

# Guía Práctica de Fiscalización de los Órganos de Control Externo

## GPF-OCEX 3920 El proceso de auditoría operativa

Referencia: GUID 3920: El Proceso de la Auditoría de Desempeño

Documento elaborado por la Comisión Técnica de los OCEX y  
aprobado por la Conferencia de Presidentes de ASOCEX el 09/06/20222

<b>1. INTRODUCCIÓN</b>	<b>1-6</b>
<b>2. PLANIFICACIÓN</b>	<b>7</b>
2.1. Selección del tema	8-15
2.2. Planificación o diseño de la auditoría	16-60
2.3. Gestión de los riesgos de auditoría	61-62
2.4. Comunicación en la fase de planificación	63-67
<b>3. EJECUCIÓN</b>	<b>68</b>
3.1. Evidencia	69-77
3.2. Hallazgos y conclusiones	78-99
3.3. Documentación en la fase de ejecución	100-101
3.4. Discutir los hallazgos y las conclusiones preliminares – interna y externamente	102-105
<b>4. INFORMES</b>	<b>106-107</b>
4.1. Contenido de los informes	108-124
4.2. Recomendaciones	125-128
4.3. Comunicación con la entidad auditada	129-136
4.4. Distribución del Informe	137-144
<b>5. SEGUIMIENTO</b>	<b>145-155</b>
Anexo 1 Utilización de una matriz de puntuación para seleccionar los temas de auditoría	
Anexo 2 ¿Cómo se formulan las preguntas de una auditoría? (Criterio INTOSAI)	
Anexo 3 Cómo establecer y definir los criterios de auditoría	
Anexo 4 Evidencia de auditoría	
Anexo 5 Plan de realización de pruebas y obtención de evidencia	
Anexo 6 Modelo de plan de auditoría operativa	
Anexo 7 Matriz de hallazgos	
Anexo 8 Ejemplo estructura del informe	

### 1. INTRODUCCIÓN

- 1) Las normas y directrices profesionales son esenciales para la credibilidad, calidad y profesionalismo de la auditoría del sector público. La *ISSAI-ES 100: Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público*, entre otras, define el propósito y autoridad de las ISSAI y el marco para la auditoría del sector público. La *ISSAI-ES 300: Principios de la Auditoría Operativa* se basa en los principios fundamentales abordados en la *ISSAI-ES 100* y amplían los contenidos respecto al contexto específico de la auditoría operativa.
- 2) La GPF-OCEX 3000 es la *Norma para la auditoría operativa* y debe leerse y comprenderse en conjunto con la *ISSAI-ES 100* y la *ISSAI-ES 300*. Proporciona los requisitos para la práctica profesional de la auditoría operativa seguida de explicaciones para mejorar la claridad y la legibilidad de la norma. La

GPF-OCEX 3000 es la norma reconocida para la auditoría operativa<sup>1</sup> y, en consecuencia, si un Órgano de Control Externo (OCEX) decide adoptarla, deberá cumplir cada uno de sus requerimientos.

- 3) Para cada requerimiento establecido en la GPF-OCEX 3000, en la GPF-OCEX 3910: *Conceptos fundamentales para la Auditoría operativa* y en la GPF-OCEX 3920: *El proceso de la Auditoría operativa*, se encontrarán directrices no obligatorias.
- 4) La GPF-OCEX 3920 tiene por objetivo ayudar al auditor a interpretar los requisitos establecidos en la GPF-OCEX 3000 y proporcionar asesoramiento sobre cómo cumplir con los mismos y cómo aplicar el juicio profesional.
- 5) La guía está estructurada de acuerdo con las diferentes etapas de un proceso de auditoría operativa. La primera sección aborda la planificación de la auditoría: cómo seleccionar temas de auditoría y diseñarla. La segunda sección comprende la ejecución de la auditoría a fin de obtener evidencia suficiente y adecuada que respalden los hallazgos y conclusiones del auditor. La tercera sección se refiere a la presentación de informes: el formato del informe, el contenido y su distribución. La cuarta sección se refiere al seguimiento de hallazgos y recomendaciones previos en los informes de auditoría operativa, para identificar y documentar el impacto de la auditoría y el progreso logrado al abordar los problemas.



- 6) La GPF-OCEX 3910 y la GPF-OCEX 3920 deben ser leídas y analizadas de forma conjunta para obtener una comprensión más profunda de cómo se consideran los conceptos fundamentales a lo largo del proceso de auditoría.

## 2. PLANIFICACIÓN



- 7) Esta sección presenta los requerimientos y orientaciones para planificar una auditoría operativa. El propósito de estos requisitos es establecer el enfoque general para que el auditor lo aplique al planificar la auditoría operativa. Esta sección tiene dos partes principales. La primera parte trata sobre la selección de temas y se relaciona principalmente con el proceso de planificación estratégica del OCEX. La segunda parte de la planificación se refiere al diseño individual de cada auditoría, centrándose en qué auditar, qué criterios aplicar y qué métodos de recopilación y análisis de datos se van a utilizar.

<sup>1</sup> Los términos “auditoría de desempeño” y “auditoría de rendimiento” recogidos en las normas de la INTOSAI han sido traducido en este texto como “auditoría operativa” o “fiscalización operativa”.

#### 2.1. Selección del tema

##### **Requerimientos de acuerdo con GPF-OCEX 3000:**

**El OCEX debe seleccionar los temas de auditoría que formarán parte de su programa anual de fiscalizaciones mediante el proceso de planificación estratégica del OCEX, mediante el análisis de los temas potenciales y la realización de una investigación para identificar los riesgos y problemas de auditoría. (GPF-OCEX 3000/89)**

**El OCEX debe seleccionar los temas de auditoría que sean significativos y fiscalizables, así como coherentes con su mandato. (GPF-OCEX 3000/90)**

**El OCEX debe realizar 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 propias capacidades de auditoría. (GPF-OCEX 3000/91)**

##### **Orientación**

##### **Seleccionar un tema de auditoría como parte del proceso de planificación estratégica.**

8) Determinar qué fiscalizaciones se realizarán es parte del proceso de planificación estratégica del OCEX. La estrategia del OCEX proporciona la dirección principal para el trabajo del OCEX y, por lo tanto, también la de su función de auditoría operativa. Normalmente, la estrategia cubre varios años y guía al auditor en la selección de los temas, programas o temáticas para la auditoría. Si bien la cantidad de posibles temas, programas y temáticas suele ser alta, la capacidad del OCEX suele ser limitada.

En consecuencia, la decisión de realizar una auditoría debe hacerse con cautela.

9) El proceso de planificación estratégica suele dar como resultado un programa o plan anual o plurianual de las fiscalizaciones a realizar por el OCEX. Teniendo en cuenta la naturaleza dinámica del sector público y el cambio en las prioridades de las políticas públicas, se recomienda revisar anualmente este programa o plan.

10) Algunos OCEX pueden elegir temas en función a consideraciones estratégicas con respecto al tipo de auditoría operativa y las reformas dentro del sector público. Una posible opción estratégica es contribuir en la modernización de la Administración, enfocándose en la auditoría de programas gubernamentales que presenten problemas en su desempeño. Otros OCEX pueden elegir los temas en base a otros criterios de selección, por ejemplo, la auditoría de un tipo específico de actividad del sector público, como el sector sanitario o proyectos de inversión de mayor envergadura. Una opción alternativa podría ser simplemente enfocarse en la auditoría de las entidades públicas y su desempeño para cumplir con sus objetivos y metas en relación con la economía, la eficiencia y la eficacia.

11) El programa o plan de fiscalización del OCEX será la base para la planificación y la asignación de recursos. El programa o plan puede enumerar las áreas de auditoría y proporcionar una breve explicación de los posibles problemas, preguntas y otros argumentos que respaldan cada una de ellas. El enfoque para seleccionar los temas de auditoría que se incluirán en el programa o plan de fiscalización del OCEX puede variar. Algunos OCEX tienen un enfoque ascendente, donde el auditor participa en el proceso de selección. Otros OCEX tienen un enfoque descendente, en donde el legislativo autonómico selecciona los temas de auditoría a realizar y el auditor no toma parte en el proceso de selección. Algunos OCEX usan una combinación de ambos enfoques.

##### **Evaluar los posibles temas de auditoría en términos de riesgos, materialidad y problemas identificados**

12) La selección de los temas de auditoría puede resultar de un análisis previo de los riesgos, la evaluación de problemas y la consideración de la materialidad. Los riesgos son la probabilidad y el impacto de un evento que puede afectar el logro de los objetivos de una organización. La materialidad se refiere a elementos financieros, sociales y/o políticos, tales como el número de personas afectadas por una ley o una reforma, la transparencia y el buen gobierno.

13) En la auditoría operativa, los riesgos pueden involucrar áreas con desempeño potencial deficiente que afectan a los ciudadanos o que tienen un gran impacto en grupos específicos de ciudadanos. La acumulación de tales indicadores o factores vinculados a una entidad o un programa gubernamental podría representar una señal importante para el auditor y lo podría llevar a planificar fiscalizaciones

basadas en los riesgos o problemas detectados. Los factores que pueden indicar un mayor riesgo incluyen:

- Importes financieros o presupuestarios que representan cambios sustanciales o significativos en el presupuesto.
- Áreas que son tradicionalmente propensas al riesgo (por ejemplo, sistemas de TI, adquisiciones, tecnología, problemas medioambientales y de salud).
- Cuando se involucra actividades nuevas o urgentes o hay un cambio en las condiciones (por ejemplo, requisitos y demandas).
- Estructuras de gestión complejas, con posible confusión sobre las responsabilidades.
- La falta de información confiable, independiente y actualizada sobre la economía, eficiencia o eficacia de un programa gubernamental.

14) El análisis de temas potenciales debe considerar la posibilidad de maximizar el impacto esperado de una auditoría. Por este motivo, se recomienda al auditor que considere lo siguiente al analizar los posibles temas y realizar investigaciones para identificar los riesgos y problemas:

- A mayor riesgo del desempeño, en términos de economía, eficiencia y eficacia o confianza pública; mayor importancia tendrán los problemas.
- Agregar valor es proporcionar nuevos conocimientos y perspectivas. A menudo, se puede lograr un mayor valor agregado auditando campos de políticas o asuntos que no han sido previamente cubiertos por auditorías u otras revisiones.

#### Seleccionar temas auditables

15) Evaluar la auditabilidad de un tema de auditoría es un requisito importante al seleccionar el mismo. En esta etapa, determinar si un tema es auditable o no dependerá de si está dentro del mandato de auditoría del OCEX y si el OCEX tiene las capacidades para realizar dicha auditoría. Al diseñar la auditoría, se deberá considerar nuevamente y en detalle cuan auditable es el tema (ver la sección sobre Planificación o Diseño de la auditoría a continuación).

#### Ayuda práctica – Cómo evaluar si la entidad, el área o la actividad es auditable

El primer paso en la auditoría operativa es realizar un análisis, no muy amplio, que permita revisar, comparar y evaluar los datos disponibles con la finalidad de detectar los riesgos y áreas objeto de especial atención y así, obtener como resultado un catálogo de entidades fiscalizables y el programa, proyecto, actividad o función que será objeto de auditoría, que podrán ser incluidas en el plan o programa anual de actuaciones del OCEX.

En este sentido, el auditor puede utilizar una matriz de puntuación para seleccionar los temas de auditoría. Véase ejemplo en el anexo 1 de esta GPF-OCEX.

En dicho modelo de evaluación, y para cada una de las posibles propuestas de auditoría operativa, se cuantifica la materialidad, el impacto social, el análisis del riesgo y la viabilidad. Es conveniente que esta evaluación se realice de manera formal con la antelación suficiente, pues este modelo de evaluación, junto con otras consideraciones, en su caso, debe servir al Pleno o Consejo del OCEX para decidir las áreas o actividades a incluir en el Programa (plan) anual de actuación (auditoría) del OCEX sobre las que se realizará una auditoría operativa.

#### 2.2. Planificación o diseño de la auditoría<sup>2</sup>

##### **Requerimientos de acuerdo con la GPF-OCEX 3000**

**El auditor debe planificar la auditoría de una manera que contribuya a que sea de alta calidad y que se realice de manera económica, eficiente, eficaz y oportuna, y de conformidad con los principios de gestión prudente de proyectos. (GPF-OCEX 3000/96)**

**El auditor debe adquirir conocimiento sustantivo y metodológico durante la fase de planificación. (GPF-OCEX 3000/98)**

**El auditor debe articular el(los) objetivo(s) de la auditoría de forma suficientemente detallada para ser claro sobre las preguntas que serán respondidas, y para permitir un desarrollo lógico del diseño de la auditoría. (GPF-OCEX 3000/36)**

**Si el(los) objetivo(s) de la auditoría se formula(n) como preguntas de auditoría y se desglosan a su vez en sub-preguntas, el auditor debe asegurarse de que se vinculen de forma temática y complementaria, que no se superpongan y sean en conjunto exhaustivas al abordar la pregunta de auditoría general. (GPF-OCEX 3000/37)**

**Durante la planificación, el auditor debe diseñar los procedimientos de auditoría que van a ser empleados para recopilar evidencia de auditoría suficiente y adecuada y que responda al (los) objetivo(s) y pregunta(s) de auditoría. (GPF-OCEX 3000/101)**

**El auditor debe remitir el plan de auditoría al supervisor y al órgano responsable del OCEX, para su aprobación. (GPF-OCEX 3000/104)**

**El auditor debe gestionar activamente el riesgo de auditoría para evitar llegar a hallazgos, conclusiones y recomendaciones de auditoría incorrectas o incompletas, suministrando así información desequilibrada (imprecisa) o que no agregue valor. (GPF-OCEX 3000/52)**

##### **Orientación**

- 16) Después de que el OCEX ha seleccionado un tema de auditoría, el auditor debe diseñar la auditoría específica. El auditor deberá diseñar la auditoría de manera que contribuya a una auditoría de alta calidad que se realizará de una manera económica, eficiente, efectiva y oportuna, de acuerdo con los principios de una buena gestión de proyectos. En general, un diseño bien pensado es indispensable en la auditoría operativa. Este trabajo preliminar a menudo se denomina estudio previo.
- 17) El objetivo de la fase de diseño es determinar si existen las condiciones para poder realizar la auditoría y, de ser así, preparar una propuesta de auditoría con un plan de trabajo.
- 18) La etapa de planificación, a diferencia de lo que ocurre en el caso de las fiscalizaciones financieras, consume un porcentaje importante del tiempo para llevar a cabo la auditoría operativa.<sup>3</sup>
- 19) Se recomienda al auditor tener en cuenta las necesidades e intereses de los principales usuarios previstos, incluidas las partes responsables al diseñar la auditoría. Las necesidades e intereses de los usuarios podrían influir en la selección de los objetivos de auditoría y los tipos de análisis realizados por el equipo de auditoría. En última instancia, al tomar en cuenta las necesidades e intereses de los principales usuarios previstos, el auditor puede garantizar que el informe de auditoría sea útil y comprensible. Sin embargo, es importante que el auditor sea independiente y se concentre en la función principal de ser un auditor del sector público que actúa en interés de los ciudadanos. La fase de diseño debe incluir los elementos presentados en la figura a continuación

<sup>2</sup> A lo largo del documento se debe entender el concepto diseño de la auditoría como sinónimo de planificación. La conclusión de esta fase se reflejará en un documento que usualmente se denomina memoria de planificación o directrices técnicas, al que en este documento se denomina plan de auditoría.

<sup>3</sup> La orientación contenida en este párrafo 18 de la GPF OCEX 3920 difiere sustancialmente de la redacción original GUID 3920 de la INTOSAI.

Figura 1.



### Evaluar la auditabilidad

- 20) Evaluar la auditabilidad es un requerimiento importante en el proceso de diseño. El auditor debe evaluar si la ejecución de una auditoría es relevante y rentable. Es posible que el auditor tenga que considerar, por ejemplo, si hay criterios disponibles o si la información o evidencia requerida está disponible. Incluso si el tema seleccionado es consistente con la estrategia del OCEX, el auditor podría observar durante la fase de diseño que la entidad auditada ya está manejando el problema observado. Estudios similares que cubren objetivos similares pueden haber sido ya realizados por otras instituciones, o no existen criterios relevantes disponibles y no existe una base razonable para desarrollar criterios de auditoría. Otra razón podría ser que la información o evidencia requerida tenga escasa probabilidad de estar disponible y no se puede obtener de manera eficiente. Por otro lado, la ausencia de información y datos puede ser un hallazgo significativo y convertirse en el tema de la auditoría, sin impedir que el auditor realice más consultas. En tales circunstancias, es importante que el auditor informe a la dirección del OCEX de estas inquietudes para que pueda decidir si procede o no.

### Comprender el tema auditado

- 21) El objetivo al principio de la fase de diseño es desarrollar una sólida comprensión del tema ("lo que se audita") así como los riesgos y desafíos en el área. La auditoría operativa es un proceso de aprendizaje. La obtención del conocimiento requerido es un proceso continuo y acumulativo de recopilación y evaluación de información en todas las etapas de la auditoría. Por lo tanto, podría ser necesario reunir más información y probar las hipótesis iniciales en la fase de diseño una vez que se haya elegido el tema de auditoría. Esta información ayudará al auditor a decidir sobre el enfoque más relevante para la auditoría. Es importante que el auditor sopesa los costes de obtener información con el valor adicional de la información para la auditoría. La información reunida en la fase de planificación puede requerir hacer ajustes en el tema a auditar.
- 22) Las fuentes de información para comprender el tema auditado pueden incluir:
- Legislación y discursos legislativos habilitadores
  - Declaraciones ministeriales, propuestas del gobierno y decisiones
  - El perfil de riesgo de la entidad auditada
  - Informes de fiscalizaciones recientes, documentos de trabajo de otros auditores, revisiones, evaluaciones y consultas
  - Informes de otros OCEX
  - Estudios científicos y de investigaciones (incluyendo de otros países)
  - Planes estratégicos y corporativos, declaración de objetivos e informes anuales
  - Presupuestos actuales y a medio plazo
  - Archivos de políticas y actas de reunión de comités de gestión y juntas directivas

- Organigramas, directrices internas y manuales de funcionamiento
- Evaluación de programas y planes e informes de auditoría interna
- Opinión de expertos en el campo
- Discusiones con la entidad auditada y las partes interesadas clave
- Sistemas de información gerencial u otros sistemas de información relevantes
- Estadísticas oficiales
- Cobertura de los medios de comunicación.

23) A menudo, las evaluaciones y fiscalizaciones pasadas son una fuente de información útil. Pueden ayudar a evitar trabajo innecesario analizando áreas que han estado bajo escrutinio recientemente y resaltar deficiencias que aún no se han remediado.

