema sobre el que se pretende intervenir, el objetivo del programa, los niveles de gobierno implicados, las actuaciones realizadas por cada una de las administraciones, así como las partes interesadas y el rol que desempeña cada una de ellas<sup>9</sup>.

8. En este trabajo se utilizan como sinónimos "matriz de planificación" y "matriz de diseño".

9. GAO (2015) proporciona unas pautas muy útiles para identificar duplicidades, fragmentaciones y solapamientos que se pueden producir entre diferentes programas.

**Gráfico 1. El enfoque integrado de gobierno aplicado a la universalización de la educación de 0 a 3 años**



Fuente: Elaboración propia.

## 3.2 Herramientas de auditoría en ISAM, sistematizando el trabajo del auditor

### 3.2.1 La matriz de partes interesadas

Identificar a todas las partes interesadas y su interrelación mejora el conocimiento sobre la coherencia e integración de los planes, programas, acciones...destinados a la consecución de los objetivos perseguidos con los mismos, al mismo tiempo que proporciona una mejor comprensión sobre el propio diseño de los objetivos, y un mayor acierto sobre las preguntas que ha de responder el auditor, para concluir sobre el resultado de los trabajos, e identificar las soluciones, así como los esfuerzos de retroalimentación que se han de dar entre los distintos actores, en este sentido.

Por ello, ISAM además de otras matrices más habituales en otras metodologías, propone como primera matriz a elaborar, la matriz de partes interesadas, en la que se recoge en cuatro columnas información al respecto de "Partes Interesadas", "Papel", "Intereses" y "Prioridad para la Auditoría".

A título de ejemplo, en la Tabla 1 se presenta una posible matriz de partes interesadas para una posible auditoría operativa sobre la universalización de la educación de 0 a 3 años en España.

Tabla 1. Propuesta de matriz de partes interesadas para la meta 4.2

| Parte Interesada   | Papel  | Intereses  |
|--|--|--|
| <b>Ministerio de Educación y Formación Profesional</b>             | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Planificar la implantación de la educación universal de 0 a 3 años, incluyendo la dotación de recursos.</li> <li>- Formular y coordinar estrategias, planes y acciones.</li> <li>- Evaluar la implementación de la política.</li> <li>- Garantizar la inclusión en los planes de implementación a fin de “no dejar a nadie atrás”.</li> <li>- Suministrar información.</li> </ul>                                       | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Garantizar la implantación de la educación universal de 0 a 3 años y que nadie se quede atrás.</li> <li>- Equilibrio financiero.</li> </ul>   |
| <b>Ministerio de Derechos Sociales y Agenda</b>                    | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Formular y coordinar estrategias, planes y acciones que favorezcan la inclusión.</li> <li>- Revisar y afinar la implantación de las acciones orientadas hacia la inclusión y la alineación con los otros ODS.</li> <li>- Evaluar la implementación de la política.</li> <li>- Garantizar la inclusión en los planes de implementación.</li> <li>- Suministrar información.</li> </ul>                                   | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Garantizar la implementación de políticas, estrategias, planes y acciones que favorezcan y avancen hacia una educación de 0 a 3 años inclusiva y alineada con los otros ODS.</li> <li>- Equilibrio financiero.</li> </ul> |
| <b>Gobiernos Autonómicos</b>                                       | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Planificar la implantación de la educación universal de 0 a 3 años inclusiva que garantice “no dejar a nadie atrás”.</li> <li>- Gestionar los recursos para la efectiva implementación del 0 a 3 años.</li> <li>- Formular y coordinar estrategias, planes y acciones.</li> <li>- Revisar y afinar la implantación.</li> <li>- Evaluar la implementación de la política.</li> <li>- Suministrar información.</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Garantizar la implantación de la educación de 0 a 3 años universal e inclusiva.</li> <li>- Equilibrio financiero.</li> </ul>  |
| <b>Entidades Locales</b>   | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Apoyar el desarrollo de infraestructuras para la impartición del 0 a 3 años.</li> <li>- Apoyar a las familias vulnerables para el acceso a educación de 0 a 3 años.</li> </ul>  | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Despliegue de red 0 a 3 en cada territorio.</li> <li>- Acceso de todas las familias.</li> <li>- Equilibrio financiero.</li> </ul>   |
| <b>Conferencia Sectorial de Educación y de la Agenda 2030</b>      | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Coordinar las políticas estatales y regionales para la consecución de la implementación de la educación universal de 0 a 3 años.</li> </ul>   | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Favorecer la coherencia de las políticas de las distintas instancias gubernamentales para la implantación de la educación universal de 0 a 3 años y su alineación con los objetivos de los ODS.</li> </ul>                |
| <b>Consejo Escolar del Estado y Consejos Escolares de las CCAA</b> | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Informar sobre el estado de la situación del sistema educativo.</li> </ul>  | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Favorecer la adecuación del sistema educativo a los ODS.</li> </ul>   |

