

Guid 3910

Conceptos Centrales para la Auditoría de Desempeño

Las Guías de la INTOSAI son emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, como parte del Marco de Pronunciamientos Profesionales de la INTOSAI.

Para más información, visite www.issai.org

Documento previo al Marco Internacional de Declaraciones Profesionales (MIDP) – este documento se elaboró antes de la creación del Marco Internacional de Declaraciones Profesionales (MIDP) de la INTOSAI en 2016. Por lo tanto, puede diferir en su propósito formal de las Directrices de Auditoría de la INTOSAI más recientes.

INTOSAI, 2019

- 1) Antigua ISSAI 3100 - Directrices para la Auditoría de Desempeño – Principios Fundamentales. aprobada en 2010.
- 2) Contenido reformulado y aprobado como ISSAI 3100 - Directrices para la Auditoría de Desempeño: Principios Fundamentales en 2016.
- 3) Con el establecimiento del Marco de Pronunciamientos Profesionales de la INTOSAI (IFPP), renombrada GUID 3910 - Conceptos Centrales para la Auditoría de Desempeño con cambios editoriales en 2019.

La GUID 3910 está disponible en todos los idiomas oficiales de la INTOSAI: árabe, inglés, francés, alemán y español

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN	5
Economía, eficiencia y eficacia	7
2. DEFINICIÓN DE AUDITORÍA DE DESEMPEÑO	7
Independencia y ética	9
3. CONCEPTOS FUNDAMENTALES PARA LA AUDITORÍA DE DESEMPEÑO	9
Usuarios previstos y responsables	13
Asunto	14
Confianza y seguridad en la auditoría de desempeño	15
Formas de proporcionar seguridad	16
Objetivo(s) de la auditoría	17
Economía	19
Eficiencia	19
Eficacia	20
Rentabilidad	22
Enfoque de auditoría	23
Criterios de auditoría	26
Riesgo de auditoría	28
Comunicación	29
Entidad auditada	30
Otras partes interesadas	31
Habilidades	32
Recursos de expertos externos	34
Supervisión	35
Juicio profesional y escepticismo	37
Control de calidad	43

Control de calidad (durante la auditoría)	43
Garantía de la calidad (tras la auditoría)	45
Materialidad	46
Documentación	48
APÉNDICE: CREACIÓN DE UNA FUNCIÓN DE AUDITORÍA DE DESEMPEÑO	50
Introducción	50
Naturaleza y beneficios de la auditoría de desempeño	52
¿Qué es la auditoría de desempeño?	52
Beneficios externos	53
Beneficios internos	54
Los desafíos de la introducción de la auditoría de desempeño	55
Se requiere un compromiso a largo plazo de la dirección	55
Un mandato adecuado es vital	55
La importancia de construir relaciones con las partes interesadas	56
Es necesario abordar los problemas organizativos	60
Los factores clave del éxito	61
Cómo empezar	62
Comenzando a pequeña escala, con un piloto y temas específicos	62
Determinación de los recursos necesarios	64
Concienciación dentro de la EFS	66
No establecer sistemas y procedimientos detallados en esta etapa inicial	66
Desarrollo de la capacidad para una función de auditoría de desempeño sostenible: mantener el impulso	66
Gerente de operaciones	67
Contratación y capacitación del personal	67
Marco de auditoría de desempeño	69
Marco de auditoría de desempeño	72
Seguimiento de la implementación de la auditoría de desempeño	
Recomendaciones	74

1.INTRODUCCIÓN

- 1) Las normas y directrices profesionales son esenciales para la credibilidad, calidad y profesionalismo de la auditoría del sector público. La ISSAI 100: Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público, entre otras, define el propósito y la autoridad de las ISSAI, así como el marco para la auditoría del sector público. La ISSAI 300: Principios de la Auditoría de Desempeño se basa en los principios fundamentales abordados en la ISSAI 100 y amplían los contenidos respecto al contexto específico de la auditoría de desempeño.
- 2) Las normas y directrices profesionales son esenciales para la credibilidad, calidad y profesionalismo de la auditoría del sector público. La ISSAI 100: Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público, entre otras, define el propósito y la autoridad de las ISSAI, así como el marco para la auditoría del sector público. La ISSAI 300: Principios de la Auditoría de Desempeño se basa en los principios fundamentales abordados en la ISSAI 100 y amplían los contenidos respecto al contexto específico de la auditoría de desempeño.
- 3) Para cada requerimiento establecido en la ISSAI 3000, en la GUID 3910: Conceptos Fundamentales para la Auditoría de Desempeño y en la GUID 3920: El Proceso de la Auditoría de Desempeño se encontrarán directrices no obligatorias.
- 4) La GUID 3910 tiene como objetivo ayudar al auditor a interpretar los conceptos centrales de la auditoría de desempeño utilizados en la ISSAI 3000. Por lo tanto, la orientación proporcionada en este documento debería facilitar la comprensión e implementación de los requisitos de la norma de auditoría de desempeño.
- 5) La GUID 3910 consta de dos secciones. La primera define la auditoría de desempeño y profundiza en el significado de economía, eficiencia y eficacia. La segunda sección aborda conceptos centrales. Algunos de estos conceptos están orientados a la auditoría, como usuarios previstos y partes responsables, objeto de auditoría, confianza y seguridad, objetivo(s) de auditoría, enfoque de auditoría, criterios de auditoría, riesgo de auditoría, control de calidad y materialidad. Algunos conceptos se centran en el auditor, como el concepto de independencia y ética, habilidades, supervisión, juicio profesional y escepticismo. Otros conceptos se relacionan con tareas clave, como la comunicación y la documentación.
- 6) La GUID 3910 y la GUID 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.DEFINICIÓN DE AUDITORÍA DE DESEMPEÑO