#### **Ayuda práctica – El estudio previo o preliminar**

Con carácter previo a la elaboración de la memoria de planificación o directrices técnicas, el auditor puede realizar un estudio previo o preliminar, un instrumento eficaz que permite recabar información y efectuar evaluaciones sobre la posible auditoría, especialmente respecto de los riesgos para la buena gestión financiera, los posibles objetivos de auditoría, los criterios de auditoría, la evidencia que ha de obtenerse, las pruebas que han de realizarse y la metodología que hay que emplear.

El objetivo principal del estudio preliminar es evaluar si la auditoría es útil y viable y, en este caso, proporcionar la base para una planificación detallada de la misma, que se concretará en la memoria de planificación o directrices técnicas. El alcance del estudio preliminar variará en función de los conocimientos previos que del ámbito auditado tenga el equipo de auditoría. En cualquier caso, el alcance debe ser el necesario para poder perfilar la auditoría.

De forma previa al inicio de la planificación detallada, el equipo de auditoría debe adquirir un conocimiento actualizado y global que le permita entender la materia a auditar. En esta etapa, el trabajo que se efectuará no será muy exhaustivo y la amplitud del mismo dependerá del tamaño y complejidad que presente el área o actividad a auditar. Para su realización se suelen aplicar técnicas de revisión analítica que permiten evaluar los datos disponibles. La realización de este estudio debe permitir detectar los posibles riesgos y áreas que deben ser objeto de especial atención.

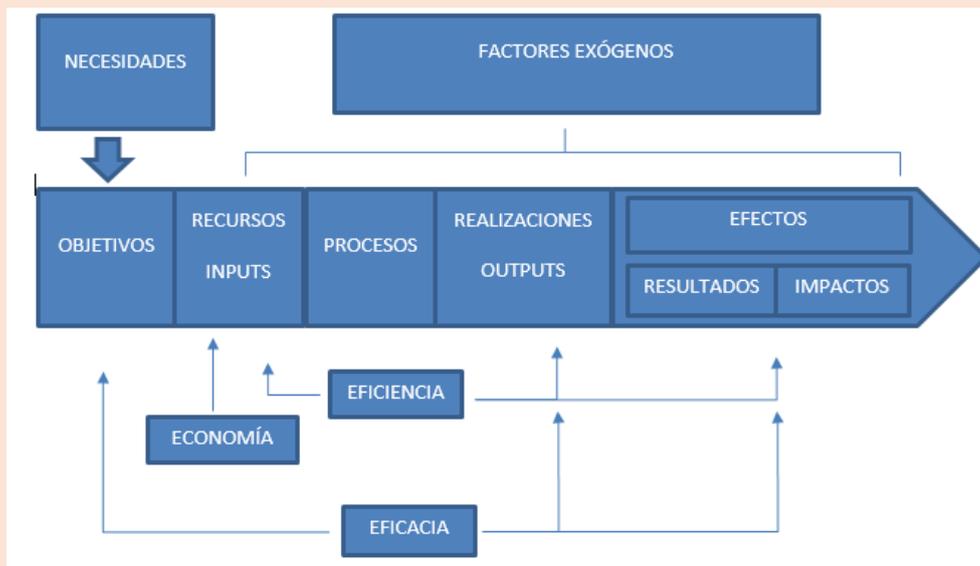
El trabajo realizado durante el estudio deberá quedar documentado en los papeles de trabajo, dando como resultado un informe o memoria. Este estudio debe incluir referencias a los análisis más relevantes realizados, así como detallar la información utilizada que deberá archivar adecuadamente en los papeles de trabajo o en los archivos permanentes, según proceda.

El contenido del informe puede tener el siguiente contenido:

- Propuesta de objetivos de auditoría.
- Descripción de la entidad: régimen jurídico, sus competencias, beneficiarios, principales cifras financieras, objetivos de la entidad, cuantificación de los mismos, informes de gestión, manuales de procedimientos, organización, y cualesquiera otras características tanto del entorno de la entidad auditada, como internas que se consideren relevantes en relación con la auditoría a desarrollar.
- El modelo lógico del objeto de la auditoría
- Propuesta de alcance.
- Propuesta de los criterios de auditoría y sus fuentes.
- Descripción general del enfoque y de la metodología de auditoría.
- Primeras deficiencias de información detectadas: posibles limitaciones al alcance. Otras debilidades significativas.
- Propuesta de calendario de la auditoría.
- Propuesta de estructura del informe
- Posible declaración sobre la viabilidad de la auditoría.

De cara a plantear las propuestas de objetivos de la auditoría, es recomendable que con el conocimiento obtenido del estudio de la materia y de las entrevistas realizadas, se elabore un diagrama de flujos con el **modelo lógico de la materia objeto de la auditoría**, un mapa o representación gráfica del proceso a auditar para adquirir y presentar una visión integral del campo de auditoría e identificar y exponer la relación entre las necesidades socioeconómicas abordadas por la intervención pública y sus objetivos, recursos, procesos, productos o realizaciones y efectos, que incluyen resultados e impactos, así como los posibles factores exógenos que pueden influir en los mismos.

Una posible representación gráfica sería la siguiente:



#### Definir los objetivos y las preguntas de auditoría

- 24) El auditor establecerá objetivos de auditoría claramente definidos que se relacionen con los principios de economía, eficiencia o eficacia (ver GPF-OCEX 3000/37). El(los) objetivo(s) determina(n) el enfoque y el diseño de la auditoría.
- 25) El(los) objetivo(s) de la auditoría puede(n) considerarse como la pregunta general de auditoría sobre el tema (por ejemplo, un programa o actividad del gobierno) que el auditor busca responder. Por lo tanto, el objetivo de la auditoría debe enmarcarse de una manera tal que permita una conclusión clara e inequívoca. El(los) objetivo(s) de auditoría se puede(n) expresar en forma de una pregunta de auditoría general que luego se puede dividir en sub-preguntas más detalladas/específicas.
- 26) A menudo el objetivo de la auditoría se basa en una perspectiva general, es decir, una perspectiva descendente. Se concentra básicamente en los requisitos, intenciones, objetivos y expectativas del poder legislativo y el ejecutivo. Sin embargo, también es posible agregar una perspectiva orientada al cliente, un enfoque en la administración del servicio, el tiempo de espera y otros asuntos relevantes para los ciudadanos o usuarios involucrados.
- 27) El(los) objetivo(s) de auditoría abordado(s) por el auditor no necesariamente tienen que basarse en un enfoque de auditoría retrospectivo (ex post). El auditor puede llevar a cabo un estudio de los programas en curso, por ejemplo, para estudiar el nivel de logro de los objetivos, o para evaluar el progreso alcanzado.
- 28) Es importante que el(los) objetivo(s) de auditoría se base(n) en consideraciones racionales y objetivas. Al determinar los objetivos de la auditoría, el auditor debe establecer dónde se ubican los principales problemas o riesgos, y dónde la auditoría puede agregar más valor. Para ayudar a definir el(los) objetivo(s) de auditoría apropiado(s), el auditor puede realizar entrevistas con las principales partes interesadas y expertos, analizando problemas potenciales desde diferentes puntos de vista.
- 29) El(los) objetivo(s) de auditoría debe/n proporcionar información suficiente a la entidad auditada y a otras partes interesadas sobre el enfoque de la auditoría. Los objetivos de auditoría bien definidos se

relacionan con una sola entidad auditada o a un grupo identificable de actividades, sistemas, operaciones, programas, actividades u organizaciones gubernamentales.

- 30) Una buena práctica es describir el(los) objetivo(s) de auditoría de la forma más simple posible. Presentar el(los) objetivo(s) de la forma más clara y concisa posible evita que el equipo realice un trabajo innecesario o demasiado ambicioso. Se aconseja al auditor evitar objetivos múltiples cuando se hace más de una pregunta principal para poder llegar a conclusiones claras (consulte el alcance de la auditoría a continuación).

#### Preparación de las preguntas de auditoría

- 31) También es una buena práctica que el auditor formule preguntas que aborden el(los) objetivo(s) de auditoría. Esto ayudará a definir y estructurar la fiscalización.
- 32) Es importante que las preguntas de la auditoría se relacionen temáticamente, se complementen, no se superpongan y sean colectivamente exhaustivas al abordar el(los) objetivo(s) de la auditoría. El objetivo es cubrir todos los aspectos del objetivo de la fiscalización a través de preguntas específicas de auditoría. Todos los términos empleados en las preguntas deben estar claramente definidos. Las preguntas se formulan en forma neutral, incluso si el auditor espera encontrar problemas en relación con las preguntas.
- 33) Las preguntas de auditoría pueden ser analíticas, normativas o descriptivas. Si bien se aconseja formular preguntas de manera normativa o analítica, agregar preguntas descriptivas a veces puede ser útil en una auditoría, especialmente cuando se prepara en un área donde falta información sobre economía, eficiencia o eficacia.
- 34) La formulación de las preguntas de auditoría es un proceso iterativo en el cual el auditor especifica y puede repetidamente las preguntas, tomando en cuenta la información nueva y conocida sobre el tema, así como la viabilidad de obtener respuestas. En la fase de planificación, el propósito de formular preguntas de auditoría es dirigir sistemáticamente la atención a lo que el auditor necesita saber para lograr el objetivo de la auditoría. Es posible que haya que ajustar las preguntas de auditoría para reflejar mejor el tema a medida que el auditor va obteniendo más conocimiento (consulte la sección Ejecución de esta GPF-OCEX), pero esto no debe hacerse con frecuencia. Dado que se recomienda que las preguntas de auditoría se comuniquen a la entidad auditada, cambiar las preguntas durante el curso de la misma puede suscitar dudas sobre la profesionalidad, objetividad y equidad de la misma.

#### **Ayuda práctica – El proceso de formulación de preguntas**

La Iniciativa para el Desarrollo de la INTOSAI (IDI) pone a disposición de la comunidad de entidades fiscalizadoras superiores la versión en español del “Manual de Implementación de las ISSAI sobre Auditoría de Desempeño”, que contiene explicaciones acerca del proceso de auditoría operativa 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.

El anexo 2 de esta GPF-OCEX recoge el proceso de formulación de preguntas descrito en el mencionado Manual de Implementación de las ISSAI sobre Auditoría de Desempeño.

#### **Definir el alcance de la auditoría**

- 35) El(los) objetivo(s) de auditoría, las preguntas de auditoría y el alcance están interrelacionados y deben considerarse de forma conjunta. Incluso pequeños cambios en el (los) objetivo(s) o las preguntas pueden tener un impacto importante en el alcance general de la fiscalización.
- 36) El alcance define los límites de la auditoría. Para definir el alcance, el auditor debe identificar qué entidades se incluirán en la fiscalización o qué programa en particular, aspecto de un programa, define el límite de la auditoría. El auditor también debe identificar el período de tiempo que va a ser revisado y, si corresponde, las localizaciones que serán incluidas. Para evitar una fiscalización demasiado compleja o costosa, el alcance de la auditoría puede excluir ciertas actividades o entidades de la auditoría, incluso si las actividades o entidades en principio serían relevantes para el objetivo de la fiscalización.

- 37) Una buena práctica es discutir el alcance de la auditoría con la entidad auditada en la primera oportunidad. En algunos casos, también puede ser muy útil para aclarar explícitamente lo que no se pretende cubrir en la auditoría. Esto puede ayudar a reducir conceptos erróneos o falsas expectativas.

#### Ayuda práctica – Cómo determinar el alcance

El auditor puede determinar el alcance de su auditoría respondiendo a las siguientes preguntas

- ¿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?
- ¿Cuándo?**
- ¿Qué período abarcará la auditoría?

#### Establecer los criterios de la auditoría

- 38) El auditor debe establecer criterios de auditoría adecuados, que correspondan a los objetivos y preguntas de auditoría (GPF-OCEX 3000/47). Los criterios de auditoría son los puntos de referencia o estándares utilizados para evaluar el tema para así determinar si un programa cumple o excede las expectativas. Los criterios proporcionan una base para evaluar la evidencia, llegar a conclusiones y desarrollar conclusiones sobre los objetivos de la auditoría.
- 39) Los criterios pueden ser cualitativos o cuantitativos y definir qué es lo que se va a evaluar de la entidad auditada. Los criterios de auditoría pueden ser generales o específicos, pueden reflejar un modelo normativo para el tema en análisis, pueden representar una buena o la mejor práctica, o una expectativa de "lo que debería ser" según las leyes, los reglamentos o los objetivos. Los criterios de auditoría también pueden ser "lo que se espera", según los conocimientos científicos y las mejores prácticas, o "lo que podría ser" (dadas las mejores condiciones). La naturaleza de la auditoría y las preguntas de auditoría determinan qué criterios son los más adecuados.
- 40) El auditor puede usar muchas fuentes para identificar los criterios de auditoría, por ejemplo:
- Leyes y regulaciones que rigen el funcionamiento de la entidad auditada.
  - Objetivos políticos o declaraciones del órgano legislativo.
  - Decisiones hechas por el órgano legislativo o el ejecutivo.
  - Indicadores clave de desempeño establecidos por la entidad auditada o el gobierno.
  - Procedimientos detallados para una función o actividad.
  - Estándares tomados de la investigación, literatura u organizaciones profesionales y/o internacionales.
  - Puntos de referencia internacionales de buen desempeño.
  - Desempeño correspondiente en el sector privado.

- Puntos de referencia: la misma entidad, diferentes años; diferentes entidades misma actividad.
  - Documentos de planificación, contratos y presupuestos de la entidad auditada.
  - Gestión general y literatura sobre el tema.
  - Criterios utilizados anteriormente en fiscalizaciones similares o por otros OCEX.
  - Normas establecidas por el auditor, luego de consultar con expertos en la materia.
  - Identificación de lo que podría ser (dadas las mejores condiciones).
- 41) Algunas veces, es fácil definir los criterios de una auditoría, por ejemplo, cuando los objetivos establecidos por el poder legislativo o el ejecutivo son claros, precisos y relevantes. Sin embargo, a menudo este no es el caso. Los objetivos pueden haber sido formulados con poca precisión, ser conflictivos o inexistentes. Esta situación no debe impedir que el auditor realice la auditoría. En tales circunstancias, es posible que el auditor deba establecer criterios que reflejen el resultado ideal o esperado contra el cual se puede medir el desempeño de la entidad. Una posibilidad es establecer criterios permitiendo que los expertos respondan preguntas tales como "¿cuáles deberían ser los mejores resultados posibles dadas las circunstancias y de acuerdo con la práctica comparable más conocida?" Si, por otro lado, el auditor usa criterios de desempeño o estándares establecidos por la entidad auditada, él o ella debe ser cauteloso. Cumplir con dichos estándares no equivale necesariamente a un buen desempeño y el auditor debe ser consciente de que la entidad auditada puede establecer estándares irrazonablemente bajos para asegurar su cumplimiento.

#### **Cuadro 1 Consejos para establecer criterios de auditoría. Asegúrese de que sean:**

- a) Relevantes y que tengan una vinculación lógica y clara con las preguntas de auditoría.
  - b) Comprensibles, cortos y claros, es decir, inequívocos y fáciles de comprender.
  - c) Completos, colectivamente exhaustivos para cada pregunta de auditoría: en conjunto, pueden responder las preguntas de auditoría
  - d) Objetivos, libre de cualquier sesgo
  - e) Comprobables para identificar qué procedimientos y pruebas son necesarios para dar una respuesta y concluir en contra de los criterios
- 42) De acuerdo con la GPF-OCEX 3000/51, el auditor deberá, como parte de la planificación o ejecución de la auditoría, discutir los criterios de auditoría con la entidad auditada y posiblemente con las partes interesadas pertinentes. Luego, en caso de desacuerdo sobre algún criterio, se puede identificar, discutir y, con suerte, resolver en una etapa temprana. Esto es especialmente importante cuando los criterios se desarrollan específicamente para el trabajo o cuando no son evidentes por sí mismos y pueden causar una controversia con la entidad auditada.
- 43) Es importante que el auditor escuche los argumentos de la entidad auditada al discutir los criterios y, al mismo tiempo, debe ser consciente de su posible interés en ocultar sus debilidades. Los hechos y argumentos presentados por la entidad auditada deben compararse con otros hechos y argumentos relevantes (de otras fuentes, expertos, etc.) pudiendo el auditor aceptar la perspectiva de la entidad auditada sobre los criterios después de una cuidadosa consideración. Sin embargo, la decisión final para establecer los criterios es del auditor y es importante que el auditor permanezca independiente durante este proceso.

#### **Ayuda práctica – Criterios de auditoría**

El anexo 3 de esta GPF-OCEX desarrolla metodológicamente el establecimiento y la definición de los criterios de la auditoría operativa.

#### **Elegir los métodos para reunir evidencia de auditoría**

- 44) Un aspecto importante en la planificación sobre cómo realizar la auditoría es determinar los métodos que se utilizarán para recopilar y analizar los datos. Los objetivos de auditoría, las preguntas de

auditoría, el alcance de la auditoría y los criterios de auditoría son los factores que determinan qué evidencia se necesita y los métodos más apropiados para obtener esa evidencia.

- 45) En la fase de diseño, el propósito de elegir métodos es enfocarse sistemáticamente en lo que el auditor necesita saber para responder las preguntas de la auditoría y abordar los criterios, y de dónde y cómo el auditor puede obtener la información. En este sentido, se recomienda realizar una prueba piloto en la que el auditor pruebe el método de recopilación de datos. El objetivo es adoptar los mejores métodos y estándares, ya que problemas prácticos con respecto a la disponibilidad de datos, o la viabilidad y el costo de recopilarlos, pueden restringir la elección de los métodos. Es posible que el auditor tenga que conformarse con la segunda mejor opción.
- 46) Si existe algún problema con la disponibilidad de datos secundarios, o si la calidad de los datos es baja, el auditor podría decidir recolectar datos primarios, mediante el desarrollo de cuestionarios, registros estadísticos, observaciones, etc. Si bien los datos primarios desarrollados por el auditor usualmente son los más confiables, los datos secundarios recopilados y/o analizados por otros (por ejemplo, informes de evaluación de desempeño, informes internos, etc.) pueden ser una importante fuente de información en las auditorías operativas.
- 47) También es posible que los auditores tengan que considerar cambiar el diseño de la auditoría. El auditor debe decidir qué métodos son apropiados para usar en la auditoría, es decir, cuáles son las ventajas y desventajas y si los métodos que se van a utilizar son demasiado costosos en comparación con el resultado esperado. En tales situaciones, se debe tener en cuenta la relevancia y el valor agregado al cambiar el diseño, siendo necesario realizar estos cambios lo más pronto posible en la auditoría.
- 48) Las auditorías operativas pueden recurrir a una gran variedad de técnicas de recopilación de datos que se utilizan comúnmente en las ciencias sociales, como encuestas, entrevistas, observaciones y la recopilación de datos administrativos y documentos escritos. Los métodos de muestreo estadístico y las encuestas pueden permitir realizar estimaciones para toda la población y los casos de estudio combinados con otras pruebas brindan la oportunidad de realizar un análisis en profundidad.
- 49) Se pueden obtener diferentes tipos de evidencia de auditoría al utilizar diferentes métodos de recopilación de datos, como se ilustra en el cuadro siguiente:

**Cuadro 2. Conexión entre los tipos de evidencia de auditoría y los diferentes métodos**

Evidencia de auditoría	Método de recopilación de datos
Evidencia testimonial	Entrevistas Encuestas, cuestionarios Grupos focales Grupos de referencia
Evidencia documental	Revisión de documentos Revisión de archivos Usar estadísticas existentes Usar base de datos existentes
Evidencia física	Observación de personas Inspección de objetos o procesos Experimentos, por ejemplo, nivel de seguridad de los datos en los sistemas de información.
Evidencia analítica	Métodos de recopilación de datos cuantitativos. Análisis DEA, análisis de regresión. Cálculos, comparaciones, separación de información en componentes y argumentos racionales

- 50) Es importante que el auditor establezca una estrategia adecuada para la auditoría combinando diseños de estudio, métodos y técnicas en la auditoría para adecuarse al contexto, objetivo(s), preguntas, criterios y habilidades y recursos del auditor, así como a la disponibilidad de datos.