| Parte Interesada   | Papel  | Intereses   |
|--|--|---|
| <b>Asociaciones de familias / padres y madres (nacional, CCAA)</b>   | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Concienciar y exigir la necesidad de una educación de 0 a 3 años universal e inclusiva a los gestores públicos.</li> <li>- Informar a la sociedad sobre las carencias existentes de la implantación de esta educación y en su caso de desigualdades en el acceso para las familias más vulnerables.</li> </ul>  | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Demandar una efectiva escolarización de los niños y niñas de 0 a 3 años, y las garantías necesarias para que puedan acceder a la misma los hijos e hijas de las familias más vulnerables.</li> </ul> |
| <b>Asociaciones de centros educativos/directores de centros de educación infantil de 0 a 6 años (CCAA)</b> | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Evaluar y concienciar sobre las necesidades derivadas de una educación de 0 a 3 años universal.</li> </ul>  | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Demandar la escolarización de los niños y niñas de 0 a 3 años.</li> </ul>  |
| <b>INE e Institutos de Estadísticas Autonómicas</b>  | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Desarrollar y mantener un sistema de información para compilar y analizar datos homogéneos sobre la escolarización de 0 a 3 años y otra información cualitativa, en el Estado, las CCAA y Entidades Locales.</li> <li>- Valorar la integridad de los datos recibidos del Estado, las CCAA y las Entidades Locales.</li> <li>- Redactar y comunicar informes con información estadística sobre la escolarización de 0 a 3 años.</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Suministrar información estadística fidedigna sobre la escolarización de la educación de 0 a 3 años.</li> </ul>  |

Fuente: Elaboración propia.





### 3.2.2 La matriz de diseño o planificación de la auditoría

Como ya se ha señalado, la matriz de diseño ordena los trabajos necesarios para dar respuesta a las preguntas y subpreguntas de auditoría. En consecuencia, para su elaboración deberían tenerse en cuenta los siguientes aspectos:

- a. Combinar los enfoques orientados a resultados y los orientados al sistema en la auditoría de la implementación de los ODS, con lo que se va a conseguir sopesar si los resultados finales se han alcanzado como se preveía, así como examinar el funcionamiento adecuado de los sistemas de gestión.
- b. Mantener un alcance de auditoría razonable que responda a las cuatro preguntas: ¿Qué auditar? ¿A quién auditar? ¿Dónde? Y ¿Cuándo?
- c. Formular el objetivo y las preguntas de la auditoría con base en consideraciones clave para evaluar el avance de la implementación de las metas establecidas a nivel nacional.
- d. Determinar los criterios apropiados para auditar la meta nacional seleccionada.

Todo ello permitirá elaborar una matriz de planificación de la auditoría que permita evaluar la efectividad de los esfuerzos gubernamentales para alcanzar la meta nacionalmente establecida. De esta forma, la matriz de diseño de la planificación de la auditoría es la herramienta que integra de forma lógica las preguntas de auditoría, las subpreguntas y los criterios o

niveles de análisis a los que corresponde cada una de ellas. Asimismo, integra los parámetros que, en su caso, permitirán dar respuestas medibles a dichos interrogantes, ya que incluye los indicadores apropiados, un análisis detallado respecto a cada uno de ellos y las fuentes de verificación de las que se extraen. En este sentido, la matriz circunscribe el trabajo que debe realizarse en las sucesivas fases de la auditoría, permite organizar y estructurar el trabajo, así como sirve de sustento para la fase de ejecución.