ECONOMÍA, EFICIENCIA Y EFICACIA

- 7) La auditoría de desempeño realizada por las EFS es un examen independiente, objetivo y fiable que determina si las empresas, sistemas, operaciones, programas, actividades u organizaciones gubernamentales funcionan de conformidad con los principios de economía, eficiencia y eficacia, y si existen posibilidades de mejora.
- 8) Los principios de economía, eficiencia y eficacia pueden definirse de la siguiente manera:
 - a) El principio de economía implica minimizar el costo de los recursos. Los recursos utilizados deben estar disponibles a tiempo, en la cantidad y calidad adecuadas, y al mejor precio.
 - b) El principio de eficiencia implica aprovechar al máximo los recursos disponibles. Se centra en la relación entre los recursos empleados y los resultados obtenidos en términos de cantidad, calidad y plazos.
 - c) El principio de eficacia se centra en el cumplimiento de los objetivos establecidos y la consecución de los resultados previstos.
- 9) La auditoría de desempeño promueve la rendición de cuentas al ayudar a quienes tienen responsabilidades de gobernanza y supervisión a mejorar su desempeño. Esto se logra examinando si las decisiones del poder legislativo o del ejecutivo se preparan e implementan de forma económica, eficiente y eficaz, y si los contribuyentes o los ciudadanos han obtenido una buena relación calidad-precio. La auditoría de desempeño promueve la transparencia al brindar al poder legislativo, al ejecutivo, a los contribuyentes y a otras fuentes de financiación, así como a quienes se dirigen las políticas gubernamentales y a los medios de comunicación, una visión de la gestión y los resultados de las diferentes actividades gubernamentales. (Para obtener más información sobre las tres E, consulte Objetivo de la auditoría).

3.CONCEPTOS CENTRALES PARA LA AUDITORÍA DE DESEMPEÑO

INDEPENDENCIA Y ÉTICA

Requisito según la ISSAI 3000:

El auditor debe cumplir con los procedimientos de la EFS en materia de independencia y ética, los cuales, a su vez, deben cumplir con las ISSAI relevantes sobre independencia y ética.

(ISSAI 3000/21)

ORIENTACIÓN

- 10) La ética se refiere a los principios morales de una persona, que incluyen la independencia, la integridad, la objetividad, la competencia profesional y la debida diligencia, la confidencialidad y la conducta profesional. Para ser independiente y ser percibido como tal, el auditor debe estar libre de situaciones que puedan afectar su objetividad. La independencia comprende:
- a) Independencia de hecho: permite al auditor realizar actividades sin verse afectado por influencias que comprometan su juicio profesional; actuar con integridad y ejercer objetividad y escepticismo profesional.
 - b) Independencia en apariencia: la ausencia de circunstancias que puedan causar que una parte interesada razonable e informada, teniendo conocimiento de información relevante, que pueda hacer dudar razonablemente de la integridad, objetividad o escepticismo profesional del auditor, o concluir que han puesto en riesgo su integridad.
- 11) La independencia es importante en el contexto de una auditoría de desempeño debido a las decisiones clave que toma el auditor, como:
- a) identificar y decidir sobre un tema de auditoría;
 - b) establecer el objetivo de la auditoría;
 - c) identificar los criterios aplicables;
 - d) determinar el enfoque metodológico de la auditoría;
 - e) evaluar la evidencia de auditoría y formular conclusiones;

- f) discutir los criterios y hallazgos de la auditoría con la entidad auditada;
 - g) evaluar las posturas de las distintas partes interesadas; y
 - h) redactar un informe imparcial y equilibrado.
- 12) El auditor debe ser consciente de cualquier problema o situación que pueda amenazar la independencia de la EFS o de los miembros del equipo auditor.

Requisito según la ISSAI 3000:

El auditor debe tener cuidado en mantenerse independiente, de manera que los hallazgos y conclusiones de auditoría sean imparciales, y sean vistos de dicha forma por los destinatarios previstos.

(ISSAI 3000/23)

ORIENTACIÓN

- 13) Además de confirmar su independencia, durante todo el proceso de auditoría, el auditor debe establecer una comunicación abierta y fluida con la parte responsable de la auditoría sobre su comprensión de la independencia del auditor. (Para más directrices sobre este tema, véase Usuarios previstos y Comunicación).
- 14) Las amenazas contra el cumplimiento de los requisitos de independencia pertinentes deben considerarse antes y durante la auditoría. Las amenazas pueden clasificarse en una o más de las siguientes categorías:
- a) Interés propio. Esta amenaza se produce cuando el auditor podría beneficiarse directa o indirectamente de un interés o relación con la parte responsable.
 - b) Defensa. Esta amenaza se produce cuando un auditor promueve una posición u opinión hasta el punto de que la neutralidad y/o la objetividad pueden verse, o pueden percibirse, afectadas.
 - c) Familiaridad. Esta amenaza se produce cuando, debido a una estrecha relación con la parte responsable, el auditor se muestra demasiado comprensivo con sus intereses.
 - d) Intimidación. Esta amenaza ocurre cuando el auditor puede verse disuadido de actuar objetivamente y ejercer escepticismo profesional por amenazas, reales o percibidas, de la parte responsable.