#### **Ayuda práctica – Evidencia de auditoría**

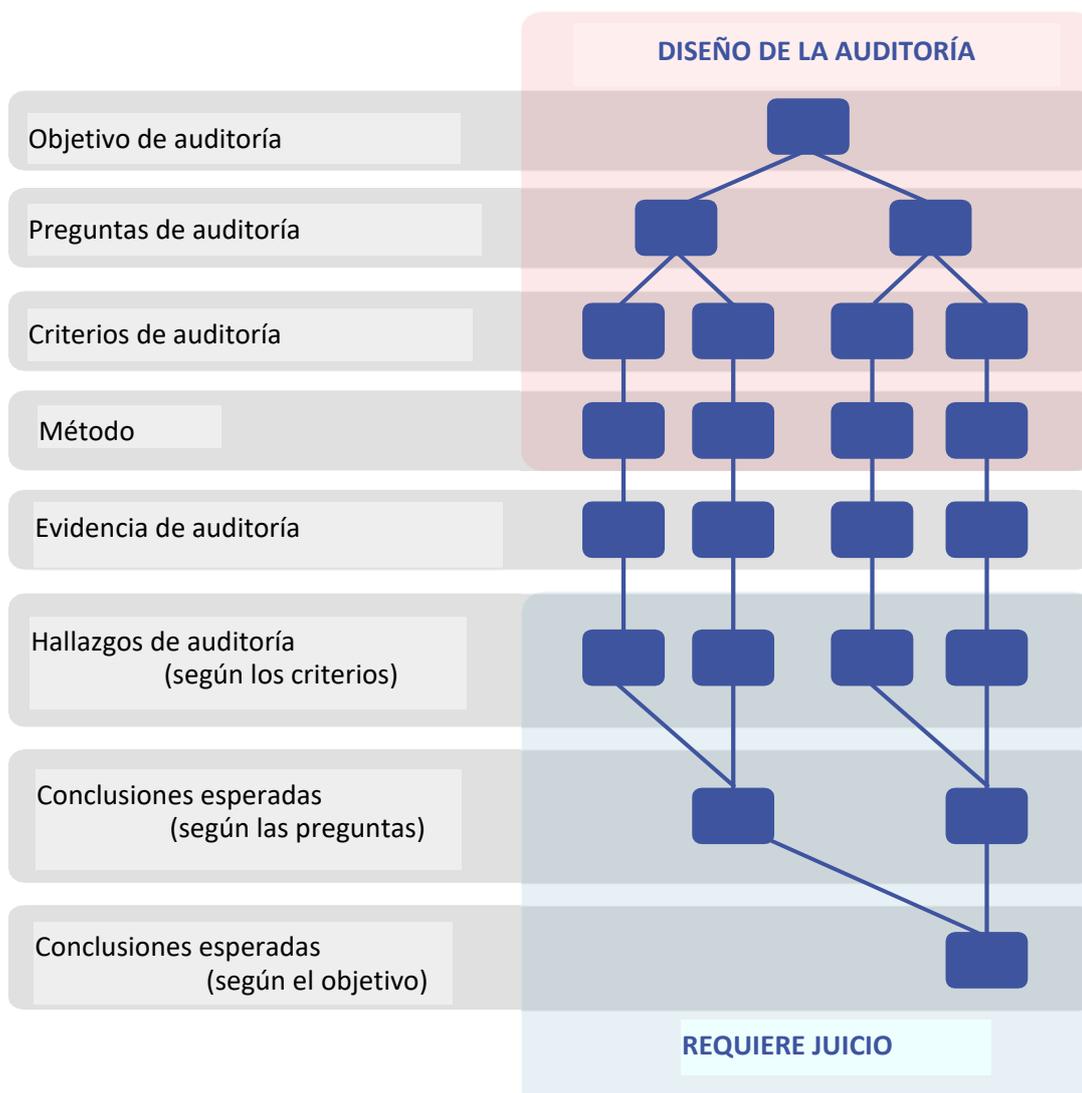
Los hallazgos de auditoría deben sustentarse en evidencia, de modo tal que la cantidad y la calidad de la evidencia obtenida tienen relevancia. Esto significa que se precisará considerar y evaluar constantemente la evidencia que: (1) proyecta obtener, (2) está en proceso de obtener, o (3) ya ha obtenido, en relación con su suficiencia e idoneidad (ver puntos 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. Aunque toda la información recopilada durante la auditoría puede contribuir a su comprensión del tema abordado, a menudo, la evidencia que se utilizará para respaldar sus hallazgos surgirá del análisis de la información recopilada.

Véase anexo 4 – Evidencia de auditoría.

#### **Ejemplo de una matriz de diseño**

- 51) Al diseñar la auditoría, el auditor debe vincular el(los) objetivo(s) de auditoría, el alcance y las preguntas de la auditoría, los criterios de auditoría y los métodos para la recopilación y el análisis de datos. No existe un modelo de aplicación universal sobre cómo planificar y diseñar fiscalizaciones operativas. El método que se presenta a continuación representa una buena práctica y a menudo es aplicable. Es posible que no se ajuste a todas las fiscalizaciones, pero es útil en actividades complejas. Por lo tanto, el auditor debe reflexionar si este método es adecuado o si existen mejores alternativas.
- 52) El objetivo de una matriz de diseño es facilitar la formulación de una conclusión sobre el objetivo de la auditoría y asegurar una cadena lógica de razonamiento y análisis desde el objetivo de la misma hasta los criterios y métodos utilizados. La matriz ayuda al auditor a imponer un patrón lógico y disciplinado en el diseño del estudio y para garantizar que se consideren todos los aspectos de un objetivo de auditoría. Lo que es más importante aún, la matriz de diseño requiere que el auditor aclare en la etapa de planificación qué fuentes de evidencia pueden contrastar los criterios de auditoría.
- 53) La figura 2 muestra cómo los objetivos de auditoría pueden ser desagregados en preguntas de auditorías específicas y cómo cada pregunta de auditoría está relacionada con los criterios de auditoría. Al obtener conclusiones, el auditor hace uso del juicio profesional teniendo cuenta los diferentes hallazgos, su materialidad y su naturaleza.
- 54) Es importante que el auditor indique claramente en la matriz de diseño qué tipo de análisis se necesita para poder obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para establecer los hallazgos. Esto requiere que el auditor describa qué tipo de información y datos deben ser recopilados, las fuentes específicas, las técnicas necesarias para recopilar datos y el tipo de métodos que se utilizarán para analizar esos datos.
- 55) Como se muestra en la figura 2 a continuación, los hallazgos de auditoría esperados están directamente relacionados con los criterios de auditoría. El auditor deberá evaluar si el programa o la entidad cumplen con los criterios. Si la auditoría muestra que algunos de los criterios se cumplen mientras que otros no, el auditor debe usar su juicio profesional para considerar cuál será la conclusión de auditoría.

Figura 2.



**Ayuda práctica – Cómo documentar el plan de obtención de evidencia de auditoría**

El plan de obtención de evidencia, que detalle las pruebas a realizar para dar respuesta a cada una de las preguntas de auditoría, puede documentarse en una matriz que recoja lo que queremos saber, la norma en que nos basamos, el método de recogida de datos, la fuente de información y los métodos de análisis de datos.

Véase un ejemplo de plan de realización de pruebas y obtención de evidencia en el anexo 5 de esta GPF-OCEX.

**Buena gestión del proyecto y presentar el plan a los supervisores y a la dirección del OCEX**

- 56) Dado que una auditoría operativa requiere de tiempo y es costosa, es esencial que la auditoría esté planificada adecuadamente, que la implementación del plan pueda supervisarse regularmente y que se puedan tomar medidas correctivas cuando corresponda. La memoria de planificación o directrices técnicas debe quedar documentada y ser aprobada por el órgano competente del OCEX.
- 57) En conjunto, el equipo de auditoría debe tener la competencia profesional necesaria para realizar la auditoría. Todos los miembros del equipo deben comprender el significado de las preguntas de auditoría de la misma manera, los términos de referencia del trabajo asignado a ellos y la naturaleza de las responsabilidades que les exigen las normas de auditoría aplicables. Sin embargo, una persona, usualmente el auditor con más experiencia o el de más alto rango, puede ser designada líder del equipo. El líder del equipo es responsable de ejecutar el trabajo de auditoría, así como de asignar tareas a los miembros del equipo. El líder del equipo asegura la alta calidad y la producción oportuna

de los resultados por parte del equipo de auditoría. Es una buena práctica buscar oportunidades para el desarrollo del personal como parte del trabajo de auditoría. Un ejemplo podría ser seleccionar un auditor con menos experiencia como líder del equipo mientras se asegura el apoyo y la orientación de un auditor más experimentado.

- 58) Al preparar una memoria de planificación o directrices técnicas, es importante determinar el cronograma y los recursos necesarios. El auditor también debe considerar si será necesario consultar con expertos internos o externos (consultores u otros auditores) para mejorar la calidad de la auditoría. Un plan en base a hitos puede ayudar al equipo a dividir el proceso de auditoría en partes más pequeñas, facilitándole al equipo evaluar como de realista es el uso de los recursos en comparación con el trabajo necesario. Si el plan muestra que los plazos son demasiado ajustados, es posible que el equipo necesite ampliarlos o considerar qué preguntas de auditoría son las más importantes, y gastar tiempo y recursos en dichas preguntas. En ocasiones, las preguntas menos importantes pueden responderse utilizando métodos de recopilación de datos que consumen menos tiempo, como el uso de fuentes secundarias disponibles en lugar de usar cuestionarios o datos de entrevistas.
- 59) Una buena práctica es documentar el uso de los recursos presupuestados y los días trabajados, así como los hitos alcanzados. En el caso de fiscalizaciones más complejas, es posible que el OCEX considere la designación de un supervisor experimentado o un comité directivo para orientar al equipo de auditoría y supervisar su progreso.
- 60) Los supervisores de auditoría brindan orientación y dirección al personal asignado a la auditoría a fin de abordar los objetivos de auditoría y cumplir los requisitos aplicables. Al mismo tiempo, los supervisores se mantienen informados sobre los problemas importantes encontrados, revisan el trabajo realizado y proporcionan una capacitación efectiva en el trabajo. La naturaleza y el alcance de la supervisión del personal y la revisión del trabajo de auditoría pueden variar dependiendo de una serie de factores, como el tamaño del OCEX, la importancia del trabajo y la experiencia del personal. Por lo general, también se aconseja mantener regularmente informados a la dirección del OCEX sobre el progreso de la auditoría y los hallazgos, conclusiones y recomendaciones emergentes.

#### **Ayuda práctica – Análisis del problema (issue analysis)**

Para dotar de mayor calidad a la fiscalización, es recomendable que el equipo de fiscalización comparta con otros miembros del OCEX un resumen del trabajo realizado hasta el momento, incluyendo las propuestas de preguntas de auditoría.

En esta reunión, podrían participar personas independientes, ajenas a las del propio equipo de fiscalización y de distintos niveles jerárquicos, tales como algún síndico o consejero, auditores y/o técnicos de auditoría de otros equipos de fiscalización. Con carácter previo a la reunión, se debería preparar una síntesis del trabajo realizado, que recoja la información esencial.

Este proceso debe ser constructivo y flexible, basado en el debate, y que puede dotar de mayor precisión a las preguntas de auditoría.

#### **Ayuda práctica – Estructura de la memoria de planificación o directrices técnicas**

Se incluye como anexo 6 un ejemplo con los puntos y aspectos principales que podría contener la memoria de planificación o directrices técnicas.

### **2.3. Gestión de los riesgos de auditoría**

- 61) Una buena práctica es tener un debate sobre los riesgos específicos de auditoría y cómo el auditor planea mitigarlos en la memoria de planificación o directrices técnicas o antes del estudio. La evaluación de riesgos puede tomar muchas formas, y se podría abordar con las siguientes preguntas:
- ¿Hay suficientes datos disponibles y son datos de buena calidad?
  - ¿El equipo de auditoría posee las habilidades y conocimiento suficientes para esta auditoría en particular?
  - ¿Son factibles el tiempo y los recursos necesarios para realizar la auditoría?

- ¿El tema de la auditoría es sensible, altamente visible o controvertido? (sensibilidad política, sensibilidad de los medios de comunicación, sensibilidad de los parlamentos)
  - ¿La auditoría y / o el tema son muy complejos?
  - ¿Existe algún riesgo relacionado con la integridad de la gestión o las relaciones entre las entidades?
- 62) Si el riesgo de auditoría es significativo, es posible que sea necesario desarrollar estrategias para mitigar los riesgos y/o modificar la memoria de planificación o directrices técnicas. El auditor puede desarrollar y modificar la estrategia de recopilación de evidencia para reducir el riesgo de auditoría. Por ejemplo, se puede considerar:
- Tener una combinación de personal diferente, por ejemplo, personal superior
  - Trabajar con especialistas internos o externos adicionales
  - Ajustar la estrategia y los métodos para la recopilación y el análisis de datos
  - Establecer una rutina de comunicación específica con la entidad auditada
  - Establecer medidas específicas de control de calidad

#### 2.4. Comunicación en la fase de planificación

- 63) Siempre se aconseja planificar reuniones con la entidad auditada y las partes interesadas pertinentes durante la fase de diseño y durante todo el proceso de auditoría a fin de mantenerlos continuamente informados sobre el progreso de la misma.
- 64) Las prácticas relacionadas con las comunicaciones pueden variar, algunos OCEX prefieren dar a la entidad auditada -especialmente a la alta dirección - información detallada sobre el diseño del estudio, ya que su participación temprana puede ayudar a dar confianza a la entidad auditada sobre la naturaleza y el alcance de los criterios de auditoría. Otros OCEX no proporcionan información detallada en esta etapa y prefieren proporcionarla una vez que se ha aprobado la propuesta de auditoría. Incluso sin proporcionar información detallada, usualmente es una buena práctica proporcionar a la entidad auditada información sobre los supuestos y los motivos de la decisión de llevar a cabo la fase de diseño. Las reuniones preliminares con la entidad auditada son vitales para informarles sobre el diseño, el posible tema de auditoría y por qué se podría realizar.
- 65) Las reuniones con la dirección y el personal de la entidad auditada son importantes para obtener conocimientos básicos del área auditada, sus funciones y condiciones. Para evitar malentendidos, es aconsejable informar a la entidad auditada involucrada acerca de tales reuniones. Los diálogos con la entidad auditada podrían reorientar los objetivos originales de la auditoría. Además, también puede ser importante tener conversaciones con los auditores internos y aprovechar sus experiencias.

#### Cuadro 3

**Los siguientes temas pueden servir como ejemplos de debate con la entidad auditada durante la fase de diseño:**

- a) si la auditoría es solicitada por otros, por ejemplo, el legislativo, o es una iniciativa del mismo OCEX.
- b) si la auditoría está abordando un riesgo general, involucra una evaluación estratégica o si se relaciona con temas de economía, eficiencia o eficacia, y en tal caso sobre qué bases.
- c) el propósito y los objetivos del estudio previo.
- d) el diseño de la auditoría, su alcance, cronograma y la metodología
- e) los criterios de auditoría
- f) el tipo de información que el OCEX puede necesitar obtener de la entidad auditada en esta etapa con el fin de acumular conocimiento, probar diseños potenciales, etc

- 66) Además de las reuniones y discusiones con la entidad auditada, se pueden usar varios métodos para respaldar el proceso de comunicación en la fase de diseño:
- Enviar una carta directamente representante legal de la entidad auditada. Esto asegurará la presentación adecuada de la auditoría a la administración superior. Se puede crear una plantilla para garantizar que la información se presente de la misma manera en todas las fiscalizaciones.
  - Preparar un folleto que presente el mandato y los principios para la auditoría operativa, así como un resumen del proceso de auditoría. Esto facilitará la comprensión acerca de qué es la auditoría operativa y qué incluirá el proceso de auditoría. Se puede colocar en el sitio web del OCEX para una introducción general a la auditoría operativa.
  - Identificar personas de contacto en la entidad auditada para permitirle al auditor tener contacto directo con dicha entidad y hacer que el proceso de auditoría funcione sin problemas. Sin embargo, es importante mantener informada a la dirección de la entidad y del OCEX sobre los asuntos importantes, algo que se puede facilitar a través de una persona de contacto.
- 67) Es responsabilidad del auditor facilitar el diálogo y la comunicación apropiados. Sin embargo, si hay algún desacuerdo, es importante manejarlo en una forma profesional y justa: escuchar con atención, concentrarse en los hechos, ser objetivo y mantener la integridad personal.

#### Ayuda práctica – Comunicación del inicio de la actuación a la entidad o entidades afectadas

En aplicación de la normativa regulatoria de los OCEX, debe realizarse una comunicación formal y por escrito del inicio de la fiscalización a la entidad o entidades afectadas, como entes responsables de la gestión del programa, del área o de la actividad objeto de auditoría.