Una vez establecido el objetivo principal de la auditoría, se desglosa en preguntas y subpreguntas. Para cada una de estas, se han de definir los criterios de auditoría. Es decir, los parámetros conforme a los cuales el auditor evaluará los esfuerzos gubernamentales realizados para contribuir al logro de una meta nacional establecida.

Además de las preguntas para la auditoría y de los respectivos criterios, la matriz incluye las columnas donde se recogerá la información necesaria para responder a las preguntas y las fuentes que proporcionarán esta información. Igualmente, la matriz contiene columnas donde se anotarán los procedimientos que se utilizarán durante la fase de ejecución para recolectar y analizar los datos. Asimismo, la matriz del diseño de la auditoría registra las posibles limitaciones enfrentadas el equipo de auditoría durante la fase de ejecución. Finalmente, la última columna está destinada a las probables conclusiones que surgirán del análisis de toda la información registrada en la matriz del diseño de la auditoría.

La Tabla 2 muestra un ejemplo de diseño de matriz que permita estructurar el trabajo, se deberán desarrollar matrices para todas las preguntas y subpreguntas propuestas en la auditoría.

**Tabla 2. Esquema de matriz de diseño o planificación**

| TEMA DE LA AUDITORÍA              |                       |                        |                                      |  |              |                                      |
|-----------------------------------|-----------------------|------------------------|--------------------------------------|--|--------------|--------------------------------------|
| OBJETIVO DE LA AUDITORÍA          |                       |                        |                                      |  |              |                                      |
| PREGUNTA/SUBPREGUNTA DE AUDITORÍA |                       |                        |                                      |  |              |                                      |
| Criterios y sus fuentes           | Información requerida | Fuentes de información | Procedimientos para recolectar datos | Procedimientos para analizar los datos | Limitaciones | Lo que el análisis permitirá señalar |
|                                   |                       |                        |                                      |  |              |                                      |

Fuente: IDI (2020).

A nivel práctico, en la Tabla 3 las preguntas y subpreguntas de auditoría que podrían plantearse en la evaluación de la meta 4.2 que se refiere a Calidad de la educación pre-escolar:

Asegurar que todos los niños y niñas en edad preescolar tengan acceso a servicios de atención y desarrollo de calidad.

**Tabla 3. Una propuesta de preguntas y subpreguntas de auditoría.**

|   |  |
|---|--|
| <b>PREGUNTA 1.</b>  |  |
| <b>¿LA PLANIFICACIÓN Y EL DESARROLLO NORMATIVO PERMITEN LA CONSECUCCIÓN DE LA META 4.2?</b> |  |
| <b>1.1</b>  | ¿Existe una estrategia nacional para la consecución de la meta 4.2?  |
| 1.1.1   | ¿Se ha partido de un diagnóstico previo, que permita la planificación coherente de las actuaciones?  |
| 1.1.2   | ¿Han participado en la planificación todos los actores implicados?   |
| 1.1.3   | ¿Existe consenso entre AGE y CCAA?   |
| 1.1.4   | ¿Se han delimitado los papeles de las distintas administraciones?  |
| <b>1.2</b>  | ¿Se dispone de un marco legal inclusivo e integrado entre Estado y CCAA?   |
| 1.2.1   | ¿Las normativas reguladoras de ámbito estatal y autonómico referidas a la primera etapa de educación infantil están integradas y son coherentes?   |
| 1.2.2   | ¿Las normativas reguladoras de ámbito autonómico favorecen la inclusión y la igualdad de oportunidades para el acceso a las familias vulnerables en la primera etapa de la educación infantil? |
| <b>1.3</b>  | ¿Qué mecanismos de seguimiento se han previsto?  |
| 1.3.1   | ¿Cuáles son los mecanismos de evaluación del cumplimiento de la meta 4.2?  |
| 1.3.2   | ¿Se prevén ajustes en la estrategia en función de la evolución de la misma?  |
| <b>PREGUNTA 2.</b>  |  |
| <b>¿LOS MECANISMOS DE FINANCIACIÓN SON ADECUADOS?</b>                                       |  |
| <b>2.1</b>  | ¿Se han estimado los recursos necesarios?  |
| <b>2.2</b>  | ¿Existen mecanismos de distribución, solidaridad y ajuste de los recursos?   |
| <b>PREGUNTA 3.</b>  |  |
| <b>¿CUÁLES HAN SIDO LOS RESULTADOS ALCANZADOS?</b>  |  |
| <b>3.1</b>  | ¿Cuáles han sido los resultados directos de la estrategia?   |
| <b>3.2</b>  | ¿Se garantiza una educación inclusiva y de calidad?  |