- e) Autoevaluación. Esta amenaza se presenta cuando es necesario evaluar cualquier producto o juicio de un trabajo anterior para llegar a conclusiones en el trabajo actual.
 - f) Participación de la dirección. Esta amenaza se presenta cuando la entidad auditada se involucra indebidamente en la auditoría, por ejemplo, como miembro del equipo.
- 15) La naturaleza de las amenazas y los mecanismos de control aplicables necesarios para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptable variarán según las particularidades de la auditoría.
- 16) Al considerar la importancia de cualquier asunto en particular, se deben tener en cuenta factores cualitativos. Un asunto solo se puede considerar insignificante si es trivial e intrascendente.
- 17) Si la amenaza no es insignificante, se deben identificar los mecanismos de control disponibles y, cuando corresponda, aplicarlos para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable. En caso de que un auditor no cumpla con los requisitos de independencia, la EFS debe considerar si se requieren medidas disciplinarias, que pueden incluir el despido.
- 18) La aplicación de mecanismos de control elimina o reduce las amenazas a un nivel aceptable. Las salvaguardas son necesarias cuando las amenazas identificadas alcanzan un nivel tal que un observador razonable probablemente concluiría que el cumplimiento de los requisitos éticos o de independencia pertinentes podría verse en riesgo.
- 19) Algunos ejemplos de mecanismos de control específicos de auditoría podrían incluir los siguientes:
- a) Involucrar a otra persona para que revise el trabajo realizado o asesore según sea necesario, sin comprometer la independencia del auditor. Esta persona podría ser externa a la EFS o interna, sin estar vinculada de ninguna otra manera con el equipo de auditoría. La persona debe ser independiente de la parte responsable y no será considerada parte del equipo de auditoría debido a la revisión realizada o al asesoramiento brindado;
 - b) Consultar a un tercero, como un comité de directores independientes, un organismo regulador profesional o un colega profesional;
 - c) Rotar al personal a auditorías de desempeño de diferentes entidades después de algunos años para contrarrestar la amenaza de familiaridad;
 - d) Todas las personas que trabajan en una auditoría deben confirmar su independencia antes de comenzar a trabajar en ella y considerarlo a lo largo de la misma; y

- e) Retirar a una persona del equipo de auditoría cuando sus intereses financieros, relaciones o actividades supongan una amenaza para la independencia.

USUARIOS PREVISTOS Y RESPONSABLES

Requisito según la ISSAI 3000:

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

(ISSAI 3000/25)

ORIENTACIÓN

- 20) Los usuarios previstos son las personas para quienes el auditor prepara la auditoría de desempeño. El poder legislativo, el poder ejecutivo, los organismos gubernamentales, los terceros interesados en el informe de auditoría y el público en general pueden ser usuarios previstos. Una parte responsable también puede ser un usuario previsto, pero rara vez será el único. En muchos casos, el poder legislativo o el poder ejecutivo serán los principales usuarios previstos de un informe de auditoría. Sin embargo, pueden existir otros usuarios previstos, tanto dentro como fuera del poder ejecutivo. Los ciudadanos pueden utilizar los resultados para tomar decisiones mejor informadas y, por lo tanto, podrían ser usuarios previstos. Los grupos de interés, las organizaciones involucradas en la implementación de políticas, la comunidad académica y, por último, pero no menos importante, los medios de comunicación, también pueden ser usuarios previstos en un contexto específico. Es aconsejable averiguar quiénes son los usuarios previstos relevantes en las primeras etapas de la auditoría.
- 21) Un grupo especial de usuarios previstos son los expertos en un campo de auditoría específico. Los informes fidedignos se benefician de su apoyo. Por otro lado, los informes corren el riesgo de perder autoridad cuando los expertos cuestionan las conclusiones y recomendaciones.
- 22) Las partes responsables son principalmente las que deben actuar conforme a las conclusiones y recomendaciones del informe de auditoría. El rol de la parte responsable puede ser compartido por diversas personas, cada una con responsabilidad sobre un aspecto diferente del asunto. La parte responsable puede incluir a los responsables del asunto auditado con funciones operativas o de supervisión. Al final de la cadena de rendición de cuentas, siempre habrá una parte responsable (por ejemplo, un ministro) que rendirá cuentas ante la legislatura por el gasto y el desempeño en un área determinada.

- 23) El auditor de desempeño suele tener considerable discreción en la selección del asunto y la identificación de criterios, lo que a su vez influye en quiénes son las partes responsables y los usuarios previstos. El auditor debe considerar las funciones de los usuarios previstos al diseñar y realizar la auditoría y, al mismo tiempo, mantener su independencia.

ASUNTO

Requisito según la ISSAI 3000:

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

(ISSAI 3000/29)

ORIENTACIÓN

- 24) El asunto se refiere a lo que se audita. El asunto de una auditoría de desempeño no necesariamente se limita a programas, entidades o fondos específicos, sino que puede incluir actividades o situaciones existentes (incluyendo causas y consecuencias). Algunos ejemplos podrían ser la prestación de servicios por parte de las partes responsables o los efectos de las políticas y regulaciones gubernamentales en la administración, las partes interesadas, las empresas, los ciudadanos y la sociedad. El objeto se determina por el objetivo y se formula en las preguntas de auditoría.
- 25) En muchas EFS, el mandato de las auditorías de desempeño no logra revisar los fundamentos de las políticas de los programas gubernamentales. En estos casos, la auditoría de desempeño no cuestiona la validez de los objetivos de las políticas, sino que puede implicar el examen de las medidas adoptadas para diseñar, implementar o evaluar los resultados de estas políticas, y esto puede involucrar un examen de la idoneidad de la información que da lugar a decisiones políticas.
- 26) El asunto de auditoría debe reflejar el riesgo y la materialidad dentro del área de auditoría. Esto es importante para agregar valor y garantizar la relevancia de la auditoría. La identificación del asunto de auditoría suele basarse en un análisis de riesgos. Mientras que el asunto de auditoría se enfoca en lo que se audita, el alcance define sus límites.