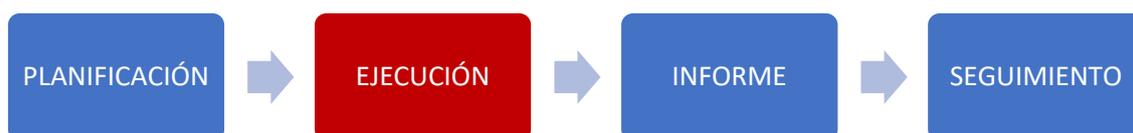
El propósito de realizar la comunicación inicial es establecer unas reglas que permitan realizar la auditoría de forma eficiente, acorde con lo previsto en las NIA-ES-SP y las GPF-OCEX, así como en las mejores prácticas de auditoría. Se pretende favorecer la existencia de unas condiciones previas en el momento de inicio del trabajo o en una fase muy incipiente de este, que supongan tanto la realización de una auditoría adecuada a la normativa técnica de aplicación, como un mejor entendimiento entre el auditor y la entidad auditada, para que ambos comprendan y consideren los efectos y consecuencias en la realización de la auditoría.

En su caso, resulta plenamente aplicable la GPF-OCEX-1211 *Guía sobre los términos del documento de inicio de la auditoría*, pues señala que “los OCEX aplicarán progresivamente los criterios de la presente guía en todas las fiscalizaciones que se realicen, cualquiera que sea su tipo y objetivo, realizando todas las adaptaciones del documento de inicio de auditoría (DIA) que se requieran, en función de las circunstancias de cada trabajo”.

El envío del DIA antes del comienzo de la auditoría resulta conveniente tanto para los intereses de la entidad fiscalizada como para el OCEX, con el fin de evitar malentendidos con respecto a la auditoría.

Si se trata de la fiscalización de una actividad o servicio que prestan distintas entidades, el auditor debe garantizar que se realiza una comunicación previa a todas ellas (por ejemplo, en una auditoría operativa de un servicio público municipal, si se considera que el alcance no se va a limitar única y exclusivamente a una entidad local, sino a un conjunto o la totalidad de ayuntamientos de la comunidad autónoma).

### 3. EJECUCIÓN



- 68) Esta sección presenta los requisitos y pautas necesarios para realizar auditorías operativas. El propósito de estos requisitos es establecer el enfoque general que el auditor aplicará al realizar una auditoría operativa. Los requisitos se refieren, en primer lugar, a la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada y, en segundo lugar, al uso de esta evidencia para responder al objetivo y a las preguntas de auditoría.

#### 3.1. Evidencia

##### **Requerimiento de la GPF-OCEX 3000**

**El auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada 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 del OCEX. (GPF-OCEX 3000/106)**

##### **Orientación**

- 69) Para responder a las preguntas de auditoría y poder llegar a una conclusión sobre los objetivos de la auditoría, el auditor debe reunir la evidencia necesaria. Usualmente, las decisiones sobre cómo realizar la recopilación de datos se toman cuando se diseña la auditoría (ver la sección Planificación anterior). Dependiendo de cuán detallado sea el plan general de auditoría, es posible que sea necesario al inicio profundizar sobre dónde y cómo recopilar la evidencia necesaria. Puede ser útil preparar planes de auditoría detallados, si esto no se ha hecho en la fase de planificación.
- 70) Cuando se obtiene la evidencia de auditoría, el auditor debe evaluar si esta evidencia es suficiente y adecuada. En base a dicha evaluación, el auditor debe decidir si se necesita más o diferente evidencia.

##### **Cómo obtener evidencia suficiente y adecuada**

- 71) En las auditorías operativas, rara vez la evidencia es concluyente (sí/no o correcta/incorrecta). Generalmente, la evidencia obtenida es persuasiva (nos lleva a la conclusión de que...). Cuando se trabaja en áreas donde la evidencia es persuasiva más que concluyente, puede ser útil tener discusiones en la fase de planificación o al comienzo de la fase de ejecución con expertos en el área sobre la naturaleza de la evidencia que se obtendrá y la forma en que dicha evidencia será analizada e interpretada por el auditor. Este enfoque reduce el riesgo de malinterpretar la evidencia y puede acelerar el proceso de auditoría.

También es importante que el auditor busque información de diferentes fuentes, ya que las organizaciones, los individuos de una organización, los expertos y las partes interesadas tienen diferentes perspectivas y argumentos que presentar.

- 72) El objetivo de la fase de planificación es organizar de forma adecuada y completa la auditoría para poder aplicar los métodos de recopilación de datos descritos en los documentos de planificación. Sin embargo, en la fase de ejecución, el auditor debe seguir identificando posibles fuentes de información que podrían usarse como evidencia. No todas las situaciones pueden preverse durante la fase de planificación y, por lo tanto, es posible que el auditor tenga que ajustar el alcance de la auditoría, las preguntas, los criterios y los métodos para la recopilación y el análisis de datos durante la fase de ejecución. Es aconsejable limitar los cambios radicales en el diseño de la auditoría a menos que sea inevitable. Los cambios materiales realizados en la planificación deberán ser comunicados a la entidad auditada.
- 73) El auditor también debe evaluar si la falta de evidencia suficiente y adecuada se debe a deficiencias de control interno o a otras debilidades del programa y si la falta de evidencia suficiente y adecuada podría ser la base de los hallazgos de auditoría.

#### Evaluar si la evidencia es suficiente y adecuada

- 74) El concepto de evidencia suficiente y adecuada es parte fundamental de una auditoría (Ver GPF-OCEX 3000/106-111). Al evaluar la evidencia, el auditor debe considerar si la evidencia en su totalidad es suficiente y adecuada para abordar los objetivos de la auditoría y apoyar los hallazgos y conclusiones. Los objetivos de la auditoría pueden variar ampliamente, al igual que el nivel de trabajo necesario para evaluar la suficiencia y la pertinencia de la evidencia para abordar los objetivos. Los conceptos de riesgo y materialidad ayudan al auditor a evaluar la evidencia de auditoría (ver también Riesgo de auditoría y Materialidad en GPF-OCEX 3910).

#### **Cuadro 4**

##### **Suficiencia**

Es la cantidad de evidencia utilizada para abordar los objetivos de auditoría y respaldar los hallazgos y conclusiones de la auditoría.

##### **Pertinencia**

Es la calidad de la evidencia que abarca la relevancia, validez y confiabilidad de la evidencia utilizada para abordar los objetivos de la auditoría y respaldar los hallazgos y conclusiones:

##### **Relevancia**

Se refiere a la medida en que la evidencia tiene una relación lógica y de importancia significativa con los objetivos y las preguntas de auditoría

##### **Validez**

Se refiere a la medida en que la evidencia es significativa o razonable para medir lo que se está evaluando. En otras palabras, la validez se refiere a la medida en que la evidencia representa lo que se pretende representar

##### **Confiabilidad**

Se refiere a la medida en que la evidencia de auditoría es respaldada por la corroboración de datos de una variedad de fuentes, o produce los mismos hallazgos de auditoría cuando se prueban repetidamente.

- 75) Como se indicó anteriormente, existen diferentes tipos y fuentes de evidencia que el auditor puede usar. Cada tipo de evidencia tiene sus propias fortalezas y debilidades. Los siguientes contrastes son útiles para evaluar la pertinencia de la evidencia:
- La evidencia documental es más confiable que la evidencia oral, pero la confiabilidad varía según la fuente y el propósito del documento.
  - La evidencia testimonial que se corrobora por escrito es más confiable que la evidencia oral sola.
  - La evidencia basada en muchas entrevistas en conjunto es más confiable que la evidencia basada en una o varias entrevistas.
  - La evidencia testimonial obtenida bajo condiciones en las cuales las personas pueden hablar libremente es más confiable que la evidencia obtenida bajo circunstancias en las cuales las personas pueden sentirse intimidadas.
  - La evidencia obtenida de un tercero entendido, creíble e imparcial es más confiable que la evidencia obtenida de la administración de la entidad auditada u otras personas que tienen un interés directo en la entidad auditada.
  - La evidencia obtenida cuando el control interno es efectivo es más confiable que la evidencia obtenida cuando el control interno es débil o inexistente.
  - La evidencia obtenida a través de la observación directa, el cálculo y la inspección del auditor es más confiable que la evidencia obtenida indirectamente.
  - Los documentos originales son más confiables que los documentos fotocopiados.

Figura 3.



Fuente: manual del IDI.

- 76) Los siguientes supuestos son útiles para evaluar la suficiencia de la evidencia:
- A mayor riesgo de auditoría, mayor será la cantidad y la calidad de evidencia requerida.
  - Una evidencia más sólida permitirá que se utilice menos evidencia.
  - Tener un gran volumen de evidencia de auditoría no compensa la falta de relevancia, validez o confiabilidad.
  - Más evidencia es normalmente necesaria cuando la entidad auditada tiene otra opinión sobre el tema.
- 77) El auditor debe determinar la suficiencia y pertinencia general de la evidencia para proporcionar una base razonable para los hallazgos y las conclusiones, dentro del contexto de los objetivos de la auditoría. El juicio profesional puede ayudar al auditor a determinar la suficiencia y la pertinencia de la evidencia como un todo (ver también Juicio profesional y escepticismo en GPF-OCEX 3910). Por lo general, la interpretación, el resumen o el análisis de la evidencia se utilizan en el proceso de determinar la suficiencia y la pertinencia de la evidencia y en informar los resultados del trabajo de auditoría. Cuando sea aplicable, el auditor puede usar métodos estadísticos para analizar e interpretar la evidencia para evaluar si es suficiente.

**Cuadro 5 Evidencia suficiente y adecuada**

**a)** La evidencia es suficiente y adecuada cuando proporciona una base razonable para respaldar los hallazgos o conclusiones dentro del contexto de los objetivos de auditoría.

**b)** La evidencia no es suficiente o adecuada cuando:

- Usar la evidencia conlleva un riesgo muy alto que podría llevar al auditor a llegar a una conclusión incorrecta o impropia,
- la evidencia tiene limitaciones significativas, dados los objetivos de la auditoría y el uso previsto de la evidencia, o
- la evidencia no proporciona una base adecuada para abordar los objetivos de la auditoría o respaldar los hallazgos y conclusiones

El auditor no puede usar tal evidencia como soporte para sus hallazgos y conclusiones.

### 3.2. Hallazgos y conclusiones

#### Requerimientos de la GPF-OCEX 3000

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. (GPF-OCEX 3000/112)

#### Orientación

- 78) La auditoría operativa implica una serie de procesos analíticos que evolucionan gradualmente a través de la interacción mutua, permitiendo que las preguntas y los métodos empleados se desarrollen en profundidad y con sofisticación. Todo el proceso está estrechamente relacionado con la redacción del informe de auditoría. Los informes pueden verse como una parte esencial del proceso analítico que culmina en respuestas a los objetivos y preguntas de la auditoría (ver la sección Informes a continuación).
- 79) Los pasos analíticos para llegar a las conclusiones de auditoría se pueden ilustrar de esta manera:



- 80) El Paso 1 es establecer los criterios de auditoría, que se realiza en la fase de planificación. El Paso 2 es reunir pruebas y evaluar si son suficientes y adecuadas. (Consulte la sección sobre Evidencia).
- 81) El Paso 3 es cuando el auditor utiliza la evidencia para responder a los objetivos de auditoría y las preguntas de auditoría. Cuando se comparan los criterios con la situación real, se generan los hallazgos de la auditoría.
- 82) Paso 4: una vez que el auditor ha identificado una desviación entre 'lo que debería ser' y 'lo que es', se le aconseja que determine, de ser posible, por qué ocurrió la desviación (causa) y cuáles son las consecuencias (efectos) de esto.
- 83) En el Paso 5, el auditor llegará a una conclusión basada en los hallazgos. Es posible que la formulación de conclusiones requiera una medida significativa del juicio e interpretación profesional del auditor a fin de responder a las preguntas y objetivos de la auditoría. Es necesario considerar el contexto y todos los argumentos relevantes, así como las diferentes perspectivas antes de que se puedan extraer conclusiones. Se recomienda la participación de la alta gerencia del OCEX (ver Control de calidad en GPF-OCEX 3910).

#### Hallazgos de auditoría

- 84) Los hallazgos de auditoría son el resultado de analizar y evaluar la evidencia específica y su relación con los criterios de auditoría. En lo sucesivo, los hallazgos van a ser utilizados para responder las preguntas de auditoría, que a su vez sirven de base para extraer conclusiones de acuerdo con el(los) objetivo(s) (ver el ejemplo de una matriz de diseño de auditoría en la sección de Planificación). Los hallazgos de auditoría normalmente contienen los siguientes elementos: criterios ("qué debería ser"), evidencia ("qué es"), causas ("por qué hay una desviación de los criterios") y efectos ("cuáles son las consecuencias").
- 85) Cumplir o exceder los criterios puede indicar "buenas prácticas" lo cual conduce a un buen desempeño. No cumplir con los criterios indicaría que se necesitan mejoras. Sin embargo, no es realista esperar que el desempeño de la entidad auditada con respecto a la economía, la eficiencia y la eficacia siempre cumpla con los criterios. Es importante apreciar que un desempeño satisfactorio no significa un desempeño perfecto, sino que se basa en lo que una persona razonable esperaría, teniendo en cuenta las circunstancias de la entidad auditada. Además, pensando de manera realista, los criterios no siempre se pueden cumplir por completo. Por ejemplo, este puede ser el caso con algunos acuerdos internacionales que pueden ser difíciles de cumplir completamente en el corto o medio plazo. En este caso, el "desempeño satisfactorio" puede entenderse como lo que se puede lograr de manera realista para mejorar gradualmente la situación hacia el cumplimiento de los criterios. Esto significa que independientemente de si la entidad auditada cumple con los criterios o no, el auditor también debe considerar la materialidad y aplicar el juicio profesional al interpretar cómo esto afecta el desempeño de la entidad.
- 86) La mayoría de las fiscalizaciones implican algún tipo de análisis para comprender o explicar lo que se ha observado. Al analizar la información recopilada, se recomienda que el auditor se enfoque en la pregunta y el(los) objetivo(s) de auditoría. Esto ayudará a organizar los datos y también proporcionará el enfoque del análisis. Se utiliza una amplia gama de modelos o métodos de análisis según el objetivo de la auditoría y los tipos de evidencia utilizados. Casi todas las fiscalizaciones incluyen diferentes formas de analizar los documentos. En base a la cantidad de documentos y criterios que se analizan, el análisis puede variar en detalle. La mayoría de las fiscalizaciones también incluyen entrevistas con la entidad auditada u otras partes interesadas. Estas entrevistas pueden llevarse a cabo de diferentes maneras dependiendo de su objetivo: las entrevistas estructuradas pueden servir como base para un análisis más avanzado, mientras que las entrevistas menos formales pueden servir como base para explorar las opiniones de la entidad auditada. Además, se pueden utilizar diferentes tipos de métodos estadísticos para analizar grandes cantidades de datos, desde métodos básicos hasta métodos más avanzados, según el tipo de datos utilizados. En todas las fiscalizaciones, la discusión con el equipo, con colegas y la gerencia proporcionan información esencial para evaluar y redactar los hallazgos y las conclusiones. Finalmente, las discusiones con la entidad auditada y, en algunos casos, con los grupos de discusión pueden brindar al auditor valiosas aportaciones en esta etapa de la auditoría.

#### **Cuadro 6 Ejemplos de algunos métodos y modelos de análisis diferentes**

- a)** Análisis estadístico de datos.
- b)** Análisis y estudio de documentos o evidencia física.
- c)** Análisis sistemático de las entrevistas.
- d)** Discusiones dentro del equipo de auditoría, con colegas experimentados y la gerencia.
- e)** Discusión con la entidad auditada.
- f)** Discusión con grupos focales.

- 87) El análisis a veces también puede requerir comparaciones de hallazgos, por ejemplo:
- Análisis comparativos de diferentes instituciones: las instituciones menos exitosas pueden aprender de las instituciones más exitosas.
  - Comparar el área auditada con un área de auditoría similar en otro país o jurisdicción.

#### **Determinar la causa y efecto de un hallazgo**

- 88) Si bien es importante buscar explicaciones para las desviaciones de los criterios, las causas deben ser presentadas con precaución ya que deben ser respaldadas por evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Es relevante considerar los puntos de vista de la entidad auditada sobre los motivos de los

problemas o debilidades del desempeño. Si tales puntos de vista no se basan en evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el auditor no puede dar por sentado que son relevantes o correctos. Si las opiniones de la entidad auditada no cuentan con el respaldo suficiente de la evidencia, pero son razonables de acuerdo con el juicio profesional del auditor, el auditor puede optar por presentar la opinión de la entidad auditada en el informe.

- 89) Se aconseja al auditor identificar los posibles efectos de los criterios que no se cumplen. Si es posible, al identificar los efectos, se debe comparar la situación real con la condición ideal en la que se cumplirían los criterios. Hasta cierto punto, estos posibles efectos se habrían considerado en una etapa anterior como una motivación para llevar a cabo la auditoría de este problema en particular.
- 90) Los efectos pueden identificarse como algo que ya ha ocurrido o como algo que puede tener un impacto futuro en base al razonamiento lógico. La naturaleza de los hallazgos determina si el auditor puede presentar efectos reales o potenciales. Los efectos reales de las condiciones pasadas o actuales ayudan a demostrar las consecuencias y generalmente proporcionan las razones por las cuales se necesita una acción correctiva. Los efectos potenciales generalmente se describen como las consecuencias lógicas que podrían producirse cuando la evidencia no cumple el criterio. Los efectos potenciales son en cierto grado especulativos, por lo que el auditor debe usarlos con cuidado, especialmente en ausencia de evidencia relacionada o efectos pasados observados.
- 91) Es importante que el auditor examine cuidadosamente la relación entre causa y efecto y se enfoque en la posibilidad de que otros factores externos puedan influir en el efecto observado. Puede ser necesario utilizar técnicas analíticas mejoradas para responder preguntas sobre causa y efecto.

#### Cuadro 7

**Es importante comprender la naturaleza de la relación que pueda existir entre la causa y el efecto que se pretenden validar. Al analizar los datos, el auditor debe recordar que existen muchas razones para que existan relaciones, pero no siempre tienen por qué suponer la existencia de una relación de causalidad entre los eventos analizados.**

#### Correlación o covariación

La correlación entre dos variables o eventos se refiere al hecho de que ciertos valores de una variable se dan a menudo asociados a ciertos valores en la otra variable. La correlación mide tanto la fuerza como la dirección entre dos variables, pero por sí sola no permite inferir la existencia de una relación causal.

#### Relación causal

Existe relación causal entre dos eventos si la ocurrencia del primero causa el segundo. El primer evento es llamado causa y el segundo evento es llamado efecto. La diferencia de la relación causal con la covariación o correlación es que, en la relación causal, además de existir covariación todo cambio en una de las variables forzará variación en la otra. Para inferir que “a” sea la causa de “b” normalmente se exige, además de correlación, el establecimiento de la dirección del efecto y el aislamiento de otras posibles causas.

Cuando el auditor analice los datos para ser comparados, se ha de asegurar de que los mismos se hayan obtenido en las mismas o comparables condiciones, y deberá tener presente las variables externas a la hora de analizar los hallazgos y no llegar a conclusiones erróneas o incompletas.