Fuente: Elaboración propia.

A continuación, en la Tabla 4 se expone un ejemplo de una matriz de planificación de la sub-pregunta 1.1.1 ¿Se ha partido de un diagnóstico previo, que permita la planificación coherente de las actuaciones?. El ejemplo incorpora en relación a esta sub-pregunta, los criterios de auditoría que se podrían considerar, la información requerida para dar respuesta a la sub-pregunta, las fuentes de información, el

método de obtención y de análisis, las limitaciones en el trabajo que se prevén y finalmente, se incorpora el detalle de lo que permitirá decir el análisis. Las referencias de las letras incluidas al final de cada elemento incorporado en la matriz, permiten relacionar cada una de las columnas y contribuyen al diseño de la planificación del trabajo en todos los ámbitos incluidos en la matriz.

**Tabla 4. Ejemplo de matriz de diseño o planificación aplicada a la meta 4.2**

| <b>REGUNTA 1.</b>  |  |
|--|--|
| <b>¿LA PLANIFICACIÓN Y EL DESARROLLO NORMATIVO PERMITEN LA CONSECUCCIÓN DE LA META?</b>  |  |
| <b>Sub-pregunta 1.1: ¿Existe una estrategia nacional para la consecución de la meta?</b>                                       |  |
| <b>Sub-pregunta 1.1.1: ¿Se ha partido de un diagnóstico previo, que permita la planificación coherente de las actuaciones?</b> |  |
| <b>Criterio</b>  | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Coherencia.</li> <li>- Cobertura.</li> <li>- Participación.</li> </ul>  |
| <b>Información requerida</b>   | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Planes y programas de actuación (a).</li> <li>- Calendario de medidas (b).</li> <li>- Integración en la Agenda 2030 (c).</li> <li>- Estrategias de cada administración (d).</li> </ul>  |
| <b>Fuentes</b>   | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Gobierno de España-Ministerio de derechos sociales y agenda 2030 (a, b, c, d).</li> <li>- Gobierno de España-Ministerio de educación y formación profesional (a, b, c, d).</li> <li>- Comunidades autónomas-Consejerías o departamentos competentes en educación (a, b, c, d).</li> <li>- Normativa aprobada (a, b, c, d).</li> </ul>   |
| <b>Método de obtención</b>   | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Cartas oficiales (a, b, c, d).</li> <li>- Cuestionarios Entrevistas (a, b, c, d).</li> <li>- Investigación e inspección documental (a, b, c, d).</li> <li>- Planes publicados y actas de reuniones (a, b, c, d).</li> </ul>   |
| <b>Método de análisis</b>  | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Análisis de las respuestas y comparación con los planes y programas de actuación, así como, de las informaciones requeridas (a todas las fuentes identificadas) (a, b, c, d).</li> <li>- Planificar una entrevista sobre personal en las AAPP que mantenga un papel relevante en implantación de la agenda 2030 (seleccionar personal tanto en el Ministerio como en las consejerías autonómicas) (a, b, c, d).</li> <li>- Realizar una investigación documental en las redes y verificar la coherencia, validez e integridad de los datos obtenidos (a, b, c, d).</li> </ul> |
| <b>Limitaciones</b>  | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Escasez de tiempo para celebrar todas las reuniones (a, b, c, d).</li> <li>- Escasez de concreción de los planes, que impida conocer detalles concretos del punto a evaluar (a, b, c, d).</li> </ul>  |
| <b>Qué permitirá decir el análisis</b>   | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Si se ha planificado la consecución de la meta 4.2 (a, b, c, d).</li> <li>- Si hay acciones previstas y plazos temporales para su ejecución (a, b, c, d).</li> <li>- Si existe coordinación entre las estrategias (a, b, c, d).</li> </ul>  |