CONFIANZA Y GARANTÍA EN LA AUDITORÍA DE DESEMPEÑO

Requisito según la ISSAI 3000:

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

(ISSAI 3000/32)

ORIENTACIÓN

- 27) Todo trabajo de auditoría constituye un tipo de servicio de aseguramiento, lo que significa que el auditor proporciona información fiable y válida a un usuario previsto (normalmente el poder legislativo o el ejecutivo) sobre las actividades de una parte responsable (normalmente un organismo gubernamental o el ejecutivo). En este contexto, la "información fiable y válida" requiere que las conclusiones sobre el objeto de auditoría estén lógicamente vinculadas a los objetivos y criterios de auditoría, y estén respaldadas por evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Para lograrlo, las conclusiones deben estar claramente vinculadas a los objetivos y criterios de auditoría, y redactarse de forma que aumente la confianza de los usuarios previstos en la evaluación del objeto de auditoría subyacente con respecto a los criterios.
- 28) Por lo tanto, los informes de aseguramiento tienen por objeto brindar a los usuarios previstos la confianza de que las conclusiones de auditoría reflejan con precisión el estado del objeto de auditoría subyacente. En pocas palabras, los usuarios previstos de los informes de aseguramiento deben poder estar razonablemente seguros de que las conclusiones son fiables y válidas.
- 29) Para lograr esto, la(s) conclusión(es) debe(n) estar claramente vinculada(s) al(los) objetivo(s) de la auditoría y a los criterios de auditoría, y redactarse de forma que aumente el grado de confianza de los usuarios previstos sobre la evaluación del objeto subyacente con respecto a los criterios.
- 30) Llegar a una conclusión de auditoría es un ejercicio inferencial que implica un juicio considerable. Por ello, es fundamental que todos los aspectos de la(s) conclusión(es) estén respaldados por hallazgos basados en evidencia en relación con los criterios de auditoría. Por otro lado, también se deben considerar todos los hallazgos al expresar la conclusión. La lógica es la siguiente: "Dados los hallazgos A, B, C y D, en comparación con los criterios de auditoría X aplicables, la conclusión natural es la siguiente".
- 31) En segundo lugar, para llegar a una conclusión, es fundamental que los hallazgos se basen en evidencia suficiente y apropiada. Si la evidencia presenta algún defecto, los hallazgos y la conclusión también lo serán.

32) Proporcionar seguridad en este sentido requiere que las conclusiones se basen en hallazgos sólidos en comparación con los criterios de auditoría, y que los hallazgos se basen en evidencia sólida. Sin embargo, también es importante aclarar estos vínculos a los usuarios previstos. Esto se logra explicando claramente cómo se desarrollaron los hallazgos, criterios y conclusiones de manera equilibrada y razonable, y por qué la combinación de hallazgos y criterios da como resultado una determinada conclusión general o conjunto de conclusiones (ISSAI 100/32). Si esto se hace correctamente, los usuarios previstos pueden confiar en la validez de las conclusiones. El auditor ha proporcionado entonces seguridad.

FORMAS DE PROPORCIONAR SEGURIDAD

33) La seguridad puede transmitirse de diferentes maneras. Algunos ejemplos incluyen, entre otros, los siguientes:

- a) Mediante una visión global de los aspectos de economía, eficiencia y eficacia, cuando el objetivo de la auditoría, el objeto de esta, la evidencia obtenida y los hallazgos alcanzados permitan tal conclusión; o
- b) Al proporcionar información específica sobre diversos puntos, incluyendo el objetivo de la auditoría, las preguntas formuladas, la evidencia obtenida, los criterios de auditoría utilizados, los hallazgos alcanzados y las conclusiones específicas.

34) Es recomendable tomar una decisión informada, según las circunstancias, sobre cómo se comunica la seguridad. También es importante no confundir la alternativa:

- a) Con una opinión formal de certificación que transmita explícitamente el nivel de seguridad (ISSAI 300/21). Una opinión formal, comparable a la opinión sobre los estados financieros, no es posible en la auditoría de desempeño. Por lo tanto, la forma en que se transmite la seguridad se incluirá en el apartado "En otras formas", como se describe en la ISSAI 100/32.

OBJETIVO(S) DE AUDITORÍA

Requisito según la ISSAI 3000:

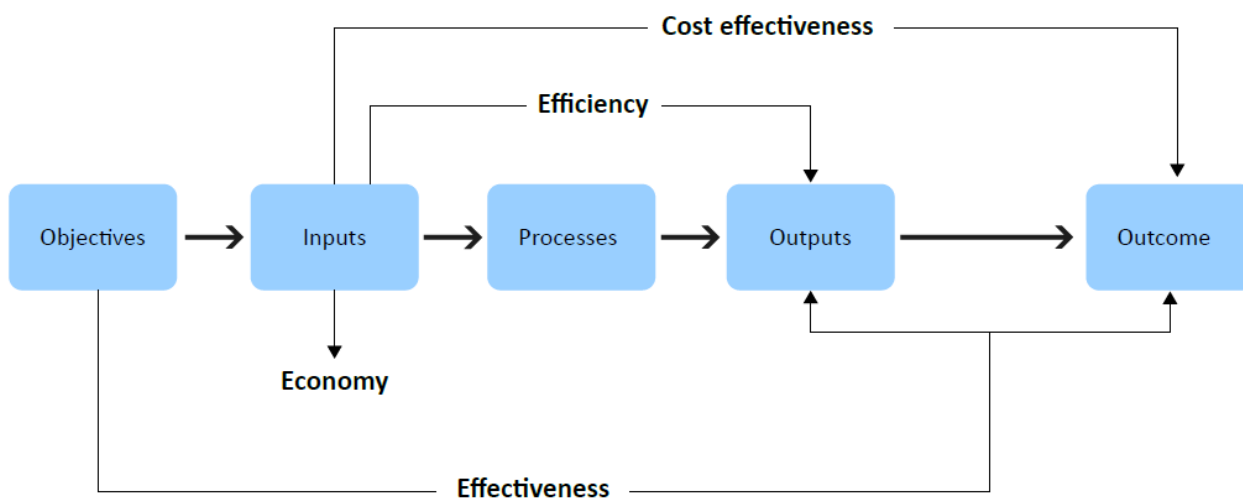
El auditor debe establecer objetivo(s) de auditoría claramente definido(s), que se relacione(n) con los principios de economía, eficiencia y/o eficacia.