Ejemplo: Parece pacífico deducir que, si se aumentan las horas de entrenamiento, normalmente se obtendrán mejores resultados en las competencias, pero para poder establecer y comprender la relación de causalidad es necesario el aislamiento de otras posibles causas como puede ser la climatología del día de la competición (viento a favor o en contra el día de una carrera).

Un aspecto adicional que hay que tener presente es que aun cuando la causa genera el efecto, el efecto no siempre es pasivo, sino que puede re actuar sobre la causa que lo ha generado.

Ejemplo: el dedicar pocas horas al estudio dará como resultado malas notas en los exámenes, pero a su vez la desmotivación generada por unas malas notas podría dar lugar a menos horas de estudio, amplificando así el efecto. O el aumentar las horas de entrenamiento dará lugar a

mejores resultados, resultados que al aumentar la motivación propiciarán que se dediquen más horas al entreno.

#### **Coincidencias**

La relación puede ser una mera coincidencia. Por ejemplo, puede haber una relación entre la calidad de la atención médica y los resultados de los exámenes médicos en esa misma área, pero es difícil decir que una causa la otra. Sí en cambio que podríamos hablar de una relación entre la calidad de la atención médica y la detección de determinadas patologías.

#### **Efecto de confusión**

Por ejemplo, la relación entre la calidad de la atención médica y los resultados de los exámenes médicos podría deberse a un uso efectivo de los recursos, que pueden no haber sido considerados como parte del trabajo de campo.

#### **Desarrollar conclusiones después de considerar los hallazgos**

- 92) Una vez que el auditor ha establecido los hallazgos, determinado por qué los criterios no se están cumpliendo (causas) y las posibles consecuencias (efectos), entonces está listo para sacar conclusiones. Las conclusiones son declaraciones inferidas por el auditor a partir de esos hallazgos. Dado que las auditorías operativas señalan deficiencias en los aspectos de economía, eficiencia y/o eficacia, las conclusiones deben especificar las razones por las cuales los aspectos de economía, eficiencia o eficacia no se cumplen completamente.
- 93) Las conclusiones de la auditoría permiten aclarar y agregar significado a hallazgos específicos en el informe. Las conclusiones presentan la opinión del auditor y van más allá de meramente reiterar los hallazgos. Mientras que los hallazgos de la auditoría se identifican comparando "lo que debería ser" según los criterios con la evidencia de auditoría (incluida la evidencia analítica) sobre "lo que es", las conclusiones también reflejan las explicaciones y puntos de vista del auditor basados en estos hallazgos. Las conclusiones pueden incluir la identificación de un tema general o un cierto patrón en los hallazgos. También se puede identificar un problema subyacente que explique los hallazgos.
- 94) Las conclusiones deben resultar de manera lógica de los hallazgos, los problemas de desempeño o debilidades y sus causas y efectos. Todos los pasos analíticos tomados más allá de los hallazgos tendrán que ser claramente explicados y justificados.
- 95) Al sacar conclusiones, a menudo será necesario revisar el análisis de los datos y los hallazgos de la auditoría para asegurarse de que las conclusiones tengan fundamentos sólidos. El análisis de datos consiste en combinar resultados de diferentes tipos de fuentes. Como se mencionó anteriormente, existen diferentes métodos que se pueden usar en este análisis. En una auditoría operativa realizada correctamente, los argumentos presentados se equilibran con los mejores argumentos contrarios posibles, y los diferentes puntos de vista contrastantes se ponderan entre sí. Las conclusiones deben basarse en los criterios, la evidencia y los hallazgos de la auditoría.
- 96) Al sacar conclusiones, el auditor debe evaluarlas regularmente comparándolas con la evidencia. Es probable que las conclusiones respaldadas por diferentes tipos de evidencia sean más sólidas que las basadas en una sola fuente de evidencia.
- 97) Durante la preparación de las conclusiones, puede ser necesario que el auditor ajuste o modifique ligeramente una pregunta de auditoría y, en raras ocasiones, incluso los objetivos de la auditoría. Puede ser necesario ajustar ligeramente una pregunta de auditoría cuando quede claro durante el análisis que no será posible responderla con precisión a partir de la evidencia y los hallazgos obtenidos. Sin embargo, idealmente se han identificado tales dificultades y se han realizado los ajustes necesarios al inicio del proceso de auditoría. Si se necesitan ajustes, deben discutirse y comunicarse tanto internamente como con la entidad auditada.
- 98) Es importante que el auditor esté orientado a los objetivos, trabaje sistemáticamente y con la debida atención y objetividad, ejerciendo su juicio profesional al analizar la evidencia. Es vital que el auditor tenga un enfoque crítico y mantenga una distancia objetiva de la información presentada. Al mismo tiempo, el auditor debe ser receptivo a las opiniones y argumentos. También debe ser capaz de ver las cosas desde diferentes perspectivas y mantener una actitud abierta y objetiva hacia los diferentes puntos de vista y argumentos. Un auditor que no es receptivo puede perder los mejores argumentos.

Esto también subraya la importancia de realizar evaluaciones racionales, sin tener en cuenta las preferencias personales y las de los demás. Por lo tanto, es importante que la participación del auditor se exprese en un proceso de reflexión y análisis objetivo, más que en la convicción de que ciertos puntos de vista son correctos (Ver Juicio profesional y escepticismo en GPF-OCEX 3910).

#### **Gestión del riesgo de auditoría en la fase de ejecución**

- 99) Es importante hacer seguimiento a los riesgos de auditoría y a las estrategias de mitigación planificadas a lo largo de la auditoría, y ajustarse a cualquier circunstancia cambiante cuando sea necesario. Una buena planificación permitirá al auditor gestionar el riesgo de auditoría, ya que el auditor habrá planificado diferentes situaciones y escenarios. Por ejemplo, si los procedimientos de recopilación de datos planificados no permiten que el equipo obtenga evidencia suficiente, el auditor debe desarrollar un plan alternativo para ajustar estos procedimientos o, si es necesario, ajustar las preguntas de auditoría que se deben responder. Además, el auditor siempre necesita considerar si los riesgos de auditoría han cambiado de forma tal que puedan llevar a conclusiones inadecuadas, información desequilibrada o no agregarle valor. En este sentido tener procedimientos adecuados de control de calidad y supervisión es importante.

A continuación se muestra la Figura 4 que refleja un resumen de los riesgos comunes que podemos encontrarnos en la realización de una auditoría operativa.

**Figura 4.**

<b>Conclusiones erróneas o incompletas</b>	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.
<b>Información desequilibrada</b>	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 coadyudantes 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.
<b>El valor añadido aportado a los usuarios a raíz de la auditoría es escaso o nulo</b>	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.
<b>Dificultades para obtener información de calidad</b>	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.
<b>Análisis insuficiente.</b>	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 esta.
<b>Omisión de información o argumentos relevantes.</b>	Durante la etapa de planificación, los auditores no identifican todas las cuestiones claves que se aburrán durante la auditoría, omiten considerar evidencia relevante, o no se pronuncian frente a argumentos importantes contenidos en las conclusiones de la auditoría.
<b>Existencia de fraude, utilización abusiva de los recursos y/o prácticas irregulares.</b>	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 el OCEX ante la detección de este tipo de ilícito.
<b>¿Complejidad sustancial o sensibilidades políticas?</b>	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 del OCEX.

Fuente: Equipo de desarrollo SAD/IDI

#### 3.3. Documentación en la fase de ejecución

- 100) El auditor debe documentar la auditoría de manera suficiente, completa y detallada de acuerdo con la GPF-OCEX 3000/86. Preparar la documentación de auditoría de manera oportuna ayuda a mejorar la calidad de la auditoría y facilita la revisión y evaluación efectiva de la evidencia de auditoría obtenida, así como las conclusiones alcanzadas, antes de que el informe esté finalizado. Debido a que es difícil reconstruir y recordar actividades específicas relacionadas con la recopilación de evidencia de auditoría semanas después de que el trabajo se realizó, el trabajo debe documentarse a medida que el equipo lo va completando, para reducir el riesgo de tener una documentación de auditoría inexacta, mejorar la calidad de auditoría, y mejorar la eficiencia del trabajo.
- 101) La naturaleza y el alcance de la documentación de auditoría para una auditoría en particular dependen, en gran medida, del juicio profesional, en función de las circunstancias únicas de cada auditoría. Sin embargo, normalmente se espera que un auditor documente lo siguiente:
- El(los) objetivo(s), el alcance y la metodología de la auditoría; y
  - El trabajo realizado y la evidencia obtenida para respaldar juicios y conclusiones significativas.

#### 3.4. Discutir los hallazgos y las conclusiones preliminares - interna y externamente

- 102) A medida que el trabajo avanza, el borrador del informe va tomando forma gradualmente. Las notas y observaciones se colocan en un orden estructurado y, a medida que avanzan las discusiones internas y externas, el texto se redacta, evalúa y reescribe; los detalles se verifican y se discuten las conclusiones. La comunicación es esencial en el proceso analítico porque el auditor tiene que considerar el contexto y todos los argumentos relevantes y las diferentes perspectivas antes de que las conclusiones puedan finalmente extraerse. Por esta razón, el auditor necesita mantener una comunicación efectiva y adecuada con la entidad auditada y las partes interesadas relevantes.
- 103) Los debates internos con auditores senior y colegas experimentados pueden ayudar al auditor en el proceso analítico, sopesando los hallazgos y evaluando los hallazgos y las conclusiones preliminares.
- 104) Externamente, es necesario el intercambio de información para discutir los principales problemas que surgieron durante la auditoría. En esta fase, es necesario garantizar que la base fáctica de las descripciones sea precisa y justa, y que los análisis sean exhaustivos y aborden las causas de los problemas identificados. Varios argumentos deben ser representados y los hallazgos puestos en perspectiva. Las reuniones con la entidad auditada pueden servir para confirmar hechos y promover el desarrollo de hallazgos y recomendaciones de auditoría.
- 105) Una buena práctica es mantener reuniones con la alta dirección y responsables de la entidad fiscalizada. Otra buena práctica es mantener reuniones de grupos focales, en las que se invite a varias partes interesadas y expertos a debatir los hallazgos, conclusiones y recomendaciones preliminares. Poder discutir varios temas con la participación de todos los principales interesados agregará valor a la auditoría (ver Comunicación en GPF-OCEX 3910).

#### **Ayuda práctica – Reunión para la formulación de conclusiones**

De forma complementaria, y como procedimiento adicional de calidad, el equipo de fiscalización puede llevar a cabo una reunión para la formulación de conclusiones.

Una vez terminado el trabajo de campo, y antes de comenzar a redactar el informe, se puede celebrar esta reunión para determinar los “mensajes clave” y la estructura del informe.

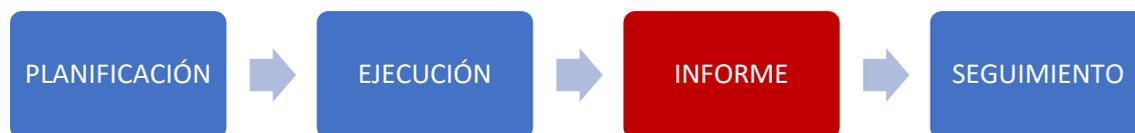
En esta reunión, podrían participar personas independientes, ajenas a las del propio equipo de fiscalización y de distintos niveles jerárquicos, tales como algún síndico o consejero, auditores y/o técnicos de auditoría de otros equipos de fiscalización. Con carácter previo a la reunión, se debería preparar un resumen del trabajo realizado, así como de los principales resultados del trabajo (matriz de hallazgos).

A continuación, se produce el debate, en el que participarán todas las personas asistentes, como resultado del cual se obtendrán los mensajes principales del informe, los cuales se ordenan en una pirámide de afirmaciones evaluativas (no preguntas).

Este proceso debe ser constructivo y flexible, basado en el debate, y que puede dotar de mayor precisión a los mensajes principales del informe.

Véase anexo 7 - Ejemplo de matriz de hallazgos.

#### 4. INFORMES



- 106) Esta sección presenta los requisitos y pautas para preparar los informes de auditorías operativas. El propósito de los requisitos es establecer el marco general para comunicar los resultados de la auditoría operativa. Los requisitos se refieren a la forma y contenido del informe, así como su emisión y distribución.
- 107) El propósito de un informe de auditoría es (1) comunicar los resultados de las auditorías a los usuarios previstos; (2) hacer que los resultados sean menos susceptibles a malentendidos; (3) poner los resultados a disposición del público para crear transparencia, a menos que esté específicamente restringido por la legislación; y (4) facilitar el seguimiento para determinar si se han tomado las acciones correctivas adecuadas

##### 4.1. Contenido de los informes

###### **Requerimientos de la GPF-OCEX 3000**

**El auditor debe proporcionar informes de auditoría que sean: a) íntegros, b) convincentes, c) oportunos, d) fáciles de leer, y e) equilibrados.** (GPF-OCEX 3000/116)

**El auditor debe identificar los criterios de auditoría y sus fuentes en el informe de auditoría.** (GPF-OCEX 3000/122)

**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.** (GPF-OCEX 3000/124)

###### **Orientación**

- 108) Los informes de auditoría operativa buscan mejorar el conocimiento y resaltar las mejoras necesarias. En una auditoría operativa, el auditor informa sobre la economía y la eficiencia con que se adquieren y utilizan los recursos, así como la eficacia con la cual se alcanzan los objetivos. Estos informes pueden variar considerablemente en alcance y naturaleza, por ejemplo, indicar si los recursos se han aplicado de manera sólida, comentando el impacto de las políticas y programas y recomendando cambios para propiciar mejoras.
- 109) Al redactar el informe de auditoría, es vital que el equipo de auditoría, los supervisores y los revisores de control de calidad consideren críticamente las conclusiones en relación con los hallazgos de la auditoría, la evidencia, los datos y los criterios de auditoría. Los hallazgos y conclusiones deben ser respaldados por evidencia suficiente y adecuada. Las recomendaciones, si se proporcionan, deben estar relacionadas con los hallazgos y conclusiones. Los procedimientos adecuados para la aprobación y validación de hechos con la entidad auditada también son importantes.

###### **Redactar informes integrales**

- 110) Es importante que el informe promueva una comprensión adecuada y correcta de los asuntos y las condiciones en los que se centró la auditoría. Para redactar un informe integral, el auditor generalmente incluirá una descripción de los objetivos de auditoría y el alcance y la metodología utilizados para abordar los objetivos y las preguntas de auditoría. Los lectores necesitan esta información para comprender el objetivo y la naturaleza de la auditoría, así como el alcance del trabajo de auditoría realizado, el contexto y la perspectiva con respecto a lo que se informa.
- 111) Los lectores también necesitan saber si existen limitaciones significativas en los objetivos de auditoría, el alcance, la metodología o los datos recopilados, de modo que puedan interpretar razonablemente los hallazgos, conclusiones y recomendaciones del informe sin ser inducidos al error.

- 112) Usualmente en el informe, el auditor identificará los aspectos significativos detectados en la ejecución de la auditoría, y describirá los métodos y criterios utilizados, incluyendo sus fuentes. El auditor tiene la responsabilidad final de definir y explicar los criterios utilizados en el informe de auditoría (consulte la sección Planificación en esta GPF-OCEX para obtener más información sobre los criterios).
- 113) El auditor puede proporcionar información básica para establecer el contexto del mensaje general y ayudar al lector a comprender los hallazgos y la importancia de los temas tratados. Los antecedentes pueden incluir información sobre cómo funcionan los programas y las operaciones, la importancia de dichos programas y operaciones, una descripción de las responsabilidades de la entidad auditada y una explicación de los términos.
- 114) Finalmente, lo que es más importante para redactar un informe integral, el auditor debe presentar evidencia suficiente y adecuada para respaldar los hallazgos y las conclusiones en relación con los objetivos de la auditoría.

#### **Redactar informes convincentes**

- 115) En un informe convincente, los hallazgos y conclusiones de auditoría abordan el(los) objetivo(s) y preguntas de auditoría, y se presentan de manera persuasiva y objetiva. El informe tiene un flujo lógico, con hallazgos, conclusiones y recomendaciones claramente vinculados a los objetivos, las preguntas y los criterios de auditoría. Además, las conclusiones y recomendaciones siguen lógicamente los hallazgos de auditoría y los hechos y argumentos presentados. Un informe convincente también debe ser preciso. Un informe preciso se basa en hechos, con una declaración clara de las fuentes, métodos y suposiciones para que los usuarios del informe puedan determinar cuánto peso dar a la evidencia y conclusiones informadas. El lenguaje y el tono utilizados son neutrales y la información presentada debe ser suficiente para convencer a los lectores sobre la validez de los hallazgos, la razonabilidad de las conclusiones y los beneficios de implementar las recomendaciones. Se presentan diferentes perspectivas, opiniones y argumentos.
- 116) Una forma de ayudar al auditor a elaborar informes de auditoría convincentes y precisos es utilizar un revisor de control de calidad, es decir, un auditor experimentado que sea independiente a la auditoría y verifique que las declaraciones de hechos, cifras y fechas se informen correctamente, que los hallazgos estén respaldados adecuadamente por la evidencia en la documentación de la auditoría, y que las conclusiones y recomendaciones resulten lógicamente de la evidencia.

#### **Redactar informes oportunos**

- 117) El informe debe proporcionar información accesible, concisa y actualizada, que el gobierno, el legislativo y las entidades auditadas puedan utilizar para realizar mejoras. Para ser de máximo provecho, el objetivo del auditor es proporcionar evidencia relevante a tiempo para responder a las necesidades legítimas de los usuarios previstos. Del mismo modo, la evidencia provista en el informe es más útil si se relaciona con problemas actuales. Por lo tanto, la publicación oportuna del informe es importante. Algunos OCEX controlan los tiempos de su trabajo estableciendo fechas de presentación específicas para coincidir con la sesión del legislativo. Por lo tanto, la fecha de presentación de un informe de auditoría se establece de antemano. En otros casos, los OCEX pueden tener más flexibilidad para determinar los plazos, al tiempo que consideran las necesidades de los usuarios previstos, y el mejor momento para emitir el informe de auditoría.
- 118) Durante la auditoría, el auditor puede proporcionar informes provisionales de asuntos importantes a la entidad auditada, si así lo permite el mandato del OCEX. Dicha comunicación alerta a la entidad auditada sobre asuntos que requieren atención inmediata y permite que se tomen medidas correctivas antes de que se complete el informe final. (Consultar la sección Comunicación GPF-OCEX 3910).

#### **Redactar informes amigables (simples y claros) para el lector**

- 119) Para agregar valor de manera efectiva, es importante que los informes de auditoría operativa sean claros, concisos, lógicos y se centren en el área temática. Es probable que los informes tengan mayor impacto en un público más amplio si son de fácil lectura.