Fuente: Elaboración propia.

### 3.2.3 La matriz de hallazgos

El contenido de la matriz de hallazgos no es algo nuevo para ningún auditor, puesto que los hallazgos siempre son la base para realizar nuestras conclusiones y recomendaciones. Si bien, la propia complejidad de las acciones públicas que conlleva auditar un ODS precisa de una adecuada ordenación de los hallazgos en consonancia con las preguntas planteadas, los criterios establecidos y la ejecución del trabajo. La matriz de hallazgos es una herramienta que permite ordenar y sistematizar el análisis

de los principales resultados. Debe incorporar tanto los hallazgos positivos como negativos relacionados con las evidencias obtenidas y los análisis realizados, identificando las causas que explican la situación encontrada y los efectos de los hallazgos. Además, es un instrumento que ayuda a reforzar la solidez de las recomendaciones al identificar las causas que subyacen al ámbito de mejora al que se pretende contribuir con ellas.

La Tabla 5 muestra un ejemplo de la matriz de hallazgos de auditoría incorporada en el modelo ISAM.

Tabla 5. Esquema de matriz de hallazgos

| Pregunta             |           |                      |        |         |                  |                 |
|----------------------|-----------|----------------------|--------|---------|------------------|-----------------|
| Subpregunta          |           |                      |        |         |                  |                 |
| Hallazgos            |           |                      |        |         | Buenas prácticas | Recomendaciones |
| Situación encontrada | Criterios | Evidencia y análisis | Causas | Efectos |                  |                 |
|                      |           |                      |        |         |                  |                 |

Fuente: IDI (2020).



En la Tabla 6 se expone un ejemplo de la matriz de hallazgos sobre a la pregunta 1 ¿la planificación y el desarrollo normativo permiten la consecución de la meta?. El ejemplo recoge una descripción de la situación encontrada, los criterios que constituyen la base con la que se midió la situación real, las evidencias y los análisis realizados (qué se estudia y por qué y

la amplitud y alcance de la evaluación), las causas relacionadas con la situación encontrada y los efectos (lo que significa el hallazgo, incluyendo el efecto y el porqué de su importancia). El análisis realizado ha permitido detectar las causas de las desviaciones de los criterios que han dado lugar a la recomendación incluida en la matriz.