(ISSAI 3000/35)

ORIENTACIÓN

- 35) El/Los objetivo(s) de la auditoría establece(n) el propósito de la auditoría y lo que el auditor busca lograr al realizarla. El/Los objetivo(s) de la auditoría debe(n) formularse de manera que permita concluir si se ha(n) alcanzado(s) una vez finalizada la auditoría.
- 36) Es recomendable establecer el/los objetivo(s) de la auditoría al inicio del proceso de planificación para facilitar la identificación de los asuntos que se auditarán y sobre los que se informará. El/Los objetivo(s) de la auditoría determina(n) el objeto de la auditoría, que se formula en las preguntas de auditoría, y proporciona la respuesta al motivo de la auditoría. El/Los objetivo(s) de la auditoría y el alcance están interrelacionados y deben considerarse conjuntamente. Se proporciona más información sobre la definición del/de los objetivo(s) de la auditoría en la GUID 3920.
- 37) En la definición de auditoría de desempeño, los tres principios (economía, eficacia y eficiencia) ocupan un lugar central. La relación entre estos tres principios se explica con más detalle en la figura 1 a continuación. En esta figura, los insumos se refieren a los recursos financieros, humanos y materiales utilizados para una intervención gubernamental (empresa, política, sistema, operación, programa, actividad u organización gubernamental). Los productos se refieren a los productos, bienes de capital y servicios resultantes de una intervención gubernamental. Los resultados se refieren a los efectos probables o logrados de los productos de una intervención. Estos pueden ser a corto, mediano o incluso largo plazo (los efectos a largo plazo también se denominan “impactos”).

Figure 1.



ECONOMÍA

- 38) La auditoría de economía se centra en cómo la entidad auditada logró minimizar el costo de los recursos (insumos), considerando la calidad adecuada de estos. Este tipo de auditoría se centra únicamente en los insumos. La pregunta principal es: "¿Están los recursos utilizados disponibles a tiempo, en la cantidad y calidad adecuadas, y al mejor precio?". La calidad es un concepto importante en el ámbito de los insumos (tanto en la economía como en la eficiencia).

Calidad

En la definición de las tres E, la calidad del producto es un factor importante. Si los costos de los productos o servicios disminuyen al mismo tiempo que su calidad disminuye, cabe preguntarse si se está logrando la economía, la eficiencia o la eficacia. Por lo tanto, es importante evaluar si la calidad se ve afectada, y de qué manera, al buscar la economía, la eficiencia o la eficacia. En ocasiones, los criterios de calidad están claramente definidos para productos o servicios específicos y pueden utilizarse para estas evaluaciones. Otra forma de evaluar la calidad de los productos o servicios es medir la satisfacción del cliente.

EFICIENCIA

- 39) La auditoría de eficiencia se centra en si los recursos utilizados se han utilizado de forma óptima o satisfactoria, o si se pudiesen haber obtenido resultados iguales o similares en términos de cantidad, calidad y plazo de entrega con menos recursos. La eficiencia evalúa la relación entre las entradas y los resultados. Las preguntas clave son: "¿Estamos obteniendo el máximo resultado, en términos de cantidad y calidad, de nuestras entradas?" o "¿Podría haberse logrado el mismo resultado con menos entradas?".
- 40) Las auditorías de eficiencia pueden centrarse en la eficiencia técnica (por ejemplo, ¿se pueden optimizar los procesos para mejorar el desempeño?), la eficiencia asignativa (por ejemplo, ¿se puede mejorar la eficiencia asignando recursos de forma diferente, por ejemplo, trasladándolos a instrumentos que contribuyan al máximo al resultado?), o la eficiencia de escala o sinergia (por ejemplo, ¿se puede lograr el mismo resultado con menos entradas compartiendo medios o procesos, o incluso fusionando organizaciones?).
- 41) La eficiencia es un concepto relativo. Un proceso, instrumento o programa es más o menos eficiente que otro. Esto significa que, para una auditoría de eficiencia, se requiere algún tipo de comparación. Algunos ejemplos son: comparar actividades similares en entidades comparables, comparar un proceso (en una entidad) con el mismo proceso en un momento anterior, comparar un proceso antes y después de la adaptación de una política o procedimiento, comparar la eficiencia de una

organización con un conjunto aceptado de características de organizaciones eficientes. Las auditorías orientadas a la eficiencia también pueden examinar los procesos que van desde la entrada hasta la salida para detectar deficiencias en estos procesos o en su implementación. Esto puede conducir a una mejor comprensión de por qué los procesos son eficientes, incluso sin medir la eficiencia en sí.

EFICACIA

- 42) La eficacia se refiere al grado de cumplimiento de los objetivos de la política en términos de los resultados generados. Se centra en la relación entre las metas u objetivos, por un lado, y los resultados, por otro. Como se muestra en la figura, la cuestión de la eficacia consta de dos partes: primero, en qué medida se cumplen los objetivos y, segundo, si esto puede atribuirse a los resultados de la política aplicada. Ambas partes se analizan a continuación.
- 43) La primera pregunta: "¿En qué medida se cumplen los objetivos de un programa o política?" puede responderse mediante una auditoría orientada a resultados. En estas auditorías, la atención se centra en los objetivos (¿son específicos y mensurables?) y en la comparación entre el producto o resultado real y estos objetivos (véase también el enfoque orientado a resultados en el párrafo 61).
- 44) La medición y comparación de productos o resultados con los objetivos en un enfoque orientado a resultados puede indicar la eficacia, pero no establece una relación causal entre el resultado y el programa auditado. Tampoco proporciona información sobre las razones del desempeño. La segunda parte de la pregunta sobre la eficacia, sin embargo, puede abordar la contribución del programa al logro de los objetivos. Al auditar la eficacia, se debe intentar identificar la relación entre el logro de los objetivos y el programa implementado. Un instrumento útil para esto es la teoría del cambio.