#### Satisfacer las necesidades de los destinatarios

120) Un factor clave de éxito para los informes amigables al lector es determinar los destinatarios y comprender sus necesidades. Los destinatarios iniciales de los informes de auditoría operativa son el legislativo y las entidades fiscalizadas. Sin embargo, también hay otras partes interesadas, como los ciudadanos, académicos, el sector privado y los medios de comunicación, que pueden tener interés, pero posiblemente un enfoque diferente, en el resultado de una auditoría operativa.

#### Estructura efectiva del informe

121) Al comenzar a redactar un informe de auditoría, es importante determinar su posible estructura para facilitar la organización y el flujo del texto. Una estructura efectiva permite que el informe capte la atención del lector, transmita los objetivos de la auditoría, comunique problemas complejos y brinde una interpretación clara de los resultados. Usar un enfoque "General" (en inglés "*Dinner party approach*") puede ayudar al auditor a crear una estructura de informe amigable para el lector. Este enfoque es análogo a una situación real en la que solo hay un corto período de tiempo para mantener la atención de los invitados. El enfoque "General" se lleva a cabo después de la recopilación y el análisis de datos, y el objetivo es generar conclusiones nítidas e interesantes de los informes que se pueden establecer en 10-15 segundos y crear más niveles de detalle a partir de esa base.

#### Cuadro 8 Consejos para diseñar un informe que sea de fácil lectura:

- a) Asegurarse de que el contenido del informe provenga de los objetivos de auditoría y que se brinde al lector la información suficiente para comprender el tema.
- b) Desagregar el texto con el uso de títulos.
- c) Ser claro sobre el punto principal de cada sección y párrafo y cómo se relaciona con el tema más amplio de la auditoría.
- d) Diseñar el informe para facilitar la lectura, haciendo que parezca ordenado y depurado.
- e) Evitar el uso excesivo de referencias cruzadas y acrónimos.

#### Redacción clara

- 122) Un informe fácil de leer debe ser claro. Para mejorar la claridad se sugiere lo siguiente:
- Evitar jergas. Cuando se requieren términos y abreviaturas técnicos, académicos o extranjeros, deben explicarse. Es útil para el lector si se proporcionan explicaciones en un glosario o en notas al pie de página fáciles de encontrar;
  - Evitar ambigüedades;
  - Usar el mismo término de manera consistente para un pensamiento u objeto específico;
  - Usar voz activa en lugar de voz pasiva;
  - Ser conciso. Use secciones, párrafos y oraciones cortas;
  - Usar ejemplos que demuestren los hallazgos y conclusiones de auditoría;
  - Usar imágenes para llamar la atención sobre los puntos principales. Usar listas, tablas, diagramas, mapas y otras ilustraciones para presentar cantidades complejas y grandes de datos. A menudo éstos pueden transmitir el mensaje de manera más efectiva que solo texto. Sin embargo, se recomienda mantener las tablas y los gráficos simples. Asegurarse de que ilustren solo una idea y de que el lector pueda entender esa idea de inmediato.

#### Redactar informes equilibrados

123) El trabajo que respalda los informes de auditoría operativa debe ser justo y respaldar los hallazgos, conclusiones y recomendaciones generales a fin de maximizar el impacto. El auditor necesita explicar los efectos/impactos de los problemas en el informe de auditoría porque esto le permitirá al lector

comprender mejor la importancia del problema y, a su vez, fomentará la acción correctiva y conducirá a mejoras por parte de la entidad auditada.

124) Preparar un informe equilibrado y constructivo, será útil para:

- Presentar los hallazgos de manera objetiva y justa. Presentar e interpretar los hechos en términos neutros, evitando información sesgada o lenguaje que puede generar una posición defensiva u oposición.
- Presentar diferentes perspectivas y puntos de vista. Cuando sea factible hacer diferentes interpretaciones de la evidencia, éstas deben presentarse para garantizar la equidad y el equilibrio. Al seguir los argumentos subyacentes, el lector podrá comprender mejor las conclusiones y recomendaciones finales.
- Estar completo. Un informe completo incluye puntos buenos y malos y otorga crédito donde corresponde. Incluir aspectos positivos puede conducir a un mejor desempeño por parte de otras organizaciones gubernamentales que lean el informe. Es importante que el informe tenga toda la información y los argumentos necesarios para satisfacer el(los) objetivo(s) de auditoría, y promover la adecuada y correcta comprensión de los asuntos y las condiciones informadas. Los hechos no deben ser suprimidos, y las deficiencias menores no deben ser exageradas. Las explicaciones, especialmente de la entidad auditada, siempre deben buscarse y evaluarse críticamente.

#### Ayuda práctica – Estructura y extensión del informe

Los informes deben presentar una estructura general normalizada que podría contar con secciones principales, utilizando los epígrafes y subepígrafes que se consideren apropiados.

Un buen informe de auditoría operativa sirve para exponer de forma clara y objetiva los **hallazgos** y **conclusiones** substanciales asociados a las preguntas de auditoría y, si correspondiese, formular **recomendaciones** prácticas. El lector debería entender claramente el qué, el cómo y el porqué de la realización de la auditoría. Asimismo, debería estar en condiciones de: comprender el contexto del programa o de la actividad auditada; leer el informe sin ser un experto en la materia; y extraer las mismas conclusiones que el OCEX.

Véase en el anexo 8 de esta GPF-OCEX un ejemplo de estructura de informe de auditoría operativa.

#### 4.2. Recomendaciones<sup>4</sup>

##### Requerimiento de la GPF-OCEX 3000

**El auditor debe aportar recomendaciones constructivas que puedan contribuir de manera considerable a abordar las debilidades o problemas identificados por la auditoría, en la medida que sean relevantes y viables según el mandato del OCEX. (GPF-OCEX 3000/126)**

##### Orientación

125) Las recomendaciones, cuando se proporcionan, buscan promover mejoras al reducir los costes y simplificar la administración, mejorando la calidad y el volumen de los servicios, o mejorar la eficacia, el impacto o los beneficios para la sociedad. El auditor puede recomendar acciones para corregir deficiencias y otros hallazgos identificados durante la auditoría; así como para mejorar los programas y las operaciones cuando el potencial de mejora se corrobore con los hallazgos y las conclusiones informadas.

##### Cuadro 9 Preguntas a tener en cuenta cuando se elaboran las recomendaciones

- a) ¿Qué hay que hacer y por qué?
- b) ¿Dónde se necesita hacer?
- c) ¿Quién es el responsable de hacerlo?
- d) ¿Las acciones propuestas resolverán los problemas observados?
- e) ¿Podrían las acciones propuestas tener algún efecto negativo?

<sup>4</sup> La GPF-OCEX 1735 profundiza sobre la elaboración de las recomendaciones en los informes de auditoría de los OCEX.

- 126) Es posible que sea relevante presentar argumentos a favor y en contra de varias propuestas alternativas. Al seguir los argumentos subyacentes, el lector podrá comprender mejor las recomendaciones finales.
- 127) Para ser constructivas, las recomendaciones normalmente:
- Estarán dirigidas a resolver las causas de las debilidades o problemas identificados.
  - Serán prácticas y darán valor agregado.
  - Estarán bien fundamentadas y devendrán lógicamente de los hallazgos y conclusiones.
  - Serán redactadas evitando obviedades o simplemente invirtiendo las conclusiones de auditoría.
  - No serán ni muy generales ni muy detalladas. Las recomendaciones que son generales normalmente se arriesgan a no agregar valor, mientras que las recomendaciones que son demasiado detalladas restringirían la libertad de la entidad auditada.
  - Serán factibles de implementación sin recursos adicionales.
  - Indicarán claramente las acciones recomendadas y quién es responsable de tomar las medidas.
  - Estarán dirigidas a las entidades con la responsabilidad y competencia de implementarlas.
- 128) Las recomendaciones efectivas fomentan mejoras en la conducción de programas y políticas públicas. Las recomendaciones son efectivas cuando se dirigen a las partes que tienen la autoridad para actuar y cuando las acciones recomendadas son específicas, prácticas, rentables y mensurables.

#### Cuadro 10 Consejos para generar recomendaciones

- a) Pensar en posibles recomendaciones desde el principio del proceso de auditoría. A menudo se espera que los equipos presenten el alcance de posibles recomendaciones en una etapa temprana.
- b) Escribir las recomendaciones de una manera que le permita al auditor evaluar si se han implementado o no.
- c) Cuando sea posible, trabajar con la entidad auditada para identificar los cambios necesarios y las formas de implementarlos.

#### Ayuda práctica – Recomendaciones SMART.

Las características de una buena recomendación pueden resumirse mediante el acrónimo **SMART**: (Specific) específica, (Measurable) mensurable, (Achievable) alcanzable, (Relevant) relevante, (Time-Bound) limitada en el tiempo.

### 4.3. Comunicación con la entidad auditada

#### Requerimientos de la GPF-OCEX 3000

**El auditor debe otorgar a la entidad auditada la oportunidad de comentar sobre los hallazgos, conclusiones y recomendaciones de la auditoría, antes de que el OCEX emita el informe de auditoría correspondiente.** (GPF-OCEX 3000/129)

**El auditor debe registrar, en documentos de trabajo, el examen 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.** (GPF-OCEX 3000/130)

#### Orientación

- 129) Dar a la entidad auditada la oportunidad de comentar los hallazgos, conclusiones y recomendaciones de auditoría antes de publicar el informe ayuda a asegurar que la base fáctica de las descripciones en el informe sea precisa y justa y que los análisis sean exhaustivos y aborden la causa de los problemas identificados. Todas estas cuestiones deben ser comunicadas a las autoridades responsables afectadas por la auditoría.

- 130) Proporcionar un informe preliminar con los resultados para ser revisados y comentados por parte de las entidades auditadas ayuda al auditor a desarrollar un informe que sea justo, completo y objetivo. Incluir los puntos de vista de las entidades auditadas resultará en un informe que presenta no solo los hallazgos, conclusiones y recomendaciones del auditor, sino también las perspectivas de la entidad auditada. Esto es particularmente importante en los casos en que existen diferencias de opinión sobre hechos importantes presentados en el informe o desacuerdos importantes sobre el curso de acción apropiado para las mejoras. Es aconsejable obtener los comentarios por escrito.
- 131) Por lo general, el OCEX determina la cantidad de tiempo otorgado a la entidad auditada para proporcionar sus comentarios, debe hacerse con cuidado, pero garantizando que sea suficiente.

#### **Manejo de los comentarios recibidos**

- 132) Todos los comentarios recibidos deben ser cuidadosamente considerados. Cuando las respuestas proporcionen nueva información, el auditor deberá evaluar esto y estar dispuesto a modificar el borrador del informe. Todos los desacuerdos deben analizarse para que el informe final sea equilibrado y justo.
- 133) Cuando los comentarios de las entidades auditadas sean insuficientes, inconsistentes o entren en conflicto con los hallazgos, conclusiones o recomendaciones del borrador del informe, se aconseja al auditor que evalúe la validez de los comentarios. Si el auditor no está de acuerdo con los comentarios significativos, una buena práctica sería explicar las razones del desacuerdo en un documento de trabajo. En cambio, se recomienda al auditor modificar el informe según sea necesario si se considera que los comentarios son válidos y están respaldados con evidencia suficiente y adecuada.
- 134) Las respuestas deben ser documentadas. Será útil registrar el análisis de los comentarios recibidos en un documento de trabajo para que se tenga constancia tanto de todos los cambios en el informe preliminar de auditoría como de las razones para no hacer algún cambio.
- 135) Al final del proceso, es aconsejable mantener informadas a las entidades auditadas sobre los procedimientos y el cronograma para la publicación del informe final.

#### **Remitir el borrador del informe a terceros**

- 136) A fin de garantizar que el informe de auditoría sea justo y equilibrado, una buena práctica sería remitir un informe preliminar para comentarios por terceros interesados en la auditoría, así como a la entidad auditada. Terceros son todos aquellos afectados por el informe, incluyendo todas las personas y organizaciones a las que se hace referencia en el informe. Es una buena práctica dar a los terceros la oportunidad de comentar lo que se dice sobre ellos y sus acciones o puntos de vista. Si bien los terceros pueden recibir el borrador completo para comentarios, el auditor debe decidir cuanta participación tienen los terceros en el tema. En algunas circunstancias, el auditor puede optar por enviar a terceros el informe completo o secciones principales del mismo y, a menudo, será apropiado enviar solo extractos.

#### **4.4. Distribución del informe**

##### **Requerimiento de la GPF-OCEX 3000**

**El OCEX debe hacer ampliamente accesibles sus informes de auditoría, tomando para ello en consideración las regulaciones existentes sobre confidencialidad de la información. (GPF-OCEX 3000/133)**

##### **Orientación**

##### **Distribuir informes a las partes responsables, partes interesadas y al público en general**

- 137) Se recomienda que los OCEX decidan sobre el método de distribución de los informes en función de sus respectivos mandatos. Cada auditoría operativa normalmente se publicará en un informe separado, ya sea en forma impresa o en línea, o ambos. Los informes deben ser distribuidos al legislativo y a las partes responsables. Es una práctica común hacer los informes accesibles al público y a otras partes interesadas directamente y a través de los medios, a menos que lo prohíba la legislación o los reglamentos. Es una ventaja si los informes están disponibles para discusión pública y crítica.

- 138) Si hay cierta información que está prohibida de ser revelada al público o se excluye de un informe debido a su naturaleza confidencial o delicada, el auditor debe revelar en el informe que se ha omitido cierta información y explicar los motivos de esa omisión. Cierta información puede ser clasificada o puede estar prohibida de ser revelada por legislación o regulaciones. En tales circunstancias, el auditor puede emitir un informe por separado, clasificado o de uso limitado que contenga dicha información y distribuir el informe solo a aquellos autorizados por la legislación o regulación para recibirlo.
- 139) Determinadas circunstancias asociadas con la seguridad o la privacidad también podrían justificar la exclusión de cierta información de un informe disponible públicamente, o ampliamente distribuido. Por ejemplo, la información detallada relacionada con la seguridad informática puede excluirse de los informes disponibles públicamente debido al daño potencial que podría ocasionar el uso indebido de esta información. En tales circunstancias, el auditor puede colocar los datos de forma anónima o emitir un informe de uso limitado que contenga dicha información y distribuir el informe solo a las partes responsables de actuar según las recomendaciones del auditor.

#### **Los resultados pueden presentarse de diferentes formas**

- 140) Se recomienda al auditor utilizar un formulario del informe de auditoría que sea apropiado para los usuarios previstos, por escrito o de alguna otra forma recuperable. Por ejemplo, el auditor puede presentar informes de auditoría utilizando medios electrónicos accesibles para todos los usuarios previstos. También es una buena práctica publicar un resumen del informe en el sitio web del OCEX.
- 141) Además, del informe publicado (en papel o en línea), el auditor puede considerar la posibilidad de generar productos adicionales para diseminar los hallazgos presentados en el informe principal de forma más extensa:
- Se recomienda proporcionar a los medios de comunicación, información adecuada y equilibrada, por ejemplo, en forma de notas de prensa. Esto puede reducir el riesgo de que los medios malinterpreten o exageren los hallazgos.
  - Podría ponerse a disposición del público general un resumen ejecutivo del informe final, presentando las conclusiones más relevantes en el sitio web del OCEX.
  - Se pueden emitir informes de retroalimentación individuales a los encuestados para mostrarles cómo se desempeñan en comparación con los puntos de referencia del sector, y para difundir las buenas prácticas.
  - El análisis detallado de datos puede publicarse como anexos técnicos en el sitio web.
  - Otros informes de consultores o académicos sobre el mismo tema pueden incluirse en su totalidad en el sitio web para dar mayor respaldo al resumen proporcionado en el informe principal. Sin embargo, esto sólo puede hacerse cuando se considere que estos informes agregan un valor sustancial y no entran en conflicto con los hallazgos y las conclusiones del informe de auditoría.
- 142) Las necesidades de los usuarios también influirán en la forma del producto final, que puede incluir resúmenes, comunicados de prensa u otros materiales de presentación. Cada producto debe estar escrito en un estilo adaptado a su audiencia específica para tener máximo impacto. La preparación de un plan de comunicación puede proporcionar un enfoque estructurado para saber cómo llegar a diferentes destinatarios de manera efectiva y proporcionar información oportuna para el proceso de toma de decisiones (ver la sección Planificación en esta GPF-OCEX).
- 143) Cualquiera que sea el medio utilizado para diseminar el mensaje en el informe, el auditor debe asegurarse de que los mensajes sean, en todo momento, consistentes. El auditor también debe considerar si los productos han estado sujetos a un control de calidad suficiente.
- 144) Además del material escrito, el auditor puede usar diferentes medios para aumentar la influencia de la auditoría al ayudar a las organizaciones a mejorar su desempeño y al diseminar las buenas prácticas y lecciones aprendidas en todo el sector público. Para hacer esto, el auditor puede usar una variedad de métodos, como talleres con la entidad auditada para ayudar a estimular e incorporar cambios beneficiosos. Organizar conferencias es otra forma efectiva de llegar a los profesionales y promover el debate sobre temas importantes.

#### 5. SEGUIMIENTO



- 145) La publicación del informe no significa el final del proceso de auditoría. Más allá de la publicación, se realiza un seguimiento del impacto de la auditoría. El objetivo de los informes de auditoría es influir en la forma en que los servicios se diseñan y brindan a los ciudadanos, y ofrecer recomendaciones para ayudar a mejorar la economía, la eficiencia y la eficacia de estos servicios. Esta sección presenta los requisitos de seguimiento y proporciona asesoramiento sobre cómo hacer un seguimiento de los informes de auditoría operativa

#### **Requerimientos según la GPF-OCEX 3000**

**El auditor debe dar seguimiento, según sea apropiado, a los hallazgos y recomendaciones de fiscalizaciones previas, y el OCEX debe informar al Legislativo, en caso de ser posible, sobre las conclusiones e impactos de todas las acciones correctivas relevantes. (GPF-OCEX 3000/136)**

**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. (GPF-OCEX 3000/139)**

#### **Orientación**

##### **Por qué realizar un seguimiento**

- 146) El seguimiento del informe de auditoría es una herramienta importante para fortalecer el impacto de la auditoría y mejorar el futuro trabajo de auditoría y, por lo tanto, es una parte valiosa del proceso de auditoría. Un proceso de seguimiento facilitará la implementación efectiva de los hallazgos y recomendaciones de la auditoría. También proporcionará retroalimentación al OCEX, el legislativo y el gobierno sobre la eficacia de la auditoría operativa y las mejoras realizadas por la entidad auditada.
- 147) El seguimiento de los hallazgos y recomendaciones de la auditoría puede servir a cuatro objetivos principales:
- Identificar en qué medida las entidades auditadas han implementado cambios en respuesta a los hallazgos y recomendaciones de la auditoría
  - determinar el impacto que puede atribuirse a la auditoría
  - identificar las áreas que serían útiles para el seguimiento en el trabajo futuro
  - evaluar el desempeño del OCEX. El seguimiento proporciona una base para evaluar el desempeño del OCEX contribuyendo a tener un mejor conocimiento y mejores prácticas en el OCEX. A este respecto, el seguimiento de los informes de auditoría es también una herramienta de autoevaluación.