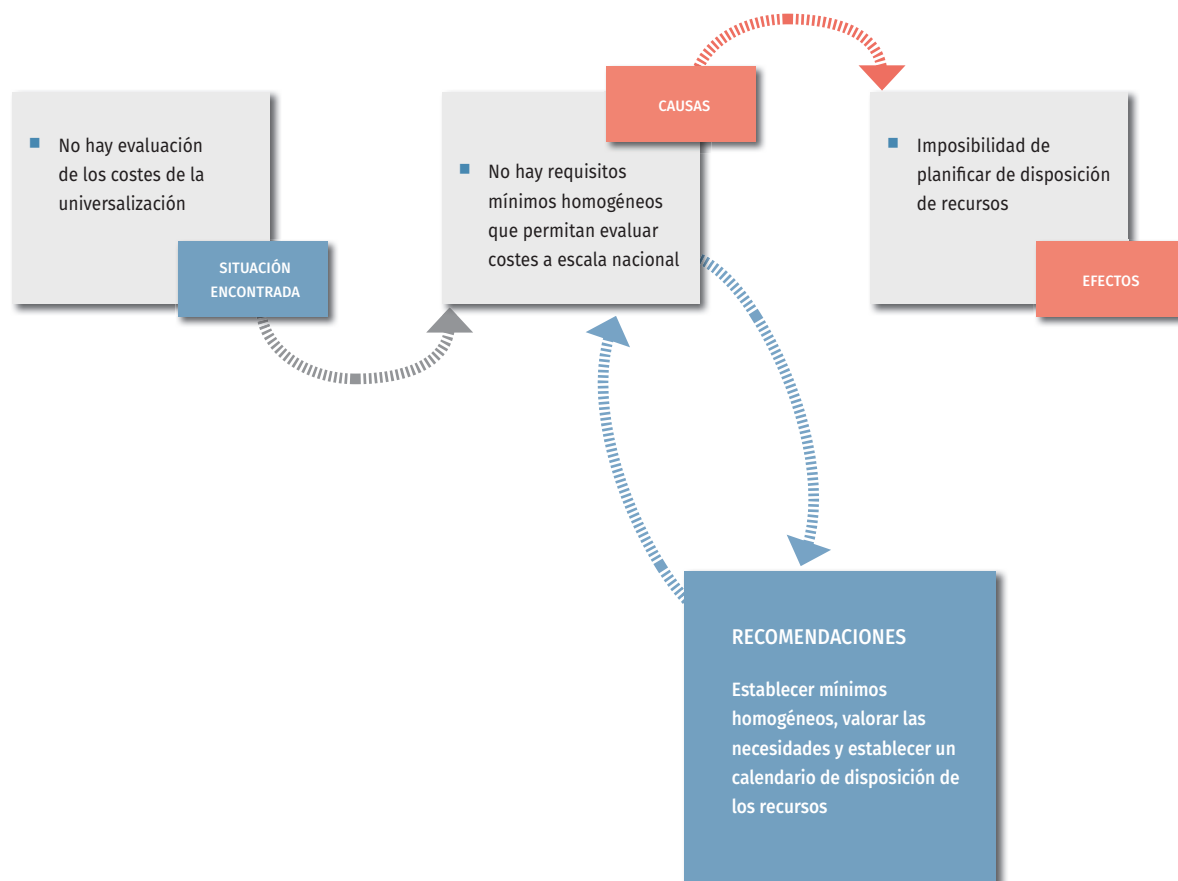
**Tabla 6. Ejemplo de matriz de hallazgos aplicada a la meta 4.2**

| <b>PREGUNTA 1.</b>  |  |
|---|--|
| <b>¿LA PLANIFICACIÓN Y EL DESARROLLO NORMATIVO PERMITEN LA CONSECUCCIÓN DE LA META?</b> |  |
| <b>Hallazgos</b>  |  |
| <b>Situación encontrada</b>   | – Las CCAA y algunas Entidades Locales han desarrollado normativas reguladoras de las enseñanzas de 0 a 3 años en sus ámbitos de competencia. Las normativas se refieren a aspectos básicos de la prestación del servicio, como las titulaciones del personal, la ratio profesorado/personal de cuidados por estudiantes, las condiciones para ser titular de centros de 0 a 3 años. Se han observado diferencias significativas entre las normativas. |
| <b>Criterios</b>  | – Coherencia.<br>– Equidad.  |
| <b>Evidencia y análisis</b>   | – Se ha realizado una búsqueda de las normativas reguladoras del 0 a 3 años. Las regulaciones han sido analizadas y comparadas entre sí respecto a aspectos básicos: titulaciones del personal, ratio recursos /niños-as, superficies mínimas, servicios complementarios, precios aplicables.  |
| <b>Causas</b>   | – La normativa básica desarrollada por el MEC regula la dimensión educativa del ciclo, como en cualquier otro ciclo, pero no aborda las singularidades propias del 0 a 3 años: la no gratuidad y la dimensión asistencial que necesariamente ha de tener la atención a niños y niñas que necesitan atención casi permanente.   |
| <b>Efectos</b>  | – Como consecuencia de la dispersión normativa y la ausencia de mínimos comunes, no es posible estimar los costes asociados a la universalización a partir de criterios homogéneos para todo el territorio nacional. Asimismo, la dispersión normativa no permite asegurar que la consecución de la meta de universalización de esta etapa signifique que realmente todas las personas han alcanzado los mismos umbrales mínimos.                      |
| <b>Buenas prácticas</b>   | – En Dinamarca, la Day Care Act establecen que los municipios deben proveer servicios de educación y cuidados para niños y niñas a partir de 26 semanas. Los servicios son gratuitos para los hogares con ingresos mensuales inferiores a 2.076 euros.   |
| <b>Recomendaciones</b>  | – Desarrollo de la normativa básica por parte de la AGE que aborde integralmente todas las dimensiones y singularidades que tiene la etapa de 0 a 3 años y que asegure homogeneidad básica en las condiciones en las que se presta la enseñanza de 0 a 3 en todo el territorio nacional.   |