Teoría del cambio

Describe cómo y por qué se espera que una iniciativa o programa tendrá un resultado positivo.

Es más que una descripción esquemática de los insumos, productos y resultados esperados, enlazados mediante flechas (imagen 1). Sino, es una descripción de los supuestos que están detrás de esas relaciones y explica cómo los insumos conducirán a los productos deseados y cómo estos, a su vez, conducirán al resultado deseado. En otras palabras, explica cómo se producirá el cambio. Identificar la teoría que sustenta un programa o una política se puede hacer mediante el análisis de los documentos clave o a través de entrevistas con los responsables de su diseño o implementación. Esto puede ayudar al auditor (y en ocasiones también a los responsables) a obtener una descripción clara y una mejor comprensión de los supuestos sobre la relación causal entre los productos y los resultados previstos (objetivos) de una política o programa.

- 45) La eficacia puede medirse mediante diversos métodos. Los métodos más sofisticados comparan la situación abordada antes y después de la introducción de la política o programa e implican la medición del comportamiento de un grupo de control, que no ha sido sometido a la política o programa (el contrafactual). Esto puede realizarse mediante un ensayo aleatorio o un cuasiexperimento. Sin embargo, este tipo de método no siempre es viable. En ocasiones, los métodos más cualitativos son más adecuados para comprender mejor las relaciones causales entre la política o programa y su efecto, especialmente para encontrar respuestas a preguntas como "¿qué funciona para quién y en qué circunstancias?". Al extraer conclusiones sobre la relación causal entre la política o programa y sus efectos, es importante ser transparente sobre las fortalezas y limitaciones de los métodos utilizados. Existen diversos manuales (de evaluación) que ofrecen orientación para elegir los métodos adecuados.
- 46) Otro enfoque que se utiliza a menudo en la auditoría de desempeño no es medir la eficacia en sí misma, sino centrarse en las condiciones que se consideran necesarias para garantizarla. Estas condiciones pueden incluir buenas prácticas y procedimientos de gestión para garantizar la prestación correcta y oportuna de los servicios (véase el resultado en la figura del párrafo 8). Otras condiciones pueden ser el grado de cumplimiento de los grupos objetivos o el nivel de desempeño. Este tipo de auditorías suele tener las características de una auditoría basada en procesos o una evaluación de programas. Los datos de los sistemas de gestión del desempeño pueden ser muy útiles para este tipo de auditorías; sin embargo, evaluar la calidad de estos datos es fundamental.
- 47) Una auditoría a menudo se centrará en solo una de las tres E, ya que auditar la eficacia de la eficiencia suele requerir mucho tiempo y conocimientos específicos. Sin embargo, es aconsejable no examinar aspectos de economía, eficiencia o eficacia de las actividades de forma totalmente aislada. Por ejemplo, analizar la economía sin considerar también, al menos brevemente, el resultado de una política podría conducir a intervenciones económicas pero ineficaces. Por el contrario, en una auditoría de eficacia, el auditor también podría considerar aspectos de economía y eficiencia: los resultados de una entidad, actividad, programa u operación auditada pueden haber tenido el resultado deseado, pero ¿fueron los recursos muy costosos?
- 48) Una auditoría no tiene por qué centrarse necesariamente solo en los efectos previstos de una política. Los efectos no previstos (positivos o negativos) también pueden ser relevantes para el auditor. Estos efectos no previstos pueden, por ejemplo, revelarse entrevistando al grupo objetivo de una intervención, a los críticos del programa auditado o a otras partes interesadas relevantes. Abordar los efectos no deseados podría ser especialmente relevante si el auditado parece desconocer estos efectos o si estos no están incluidos en la teoría del cambio, tal como se describe en los documentos clave de la política o programa auditado.

RENTABILIDAD

- 49) La rentabilidad combina elementos de eficiencia y eficacia (véase la figura 1) al analizar la relación entre el resultado de un instrumento, proyecto o programa y la inversión, en términos de dinero y capital humano. El resultado de este tipo de análisis puede expresarse como una relación: costo por unidad de resultado o producto por unidad de costo. Un ejemplo es el costo de reducir las emisiones de CO₂. Este puede describirse como X euros/kg de emisiones de CO₂ evitadas o, viceversa, como X kg de CO₂ evitado/euro gastado.

Equidad y auditoría de desempeño

Algunas EFS distinguen la equidad como una cuarta E. Esto describe el principio de que todas las personas deben poder ejercer sus derechos civiles (p. ej., libertad de expresión, acceso a la información, libertad de asociación, libertad de voto, igualdad de género) y sus derechos políticos y sociales (p. ej., salud, educación, vivienda y seguridad). Las políticas públicas de protección y desarrollo social desempeñan un papel fundamental en la construcción de la equidad. Las cuestiones de equidad también pueden tratarse como un tema adicional en las auditorías de desempeño o como una cuestión de eficacia cuando se trata de una meta política o un objetivo programático explícito. El análisis de la equidad puede abarcar, por ejemplo, la igualdad de acceso a los servicios, los impactos distributivos y el impacto en las disparidades regionales.