##### **El enfoque del seguimiento**

- 148) Generalmente el seguimiento se realiza periódicamente según lo considere apropiado el OCEX. La prioridad de la tarea de seguimiento suele evaluarse como parte de la estrategia de auditoría general del OCEX. Se debe dar un plazo de tiempo razonable para que la entidad auditada implemente la acción adecuada.
- 149) Al realizar el seguimiento de los informes de auditoría, el objetivo es determinar si las medidas adoptadas sobre los resultados y las recomendaciones han remediado las condiciones subyacentes. Esto significa que tanto las reacciones positivas como negativas con respecto a la auditoría y el informe de auditoría deben ser examinadas por el auditor. Siendo necesario adoptar un enfoque imparcial.
- 150) El impacto de la auditoría puede identificarse a través del efecto de las medidas correctivas tomadas por las partes responsables, o a través de la influencia que han tenido los hallazgos y conclusiones de la auditoría sobre la gobernanza, la rendición de cuentas, la comprensión del problema abordado o el enfoque al respecto.

- 151) Al llevar a cabo el seguimiento de un informe de auditoría, el auditor debe concentrarse en los hallazgos y las recomendaciones que aún son relevantes en el momento del seguimiento. Si la entidad auditada ha implementado acciones insuficientes o insatisfactorias es posible que requiera una auditoría adicional por parte del OCEX.

#### Cómo realizar el seguimiento

- 152) Se pueden usar diferentes métodos para hacer un seguimiento de los hallazgos y las recomendaciones hechas.
- Organizar una reunión con las partes responsables, luego de cierto tiempo para averiguar qué medidas se han tomado para mejorar el desempeño y verificar qué recomendaciones se han implementado.
  - Solicitar a las partes responsables que informen por escrito al OCEX acerca de las acciones que han tomado para abordar los problemas presentados en el informe de auditoría.
  - Hacer llamadas telefónicas o visitas de campo limitadas para recopilar información sobre las medidas tomadas por la entidad auditada.
  - Estar al día de las reacciones por parte de las partes responsables, la legislatura y los medios, y analizar si los problemas identificados han sido abordados o no de manera adecuada.
  - Solicitar a los auditores financieros que recopilen información sobre las acciones tomadas por el ente auditado como parte de sus procedimientos de auditoría.
  - Realizar una auditoría de seguimiento, lo que resultará en un nuevo informe de auditoría operativa.
- 153) Los métodos a aplicar dependerán de las prioridades establecidas por el OCEX durante el proceso de planificación estratégica y anual para la auditoría operativa. También están influenciados por la importancia de los problemas identificados, las acciones que se espera implementar y el interés externo en la información sobre las acciones tomadas.

#### Cómo informar los resultados del seguimiento

- 154) Independientemente del método que se utilice, los resultados del seguimiento deben ser informados adecuadamente para proporcionar retroalimentación al legislativo. Una buena práctica es informar sobre las deficiencias y mejoras identificadas en el seguimiento de la auditoría a las partes responsables o al legislativo, así como en su caso a las partes interesadas.
- 155) El seguimiento puede informarse de forma individual o como un informe consolidado. Si se va a informar de varios seguimientos, es posible incluir un análisis de diferentes fiscalizaciones, resaltando las tendencias y temas comunes en diferentes áreas. Cualquiera que sea la forma, los informes de seguimiento deben ser equilibrados y los hallazgos presentados de manera objetiva y justa.

#### Ayuda práctica – Al realizar el seguimiento de una auditoría operativa, 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 la entidad auditada como al OCEX. Esto puede tener efectos positivos en la imagen, la reputación, el presupuesto y la credibilidad del OCEX;
- ... adoptar un enfoque 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.
- ... 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 los supervisores.

Fuente: Equipo de desarrollo SAD/IDI

#### Anexo 1- 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. El OCEX escoge los criterios de selección, y luego asigna una puntuación a cada posible tema de auditoría.

Los criterios expuestos en la siguiente figura 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 todos los OCEX. La importancia relativa de cada criterio dependerá del contexto y las circunstancias particulares de cada OCEX.

Criterio	Descripción
<b>Materialidad</b>	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
<b>Auditabilidad</b>	¿El tema, es susceptible de ser auditado? ¿Es factible auditarlo? ¿Es compatible con el mandato legal del OCEX? ¿Tiene el OCEX la capacidad de auditar el tema (por ejemplo, tiene acceso a expertos avezados en el tema de la auditoría)?
<b>Impacto posible</b>	¿Tendrá el tema un efecto substancial en la mejora de la economía, la eficiencia y/o la efectividad de los esfuerzos públicos?
<b>Riesgos para el OCEX</b>	¿La realización de una auditoría del tema, puede presentar un riesgo (estratégico o reputacional) para el OCEX?
<b>Interés del poder legislativo o el público en general</b>	¿La auditoría del tema, abordará una inquietud de orden legal o conllevará alguna ventaja para la sociedad? Por ejemplo: ¿ayudará a promover la inclusión?
<b>Relevancia</b>	¿El tema de la auditoría, tiene alguna incidencia en cuestiones del mundo real, acontecimientos en curso o la situación actual de la sociedad?
<b>Oportunidad</b>	¿Es este el momento justo o adecuado para auditar el tema? Por ejemplo, ¿es demasiado temprano para observar el progreso de una actividad nueva?
<b>Fiscalización anterior</b>	¿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 adoptar?
<b>Otra fiscalización importante planificada o en curso</b>	¿Se está planificando o realizando otra fiscalización vinculada con el tema?
<b>Solicitud de auditorías operativas</b>	¿Se han formulado solicitudes especiales para la realización de auditorías operativas? Debería prestarse atención al origen de una solicitud para determinar su importancia. Por ejemplo, si se trata de solicitudes del poder legislativo, beneficiarios u otras partes interesadas externas.

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 el auditor ejerza su propio juicio profesional. 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. La figura siguiente contiene un ejemplo de selección de temas de auditoría mediante una matriz.

### 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.)

CRITERIOS	PONDERACIONES	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' daña la 'puntuación ponderada'. La agregación de las puntuaciones ponderadas daña 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 parecieran tener la misma importancia.

Fuente: Equipo de desarrollo SAD/IDI

**Anexo 2- ¿Cómo se formulan las preguntas de una auditoría? (Criterio INTOSAI)<sup>5</sup>**

Tras desarrollar los objetivos y el enfoque de su auditoría, el auditor 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 el auditor 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 el auditor recabará, sus métodos de recopilación de datos e información, su enfoque analítico, y los tipos de hallazgos y conclusiones que el auditor obtendrá.

Las preguntas de una auditoría son o bien descriptivas (lo que significa que describen una condición) o evaluativas (lo que significa que evalúan una condición en función de criterios y pueden tener un carácter normativo o analítico). Aquellas de carácter descriptivo 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 de auditoría de carácter evaluativo 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 1, 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 efectividad también puede incluir una pregunta concebida para evaluar los controles internos.

**Figura 1: Tipos de preguntas de auditoría de carácter evaluativo, por enfoque de auditoría**

Tipo de pregunta	Descripción	Enfoque de auditoría y ejemplo
<b>Economía y eficiencia del programa</b>	Las preguntas focalizadas en la economía y la eficiencia versan sobre los costes y recursos utilizados para lograr los resultados del programa.	Enfoque orientado a problemas: <ul style="list-style-type: none"> <li>• ¿Qué factores explican las variaciones de costes en la atención brindada a los pacientes que asisten a diferentes hospitales públicos?</li> </ul>
<b>Análisis prospectivo</b>	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 efectividad de su labor.	Enfoque orientado a problemas: <ul style="list-style-type: none"> <li>• ¿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?</li> </ul> Enfoque orientado a resultados: <ul style="list-style-type: none"> <li>• ¿De qué modo podrían las normas sobre seguridad en campamentos juveniles incidir en las tasas generales de lesiones y enfermedades en niños/as?</li> </ul>

<sup>5</sup> Fuente: Manual de Implementación de las ISSAI de auditoría de desempeño

## Guía Práctica de Fiscalización de los Órganos de Control Externo

### GPF-OCEX 3920 El proceso de auditoría operativa

Tipo de pregunta	Descripción	Enfoque de auditoría y ejemplo
<b>Efectividad y resultados del programa</b>	Las preguntas centradas en la efectividad 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.	<p>Enfoque orientado a resultados:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>¿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?</li> </ul> <p>Enfoque orientado a sistemas:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>¿En qué medida los sistemas y procedimientos de gestión han posibilitado responder con la rapidez e idoneidad suficientes ante los desastres ocurridos?</li> </ul>
<b>Controles internos</b>	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 efectividad y eficiencia de las operaciones que ella realiza y la confiabilidad de sus informes en materia de desempeño y financiera.	<p>Enfoque orientado a resultados:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>¿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?</li> </ul> <p>Enfoque orientado a sistemas:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>¿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?</li> </ul>
<b>Cumplimiento</b>	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 que la entidad produce y brinda. Como se explicase anteriormente, una auditoría de desempeño puede incluir elementos propios de una auditoría de cumplimiento.	<p>Enfoque orientado a sistemas:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>¿En qué medida los proyectos financiados a través del Programa de asistencia de emergencia para el mantenimiento de autopistas cumplan con los requisitos de admisibilidad del programa?</li> </ul>

Fuentes: Auditoría General de Canadá; Contraloría y Auditoría General de India; y GAO de los 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 2. 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 2: Ejemplo de análisis de problemas

Nivel 1 Objetivo de auditoría	Nivel 2 Preguntas de auditoría
¿En qué medida el Ministerio de Sanidad ha determinado los costos actuales y futuros de brindar atención prenatal a las poblaciones en situación de pobreza?	¿Cuánto dinero gastó el Ministerio de Sanidad para proveer estos servicios durante los ejercicios fiscales 2018 y 2019?
	¿En qué medida el Ministerio de Sanidad estimó el costo futuro para el gobierno originado en la prestación de estos servicios durante los próximos diez ejercicios fiscales?

Fuente: Equipo de desarrollo SAD/IDI

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 sobre en función de causas y efectos, según el modelo expuesto en la Figura 3. 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 el auditor considere la posibilidad de avanzar un paso más para analizar las causas. 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 potenciales 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 3: Ejemplo de un análisis de problemas en función de sus causas y efectos

Nivel 1 - Efecto	Nivel 2 – Causa potencial	Nivel 3 – Preguntas de la auditoría
Grandes cantidades de personas sufren lesiones o mueren en accidentes de tránsito	Los errores del operador son la causa principal de las lesiones y fatalidades	¿Qué medidas se están tomando para enseñar a las personas a conducir y mantener sus vehículos?
		¿De qué modo el gobierno hace cumplir las leyes sobre seguridad vial?
	El sistema médico tiene limitaciones para el tratamiento de lesiones	¿Qué nivel de capacidad tiene el sistema médico para tratar a las víctimas de accidentes automovilísticos?
	La infraestructura deficiente es la causa principal de lesiones y fatalidades	¿Cuál es la situación de los caminos y la infraestructura en los lugares en los que los accidentes comúnmente ocurren?

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

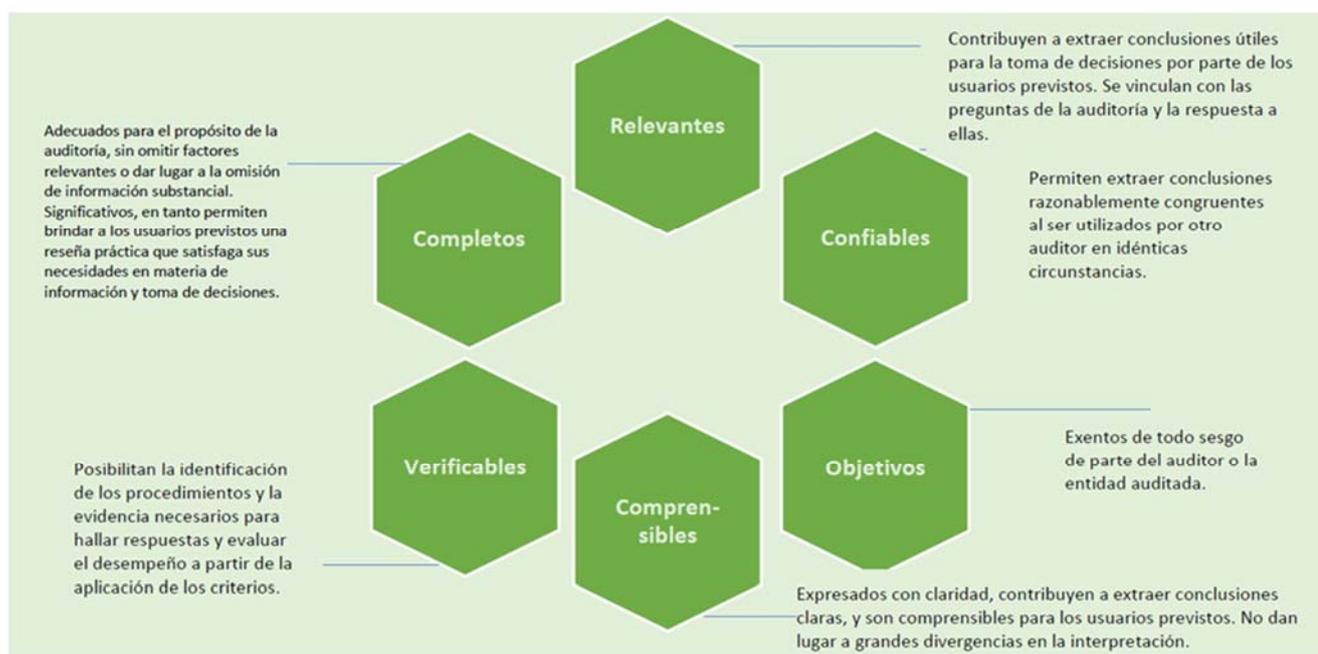
La formulación de las preguntas de una auditoría constituye un proceso iterativo en el que éstas se especifican y ajustan de forma reiterada, tomando en cuenta información nueva y conocida acerca de lo que se está auditando, así como también de la factibilidad de obtener respuestas. Es importante que el auditor 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.

### Anexo 3 – Cómo establecer y definir los criterios de auditoría

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; y
- 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, verificables 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 siguiente:



Fuentes: GAO y GUID 3910: *Conceptos fundamentales de la auditoría de desempeño*, 2019

Como parte del proceso de diseño y realización de la auditoría, conviene 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 siguiente contiene ejemplos de los criterios de auditoría en relación con las preguntas 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, del 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 SAD/IDI

Como se señalase 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. 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.

*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 SAD/IDI

También es importante debatir los criterios con las entidades auditadas, 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. 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.

### Anexo 4 – Evidencia de auditoría

Durante la etapa de planificación, el auditor deberá diseñar los procedimientos de auditoría que utilizará para recabar evidencia suficiente y adecuada para abordar los objetivos y responder las preguntas de la auditoría.

Una vez determinados los objetivos, las preguntas y el alcance de su auditoría, será necesario que considere qué metodologías resultan adecuadas 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.

Métodos de recopilación de la información	Beneficios	Consideraciones
<b>Entrevistas</b> Conversaciones con una o más personas, de forma telefónica o presencial, para conocer sus opiniones acerca de un programa o actividad.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Permiten comprender detalladamente las opiniones de la persona entrevistada.</li> <li>• Las entrevistas pueden programarse y realizarse con rapidez.</li> <li>• Permiten recopilar información sobre temas sensibles.</li> <li>• Pueden brindar flexibilidad para procurar obtener información de inmediato en respuesta a manifestaciones realizadas durante la entrevista.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Es necesario realizarlas concienzudamente, para garantizar la congruencia y permitir la comparación.</li> <li>• No son compatibles con el análisis estadístico.</li> <li>• La identificación y el análisis de patrones o tendencias entre diferentes entrevistas insume tiempo.</li> </ul>
<b>Recopilación de documentos</b> Examen de documentos recabados de la entidad auditada y otras fuentes.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• En general se considera un método más confiable que la <b>evidencia</b> testimonial obtenida a partir de entrevistas.</li> <li>• Habitualmente brinda un nivel adecuado de profundidad y amplitud de información.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Debe prestarse atención a la integridad, autenticidad, autoridad y confiabilidad de la fuente.</li> <li>• Pueden hallarse dificultades para acceder a la información en aquellos casos en los que la entidad auditada no sea proclive a facilitar <b>evidencia</b> documental.</li> </ul>
<b>Observación directa o inspección</b> Observación física de programas, personas, propiedades y acontecimientos relacionados con la auditoría para recopilar información cualitativa.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Le permite observar directamente programas, personas, propiedades o eventos relacionados con su auditoría.</li> <li>• Puede brindar un contexto para el examen de las cuestiones relacionadas con la auditoría.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Las observaciones dirigidas a responder directa o indirectamente las preguntas de su auditoría pueden ser complejas.</li> <li>• Requiere una planificación detallada y una programación minuciosa.</li> <li>• La observación podría alterar el comportamiento de la persona o situación observadas.</li> <li>• Puede demandar un uso significativo de recursos en términos de traslados y participación del personal.</li> </ul>
<b>Encuestas</b> Enfoque utilizado para recopilar datos o información y recabar <b>evidencia</b> de una población mediante la formulación de una serie de preguntas estándar.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Permiten recopilar información de múltiples sujetos.</li> <li>• Los datos pueden utilizarse en diferentes tipos de análisis.</li> <li>• Los datos sobre determinadas variables pueden ser generalizables y precisos.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Requieren la utilización de una gran cantidad de recursos y tiempo.</li> <li>• Requieren una planificación y pruebas rigurosas.</li> <li>• Pueden requerir la realización de análisis que demandan mucho tiempo.</li> </ul>
<b>Visitas a lugares</b> Suponen el traslado a una determinada ubicación geográfica para la aplicación de métodos de auditoría.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pueden combinar diferentes métodos, como entrevistas, revisiones de documentos y observaciones directas o inspecciones físicas.</li> <li>• Permiten mejorar la eficiencia en función de los costos mediante la combinación de múltiples métodos durante una misma visita.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Suponen una planificación detallada por anticipado y una programación minuciosa.</li> <li>• Pueden demandar la utilización de grandes cantidades de recursos para traslados y participación del personal.</li> <li>• Requieren una comprensión cabal de la organización de la entidad auditada o los sujetos visitados.</li> </ul>