Fuente: Elaboración propia.

En el Gráfico 2 se propone un ejemplo de formulación de una recomendación a partir de la matriz de hallazgos a la que podría dar lugar el trabajo de auditoría realizado para responder a la sub-pregunta 2.1 ¿Se han estimado los recursos necesarios?, incluida en la matriz de planificación presentada en el apartado 3.2.2.

Gráfico 2. Esquema de la formulación de una recomendación



Fuente: Elaboración propia.

#### 4. Conclusiones

Son crecientes el reconocimiento mundial y las expectativas generadas en torno a la aportación de INTOSAI y las ICEX a la buena gobernanza y a la rendición de cuentas. En ese contexto, Naciones Unidas ha puesto de manifiesto el imprescindible papel de las ICEX independientes y capaces, en la aplicación eficiente, eficaz, transparente y responsable de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible.

La metodología ISAM ofrece las herramientas para que las ICEX puedan abordar tanto una auditoría de implementación de los ODS de alta calidad como otros trabajos de auditoría operativa con un enfoque evaluador renovado. Esta metodología incorpora elementos que responden al gran objetivo de los ODS, no dejar a nadie atrás, como son el enfoque integrado de gobierno y la vinculación con múltiples

partes interesadas, convirtiéndolos en aspectos clave y diferenciales, que vislumbran el camino hacia una segunda generación de auditorías operativas.

A lo largo del ejemplo desarrollado en este artículo, sobre la aplicación del modelo ISAM a la meta 4.2 de los ODS en España se han puesto de manifiesto algunos de los desafíos de este tipo de fiscalizaciones, pero también su potencial para reforzar el trabajo como auditores al dotarlo de un nuevo enfoque y de visión estratégica. El pronunciamiento respecto al grado de efectividad y eficiencia de la meta sería parcial si el equipo de auditoría no integra estos nuevos enfoques y metodologías en su trabajo. Sin duda, los retos que constituyen la incorporación de estas herramientas constituyen una oportunidad para reforzar el valor de la aportación y utilidad de los resultados obtenidos por las ICEX para el conjunto de la sociedad.

Tabla 7. A modo de síntesis: propuestas aplicables en una auditoría operativa

**Enfoque integrado de gobierno**

- La fiscalización ya no se centrará en un ente concreto o un programa aislado. La consecución de la meta depende de diferentes programas y políticas dada la propia naturaleza intersectorial de la Agenda 2030.
- Seguir modelo ODS: aunque la fiscalización se limite a una meta concreta, conllevará la necesidad de fiscalizar incorporando las posibles interrelaciones existentes entre la dimensión social, económica y ambiental.

**Participación de las partes interesadas**

- Se amplían los actores y las fuentes de información.
- La fiscalización no se centra en el rol desempeñado por los gestores públicos, sino que se incluyen todas las partes interesadas, las cuales tienen el mismo peso e importancia en todo el proceso de fiscalización (enfoque de toda la sociedad).

Fuente: Elaboración propia.