ENFOQUE DE AUDITORIA

Requisito según la ISSAI 3000:

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

(ISSAI 3000/40)

ORIENTACIÓN

- 50) El enfoque de auditoría determina la naturaleza del examen que se realizará. Este enfoque es un vínculo importante entre el/los objetivo(s) de auditoría, los criterios de auditoría y el trabajo realizado para recopilar evidencia. La auditoría de desempeño generalmente sigue uno de tres enfoques o una combinación de ellos:

- a) Un enfoque orientado a resultados, que evalúa si los objetivos de resultados o productos se han alcanzado según lo previsto o si los programas y servicios funcionan según lo previsto;
- b) Un enfoque orientado a problemas, que examina, verifica y analiza las causas de problemas específicos o desviaciones de los criterios de auditoría;
- c) Un enfoque orientado a sistemas, que examina el correcto funcionamiento de los sistemas de gestión.

51) Un enfoque orientado a resultados aborda principalmente preguntas como:

“¿Cuál es el desempeño o qué resultados se han logrado? ¿Se han cumplido los requisitos o los objetivos?”. En este enfoque, el auditor estudia el desempeño, los resultados y los resultados reales y los relaciona con los objetivos/metastas de la política (criterios basados en ellos). Por lo tanto, los hallazgos a menudo se presentarán en forma de una desviación de los criterios. Las recomendaciones, si se presentan, suelen tener como objetivo eliminar dichas desviaciones. En ese sentido, la perspectiva es básicamente normativa.

52) Un enfoque orientado a problemas se ocupa principalmente de la verificación y el análisis de problemas. Su punto de partida es un problema o una desviación conocida de lo que debería o podría ser. Los criterios de auditoría tienen un papel menos significativo que en el enfoque orientado a resultados. Se utilizan principalmente para identificar el/los problema(s) como punto de partida para la auditoría. Una tarea fundamental de la auditoría es verificar la existencia de los problemas planteados y analizar sus causas desde diferentes perspectivas (problemas relacionados con la economía, la eficiencia y la eficacia de las iniciativas o programas gubernamentales). El enfoque orientado a problemas aborda preguntas como: "¿Cuál es el problema? ¿Cuáles son las causas del problema? ¿En qué medida puede el gobierno resolverlo? ¿Cuál es, si lo hay, el programa del gobierno para resolverlo?".

53) La perspectiva es analítica e instrumental; el objetivo es proporcionar información actualizada sobre los problemas planteados y cómo abordarlos. El auditor puede utilizar diversos métodos y no tiene restricciones en sus análisis. El enfoque puede aplicar la técnica de proporcionar respuestas a preguntas de auditoría o centrarse en probar las hipótesis planteadas. Se consideran todas las posibles causas materiales (solo se dan por sentados los objetivos generales). Por lo tanto, no se descartan propuestas para modificar las leyes, los reglamentos y el diseño estructural de las empresas gubernamentales si se demuestra que la estructura existente genera problemas graves y comprobados.

54) El enfoque orientado al sistema no se centra en la política ni en los objetivos, sino en el buen funcionamiento de los sistemas de gestión como condición para unas políticas eficaces y eficientes. Ejemplos de estos sistemas son los sistemas de

gestión financiera, los sistemas de evaluación, los sistemas de control o los sistemas de TIC. Este tipo de auditoría puede utilizar preguntas descriptivas como:

- (a) ¿Cuál es el objetivo del sistema?
- (b) ¿Quiénes son los actores responsables dentro del sistema?
- (c) ¿Cuáles son las responsabilidades de cada actor?
- (d) ¿Qué normas, reglamentos y procedimientos son relevantes?
- (e) ¿Cuáles son los flujos de información relevantes?

Y puede complementarse con preguntas más evaluativas como:

- (a) ¿En qué medida existe un plan sólido?
- (b) ¿Existe un sistema de seguimiento de buena calidad?
- (c) ¿La comparación entre la información del sistema de seguimiento y el plan da lugar a ajustes, si es necesario?
- (d) ¿Se registran sistemáticamente la planificación, el seguimiento y los ajustes, que garanticen la rendición de cuentas a un nivel administrativo superior?
- (e) ¿Se evalúan los procesos periódicamente de forma adecuada?

CRITERIOS DE AUDITORIA

Requisitos según la ISSAI 3000:

El auditor debe establecer criterios de auditoría adecuados, que correspondan al (los) objetivo(s) de auditoría y a las preguntas de auditoría, y que se relacionen con los principios de economía, eficiencia y/o eficacia.
(ISSAI 3000/45)

El auditor debe, como parte de la planeación y/o conducción de la auditoría, discutir los criterios de auditoría con la entidad auditada.
(ISSAI 3000/49)

ORIENTACION

- 55) Los criterios de auditoría representan los estándares con los que se juzga la evidencia de auditoría. Los criterios de auditoría de desempeño son estándares de desempeño razonables, alcanzables y específicos de la auditoría, con los que se

puede evaluar la economía, la eficiencia y la eficacia para determinar si el desempeño no cumple, cumple o supera las expectativas. Los criterios de auditoría tienen como objetivo orientar la evaluación (ayudando al auditor a responder preguntas como "¿Sobre qué bases es posible evaluar el desempeño real?", "¿Qué se requiere o se espera?", "¿Qué resultados se deben lograr y cómo?").

56) Al definir los criterios de auditoría, el auditor debe considerar que sean relevantes, comprensibles, completos, fiables y objetivos. Estos atributos pueden describirse de la siguiente manera:

- (a) Los criterios de auditoría relevantes contribuyen a conclusiones que facilitan la toma de decisiones de los usuarios previstos y a conclusiones que responden a las preguntas de auditoría.
- (b) Los criterios de auditoría comprensibles son aquellos que están claramente formulados, contribuyen a conclusiones claras y son comprensibles para los usuarios previstos. No están sujetos a grandes variaciones de interpretación.
- (c) Los criterios de auditoría completos son aquellos que son suficientes para el propósito de la auditoría y no omiten factores relevantes. Son significativos y permiten proporcionar a los usuarios previstos una visión práctica para sus necesidades de información y toma de decisiones.
- (d) Los criterios de auditoría fiables dan lugar a conclusiones razonablemente consistentes cuando son utilizados por otro auditor en las mismas circunstancias.
- (e) Los criterios de auditoría objetivos están libres de cualquier sesgo por parte del auditor o de la entidad auditada.