Métodos de recopilación de información	Beneficios	Consideraciones
<p><b>Exámenes de expedientes y observaciones estructuradas</b> Utilización de instrumentos para la recopilación de datos o información con el fin de registrar sistemáticamente observaciones e información extraída de registros.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Los resultados incorporados a un conjunto de datos estructurado y confiables pueden utilizarse para respaldar el análisis cuantitativo o cualitativo.</li> <li>• Constituyen una herramienta efectiva para recopilar los datos que permiten evaluar el cumplimiento de los requisitos legales o reglamentarios.</li> <li>• Pueden arrojar datos susceptibles de generalización correspondientes a un programa o población.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La aplicación de este enfoque demanda la aplicación de una cantidad substancial de tiempo y recursos.</li> <li>• Supone la realización una planificación detallada con anticipación y el desarrollo de herramientas válidas para la recopilación de datos.</li> <li>• Quizá no permita la determinación de la causa de las deficiencias identificadas.</li> </ul>
<p><b>Métodos con grupos reducidos</b> 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.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Del debate pueden surgir cuestiones no tratadas en las entrevistas individuales.</li> <li>• Adaptables a una diversidad de necesidades de auditoría.</li> <li>• Los expertos pueden formular opiniones consensuadas sobre determinadas cuestiones o actividades.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La convocatoria de paneles de expertos puede asociarse a erogaciones importante debido a los costos de traslado.</li> <li>• El análisis puede ser difícil y demandar mucho tiempo debido a la cuantía y diversidad de la información.</li> </ul>
<p><b>Datos secundarios</b> Datos recopilados por un tercero, por ejemplo, organismos gubernamentales, universidades u organizaciones de investigación.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Su obtención puede ser más rápida en comparación con otros métodos de recopilación de datos.</li> <li>• Los datos pueden ser más completos que al recopilarlos usted mismo/a</li> <li>• Es posible que ya se hayan efectuado controles de calidad.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Existe la posibilidad que los datos no coincidan con el objetivo de la auditoría.</li> <li>• Es posible que resulte difícil acceder a los datos.</li> <li>• La evaluación de la confiabilidad de los datos puede exigir un tiempo considerable.</li> </ul>
<p><b>Estudios de casos</b> Recopilación rigurosa de datos correspondientes a uno o más problemas, lugares o acontecimientos complejos, para responder preguntas del tipo 'por qué' o 'cómo'.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 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'.</li> <li>• Permiten la recopilación de información más precisa acerca</li> <li>• Pueden posibilitar la corroboración de la <b>evidencia</b> y acrecentar la confiabilidad y validez de los hallazgos.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pueden demandar una cantidad substancial de tiempo y recursos.</li> <li>• El análisis vinculado puede requerir mucho tiempo.</li> <li>• La selección de los estudios de casos tendrá un impacto substancial en la recopilación de la información y la formulación de hallazgos.</li> </ul>

Una vez recabados 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.

Métodos de análisis	Beneficios	Consideraciones
<p><b>Análisis de contenidos</b> Método para estructurar y analizar información cualitativa compleja obtenida de diversas fuentes, por ejemplo, de entrevistas o grandes cantidades de documentos.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Permite identificar en los conjuntos de datos patrones o tendencias significativos para las preguntas y los objetivos de la auditoría.</li> <li>• Permite utilizar los datos para orientar el desarrollo de categorías analíticas.</li> <li>• Puede utilizarse para contribuir a la aplicación de otros métodos.</li> <li>• Permite resumir, analizar e informar acerca de datos no estructurados.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Demanda la aplicación de una gran cantidad de trabajo y tiempo.</li> <li>• Puede dar lugar a resultados inaplicables si se implementase de forma incorrecta.</li> <li>• Exige planificación y capacitación del personal.</li> </ul>
<p><b>Análisis y modelización estadística</b> Utilización de software y modelos informáticos para identificar, tendencias, patrones y correlaciones en grandes series de datos.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Permite la identificación de patrones y correlaciones en grandes cantidades de datos.</li> <li>• Constituye un método eficiente y estructurado para analizar grandes cantidades de datos cuantitativos.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Supone una experiencia substancial en el uso de aplicaciones para el análisis de datos, como el <i>Statistical Analysis System</i>, el <i>Statistical Package for Social Sciences</i>.</li> <li>• Puede demandar una cantidad significativa de tiempo y recursos para estructurar los datos de modo tal de poder analizarlos utilizando las aplicaciones informáticas necesarias.</li> <li>• No permite identificar las causas de patrones o correlaciones.</li> </ul>

Fuente: Equipo de desarrollo SAD/IDI

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 SAD/IDI

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 fiabilidad. En su conjunto, estos pasos determinan la metodología de su auditoría.

Anexo 5-Plan de realización de pruebas y obtención de evidencia

Preguntas de auditoría	Subpreguntas de auditoría	Criterios	Métodos para la recogida de datos	Pruebas	Fuentes de información	Métodos de análisis de datos
¿QUÉ QUEREMOS SABER?		¿EN QUÉ NORMA NOS BASAMOS?	¿CÓMO OBTENDREMOS LA INFORMACIÓN?	¿QUÉ PRUEBAS DARÁN RESPUESTA A LA PREGUNTA?	¿DE DÓNDE OBTENDREMOS LA INFORMACIÓN?	¿QUÉ HAREMOS CON LA INFORMACIÓN UNA VEZ OBTENIDA?
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Identifique las preguntas claves de la auditoría.</li> <li>- Las preguntas pueden ser descriptivas o evaluativas.</li> <li>- Asegúrese de que cada pregunta sea específica, objetiva, neutral, mensurable y viable.</li> <li>- Cerciórese de que se definan los términos esenciales. En ocasiones, las preguntas amplias, seguidas de subpreguntas más acotadas, ayudan a clarificar el alcance y formular hallazgos más substanciales.</li> <li>- Limite el número de preguntas y subpreguntas.</li> <li>- A medida que la auditoría se acerca a su finalización, las preguntas de auditoría pueden ajustarse para reflejar con mayor exactitud sus hallazgos.</li> </ul>		<ul style="list-style-type: none"> <li>- Legislación, reglamentos, normas profesionales.</li> <li>- Normas, medidas o compromisos adquiridos por la entidad controlada en materia de resultados.</li> <li>- Gestión de organizaciones similares, mejores prácticas o normas desarrolladas por el auditor.</li> <li>- Son parámetros fiables relativos al modo en que las cosas ‘deberían ser’.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Directamente (observación, examen de documentos, entrevistas, grupos seleccionados).</li> <li>- Por correo, teléfono, correo electrónico (solicitud de documentos, cuestionarios).</li> <li>- Encuestas por muestreo (que podrían efectuarse directamente, por correo o por correo electrónico).</li> <li>- Punto de referencia en relación con entidades comparables</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Hechos (pruebas numéricas; pruebas descriptivas, información cualitativa).</li> <li>- Experiencias / Percepciones / Opiniones</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- La entidad, otras entidades públicas, trabajos de investigación publicados, beneficiarios, proveedores, grupos de interés</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Pruebas cuantitativas (por ejemplo, tendencias, comparaciones, coeficientes).</li> <li>- Pruebas cualitativas (codificación, matrices).</li> <li>- Análisis de sistemas (por ejemplo, organigramas).</li> <li>- Estudios de casos.</li> <li>- Conclusiones</li> </ul>

#### Anexo 6 – Modelo de plan de auditoría operativa

El proceso de planificación culmina con la aprobación de un plan de auditoría (directrices técnicas o memoria de planificación), cuyo contenido orientativo (basado en el ejemplo contenido en la GPF-OCEX 1301, con las particularidades de la auditoría operativa) podría ser el siguiente:

1. Introducción
  - a. Iniciativa de la fiscalización
2. Objetivos y alcance de la fiscalización
  - a. Objetivos
  - b. Ámbito subjetivo y temporal
  - c. Alcance del trabajo
3. Conocimiento de la entidad o materia fiscalizada
  - a. Marco normativo
  - b. Entorno
  - c. Descripción de la organización/materia/actividad fiscalizada
  - d. Información relevante sobre los sistemas de prestación y control
  - e. Información financiera
  - f. Personal clave de la organización, beneficiarios de la prestación e interesados
  - g. Otra información (informes de terceros, fiscalizaciones anteriores, etc.)
4. Descripción del modelo lógico de la actividad fiscalizada
  - a. Necesidades
  - b. Objetivos
  - c. Recursos (inputs)
  - d. Procesos y productos (outputs)
  - e. Efectos: resultados e impactos
  - f. Incidencia del entorno
5. Riesgos de auditoría y respuestas globales
6. Enfoque y metodología a seguir en la realización de la auditoría
7. Elementos de la matriz de diseño
  - a. Preguntas y subpreguntas de auditoría
  - b. Criterios, Indicadores y principios
  - c. Fuentes y métodos de obtención de información y evidencia
8. Organización de los papeles de trabajo
9. Control de calidad de la auditoría
10. Informe a emitir
11. Equipo de auditoría, presupuesto de tiempo y calendario previsto
12. Anexo<sup>6</sup>
  - a. Matriz de diseño de la fiscalización: plan de realización de pruebas y obtención de evidencia
  - b. Documento de inicio de auditoría
  - c. Cuestionarios previos

---

<sup>6</sup> Los anexos deben desarrollarse en cada fiscalización. No es posible incluir ejemplos aplicables con carácter general.

**Anexo 7 – Matriz de hallazgos**

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 siguiente<sup>7</sup>. 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.

**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 de la auditoría):** para cada pregunta (o subpregunta) de la auditoría, repita cada uno de los elementos mencionados en la tabla.

<b>Hallazgo</b>	<b>Enunciado del hallazgo (situación observada)</b>	Los acontecimientos más importantes observados durante el trabajo de campo.
	<b>Criterios</b>	La información utilizada para determinar si el desempeño esperado de la entidad auditada es satisfactorio, supera las expectativas, o es insatisfactorio.
	<b>Evidencia y análisis</b>	Resultado de la aplicación de los métodos de análisis de datos o la evaluación de su evidencia. Pueden señalarse las técnicas utilizadas para manejar la información recopilada durante el trabajo de campo y los resultados obtenidos.
	<b>Causas</b>	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 debería relacionarse con las causas.
	<b>Efectos</b>	Consecuencias relacionadas con las causas y la evidencia correspondiente. Pueden constituir una medida de la importancia de los hallazgos.
	<b>¿La evidencia, es suficiente (Sí/No)? Si no fuese suficiente, ¿qué tareas restan por hacerse para resolver cualquier deficiencia detectada en la evidencia?</b>	Considere la evidencia de la que dispone para cada elemento del hallazgo y si es suficiente y adecuada. Si no dispusiese de evidencia suficiente para cada elemento, ¿qué tareas restan por hacerse para resolver cualquier deficiencia en la evidencia?
	<b>Buenas prácticas</b>	Las acciones que se consideran conducentes a un buen desempeño. Pueden respaldar las recomendaciones.
	<b>Recomendaciones</b>	Las propuestas de abordaje de las causas (o deficiencias) identificadas.

Fuente: adaptado de la GAO de los EE. UU. y la EFS de Brasil

<sup>7</sup> Fuente: Manual de Implementación de las ISSAI de auditoría de desempeño

**Ejemplo cumplimentado:**

**Objetivo de la auditoría:** en los Estados Unidos, se ha registrado un aumento de las inquietudes relacionadas con casos de violencia sexual (actos sexuales no consentidos), especialmente aquellos que involucran a estudiantes universitarios, presidiarios 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 dirigidas a la recopilación de datos actuales sobre violencia sexual?

**Hallazgo:**

<b>Hallazgo</b>	<b>Enunciado del hallazgo (situación observada)</b>	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.
	<b>Criterios</b>	Según los <i>Principios y prácticas de los organismos federales de estadísticas</i> 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; y (2) aportar datos novedosos o más útiles de los que un sistema individual puede brindar.
	<b>Evidencia y análisis</b>	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 dispone de planes para conformar un grupo interinstitucional que se ocupe de armonizar los datos sobre violencia sexual.
	<b>Causas</b>	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.
	<b>Efectos</b>	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.
<b>¿La evidencia, es suficiente (Sí/No)? Si no fuese suficiente, ¿qué tareas restan por hacerse para resolver cualquier deficiencia en la evidencia obtenida?</b>		Sí.
<b>Buenas prácticas</b>		Ninguna.

#### Anexo 8 – Ejemplo estructura del informe

Los informes de auditoría operativa deberían presentar una estructura normalizada. A título de ejemplo los epígrafes y subepígrafes con los que podría contar el informe podrían ser los siguientes<sup>8</sup>:

1. Resumen general, magnitudes claves o hechos relevantes
  2. Objetivos y alcance de la auditoría
  3. Conclusiones
  4. Recomendaciones
  5. Párrafos de responsabilidad
- Apéndice 1. Análisis del entorno  
Apéndice 2. Metodología  
Apéndice 3. Observaciones  
Anexos.

Con carácter previo, es conveniente incluir un apartado con un glosario de términos utilizados en el cuerpo del informe, así como un índice de abreviaciones.

#### **1. Resumen, magnitudes clave o hechos relevantes**

El resumen constituye uno de los elementos más importantes de un informe ya que será probablemente lo más leído. Así pues, deberá reflejar de forma breve el contenido del informe y las principales conclusiones y orientar al lector sobre el significado de las preguntas de auditoría y de las correspondientes respuestas

Las partes descriptivas deberán limitarse al mínimo necesario para la comprensión del texto. El alcance y enfoque de la fiscalización sólo precisan una breve descripción, haciendo hincapié en las principales conclusiones de la fiscalización y en la presentación sucinta de las recomendaciones

El momento de realizar este resumen general es una vez redactado y revisado el texto del proyecto o borrador detallado con las principales evidencias y conclusiones de fiscalización obtenidas.

De forma alternativa a este resumen general, y dada la importancia que los informes de las auditorías operativas sean visualmente interesantes para el lector, se puede plantear sustituir el resumen general por un apartado inicial que recoja los hechos relevantes o las cifras clave. Este apartado, que debe tener riqueza gráfica, contendría aquellos los resultados de los criterios de auditoría más relevantes, acompañados de una concisa conclusión que ayude al lector a su comprensión.

La riqueza de este apartado puede aumentar con la inclusión de infografías, imágenes, gráficos,....

Téngase en cuenta que el resumen pretende facilitar la comprensión de nuestros informes a un público que no tiene por qué estar familiarizado con la terminología propia de la auditoría. En este sentido, los resúmenes servirán de ayuda a los medios de comunicación y también a la mayor parte de lectores. Así pues, deberemos:

- utilizar un lenguaje sencillo, pero exacto;
- evitar citar leyes (porque ya se citan en el cuerpo extenso del informe);
- esforzarnos por sintetizar lo más importante;
- no ceñirnos excesivamente a un esquema cerrado de resumen.

#### **2. Objetivos y alcance de la fiscalización**

El alcance y los objetivos de la fiscalización son claves para que los destinatarios entiendan tanto el tipo de informe que se presenta como el objetivo del trabajo realizado. Esto resulta particularmente importante en las fiscalizaciones operativas, ya que éstas son mucho más variadas que las fiscalizaciones financieras.

---

<sup>8</sup> Dependiendo de las circunstancias (por ejemplo, normativa propia del OCEX), la estructura y orden de los informes puede diferir de lo planteado en este anexo.

Se deberán exponer de forma concisa, evitando descripciones innecesarias, tanto la materia objeto de la fiscalización, sus motivos y los objetivos de fiscalización, como el alcance de la fiscalización y el ámbito temporal.

Para facilitar la obtención de respuestas a estos objetivos, se detallarán los subobjetivos y para cada uno de estos, los criterios de auditoría. Dependiendo de las circunstancias, los subobjetivos y los criterios de auditoría de podrán desarrollar en el Apéndice de metodología para no alargar excesivamente la parte principal del Informe.

#### **3. Conclusiones**

Constituyen el núcleo fundamental del informe, recogiendo para cada uno de los objetivos y subobjetivos las conclusiones más relevantes alcanzadas en el transcurso de la fiscalización.

Debe darse una respuesta clara a cada una de las preguntas formuladas, de tal forma que un lector no precise de completar la lectura del resto del informe para alcanzar una opinión global de la fiscalización.

Es recomendable que las conclusiones no se extiendan más allá de un párrafo (o a lo sumo dos) por cada uno de los subobjetivos (preguntas secundarias formuladas).

Para garantizar la concordancia en el informe, se debe incluir la referencia expresa al subobjetivo concreto para cada una de las conclusiones.

#### **4. Recomendaciones**

Cuando del trabajo de fiscalización se desprendan evidencias y cuestiones que hayan mostrado que una mejora significativa de las actividades y la gestión son posibles, se deben realizar las correspondientes recomendaciones encaminadas a mejorar la situación.

Estas recomendaciones deben derivarse de las conclusiones obtenidas e indicar si es posible los responsables o áreas a las que corresponde su implantación.

Serán más útiles y de mayor impacto si las recomendaciones se redactan en un estilo positivo, orientado a los resultados, y han sido previamente expuestas y acordadas con los gestores responsables.

En general, deberá aplicarse la *GPF-OCEX 1735 Las recomendaciones y su seguimiento*.

#### **Apéndice 1. Análisis del entorno**

El informe debe acompañarse de un primer apéndice en el que se recoja toda la información relevante sobre el entorno, con especial mención a los aspectos siguientes:

- La descripción de la entidad o actividad fiscalizada y sus principales características
- Las principales disposiciones legales, reglamentarias o presupuestarias relacionadas con la entidad o actividad fiscalizada
- La estructura organizativa de la entidad o el funcionamiento de la actividad fiscalizada

#### **Apéndice 2. Metodología**

Se deberán exponer de forma concisa, evitando descripciones innecesarias la metodología seguida. Se recomienda incluir esta información en forma de esquema, que recoja la identificación y valoración de riesgos relacionados con la entidad o la actividad, la definición de los objetivos de auditoría, la determinación del enfoque (resultados o sistemas de control) y el diseño de las pruebas substantivas,

#### **Apéndice 3. Observaciones y hallazgos de auditoría**

Constituye el núcleo de las evidencias obtenidas, pues debe recoger los hechos más relevantes puestos de manifiesto en la revisión de los objetivos y subobjetivos de la auditoría, y todo ello debe realizarse sin perder de vista los objetivos de la fiscalización que son el punto de referencia.

Se hará más comprensible el informe si este apartado se redacta siguiendo un orden (lógico, cronológico, etc.). Por ejemplo, en la tramitación de cualquier actividad o procedimiento administrativo, se seguirán las distintas etapas que lo desarrollan en su orden de ejecución.