Como auditores públicos debemos valorar el impacto positivo en el conjunto de la sociedad que puede comportar la incorporación de los elementos citados anteriormente en nuestros trabajos. Los desafíos del cambio climático, los problemas derivados de la pobreza y la desigualdad de oportunidades o la universalización de la educación pueden ser fiscalizados bajo este nuevo enfoque. La sociedad en su conjunto necesita de fiscalizaciones que aporten un nuevo valor añadido y que superen los enfoques que limitan las auditorías al programa o política concreta gestionado por un departamento concreto y que no tiene en cuenta las interacciones con otros programas y entidades, al tiempo que tienen en cuenta, además de la visión de la administración que gestiona el programa, la perspectiva de los destinatarios del programa y de otros actores que de una u otra manera son claves en el funcionamiento del programa.

## 5. Bibliografía

- Colgan, A., Kennedy, L.A. y Doherty, N. (2014): *A Primer on Implementing whole of government approaches*, Centre for Effective Services. Disponible en: [https://d1j85byv4fcann.cloudfront.net/cesassets/CES\\_Whole\\_of\\_Government\\_Approaches.pdf?mtime=20210210183519&focal=none](https://d1j85byv4fcann.cloudfront.net/cesassets/CES_Whole_of_Government_Approaches.pdf?mtime=20210210183519&focal=none) última consulta realizada el 21/07/2021.
- GAO (2015): *Fragmentation, overlap, and duplication: an evaluation and management guide*, Disponible en <https://www.gao.gov/assets/gao-15-49sp.pdf> , última consulta realizada el 19/09/2021.
- IDI (2020): *ISAM. Modelo de auditoría de ODS de la IDI* Disponible en <https://www.idi.no/elibrary/relevant-sais/auditing-sustainable-development-goals-programme/isam/1090-isam-espanol/file> última consulta realizada el 21/07/2021.
- Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de Educación. BOE nº 106 de 04/05/2006.
- Ley Orgánica 3/2020, de 29 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de Educación. BOE núm. 340 de 30/12/2020.
- Martínez Argüelles, S. (2019): “Nuevos horizontes para el control externo: la Agenda 2030”, *Revista Española de Control Externo*, nº 60, pp: 65-87.
- Ministerio de Derechos Sociales y Agenda 2030 (2021): *Reconstruir lo común. La implementación de la agenda 2030 en España. Informe de progreso 2020 de la Agenda 2030*. Disponible en: [https://www.agenda2030.gob.es/recursos/docs/Informe\\_de\\_Progreso\\_2020\\_Reconstruir\\_lo\\_Comun\\_.pdf](https://www.agenda2030.gob.es/recursos/docs/Informe_de_Progreso_2020_Reconstruir_lo_Comun_.pdf).
- Secretaría de Estado para la Agenda 2030 (2021): *Directrices Generales de la Estrategia de Desarrollo Sostenible*, disponible en [https://www.agenda2030.gob.es/recursos/docs/Directrices\\_EDS.pdf](https://www.agenda2030.gob.es/recursos/docs/Directrices_EDS.pdf), última consulta realizada el 19/09/2021.
- Velaz de Merano Ureta, Consuelo (Dir.), Manzano Soto, N. y Turienzo, D (2020): *El primer ciclo de la Educación Infantil en las CC. AA. a través de la revisión normativa*. Secretaría General Técnica. Centro de Publicaciones. Ministerio de Educación y Formación Profesional. Disponible en: <http://sede.educacion.gob.es/publiventa/el-primer-ciclo-de-la-educacion-infantil-en-las-cc-aa-a-traves-de-la-revision-normativa/espana-estrategias-y-politicas-educativas-educacion-infantil/24612>.
- Save the Children (2019): *“Donde empieza todo - Educación Infantil de 0 a 3 años para igualar oportunidades”*. Disponible en: [https://www.savethechildren.es/sites/default/files/imce/donde\\_todo\\_empieza\\_0.pdf](https://www.savethechildren.es/sites/default/files/imce/donde_todo_empieza_0.pdf).