57) Los criterios de auditoría pueden ser cualitativos o cuantitativos, generales o específicos, centrándose en lo que se espera, de acuerdo con principios sólidos, conocimiento científico y las mejores prácticas; o en lo que podría ser (en mejores condiciones) o en lo que debería ser, de acuerdo con las leyes, reglamentos u objetivos. Se pueden utilizar diversas fuentes, además de la legislación, para identificar los criterios de auditoría, incluyendo reglamentos, normas, principios sólidos y mejores prácticas, marcos de medición del desempeño y políticas y procedimientos organizativos.

58) Los criterios pueden desempeñar una serie de funciones importantes para facilitar la realización de una auditoría de desempeño, entre ellas:

- (a) Proporcionar una base sobre la cual se puedan establecer procedimientos para la recopilación de evidencia de auditoría;

- (b) Proporcionar la base para evaluar la evidencia, desarrollar hallazgos de auditoría y extraer conclusiones sobre los objetivos de la auditoría;
 - (c) Ayudar a dar forma y estructura a las observaciones;
 - (d) Establecer una base común para la comunicación dentro del equipo auditor y con la dirección de la EFS en relación con la naturaleza de la auditoría; y
 - (e) Establecer una base para la comunicación con la dirección de la entidad auditada.
- 59) En la auditoría de desempeño, los conceptos generales de economía, eficiencia y eficacia deben interpretarse en relación con el objeto de la auditoría, y los criterios resultantes suelen variar de una auditoría a otra. Sin embargo, los criterios establecidos también pueden ser útiles para otras auditorías de la misma entidad auditada o para auditorías de entidades con un alcance similar.
- 60) Los criterios de auditoría son establecidos por el auditor. Sin embargo, deben discutirse con la entidad auditada (y posiblemente con otras partes interesadas) durante la fase de planificación o, a más tardar, durante la fase de ejecución de la auditoría. Discutir los criterios de auditoría con la entidad auditada permite asegurar un entendimiento común sobre los parámetros que se utilizarán como referencia en la evaluación. Por ello, es importante definirlos claramente

RIESGO DE AUDITORÍA

Requisito según la ISSAI 3000:

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

(ISSAI 3000/52)

ORIENTACIÓN

- 61) El riesgo de auditoría es la posibilidad de que los hallazgos, conclusiones y recomendaciones del auditor sean incorrectos o incompletos debido a factores como la insuficiencia o incorrección de la evidencia, un proceso de auditoría inadecuado, omisiones intencionales o información engañosa debido a tergiversación o fraude.
- 62) La gestión del riesgo de auditoría está integrada en todo el proceso y la metodología de la auditoría de desempeño. Para gestionar el riesgo de auditoría, el auditor debe:

- (a) Identificar los riesgos
- (b) Evaluar estos riesgos
- (c) Desarrollar e implementar estrategias para prevenirlos y mitigarlos
- (d) Monitorear el riesgo de auditoría y las estrategias de mitigación a lo largo de la auditoría y realizar los ajustes necesarios a las circunstancias cambiantes (es decir, aplicar un enfoque de gestión de riesgos al abordar el riesgo de auditoría).

COMUNICACIÓN

Requisitos según la ISSAI 3000:

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

(ISSAI 3000/55)

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

(ISSAI 3000/59)

La EFS debe comunicar con claridad las normas observadas para realizar la auditoría de desempeño. (ISSAI 3000/61)

ORIENTACIÓN

- 63) El desarrollo de buenas y adecuadas relaciones externas suele ser un factor clave para lograr auditorías eficaces y eficientes de los programas gubernamentales. El progreso y los resultados de la auditoría se verán mejorados si el equipo auditor logra establecer buenos contactos y fomentar la confianza manteniendo un enfoque plenamente profesional durante el transcurso de la auditoría. Es necesario tener en cuenta que es la EFS la que busca el acceso a las fuentes, los datos y los argumentos en una auditoría. Sin una buena comunicación, puede resultar difícil crear un ambiente que favorezca dicho interés.

ENTIDAD AUDITADA

- 64) El proceso de comunicación entre el auditor y la entidad auditada comienza en la etapa de planificación de la auditoría y continúa durante todo el proceso de auditoría, mediante una interacción constructiva, a medida que se evalúan los diferentes hallazgos, argumentos y perspectivas.

- 65) El auditor debe informar a la entidad auditada sobre el objeto de la auditoría, el objetivo(s) de la misma, los criterios de auditoría, las preguntas de auditoría, el período a auditar y las empresas, organizaciones y/o programas gubernamentales que se incluirán en la auditoría, lo antes posible tras la decisión de iniciarla.
- 66) La comunicación de estos aspectos clave proporciona una visión clara de qué trata la auditoría y por qué se lleva a cabo, cuál podría ser el resultado y cómo afectará a la entidad auditada (por ejemplo, tiempo, documentación, recursos) antes de que comience. Además, sienta las bases para el intercambio de opiniones, evitando malentendidos y facilitando el proceso. Esto no significa que la entidad auditada imponga las condiciones ni controle de ningún modo el proceso de auditoría, sino que implica establecer un proceso constructivo de interacción. Por regla general, la asistencia de las personas de la entidad auditada es esencial para una auditoría eficaz. Un diálogo activo durante la auditoría con la entidad auditada, con los expertos y con otros facilita, por ejemplo, verificar continuamente la comprensión del auditor y los hallazgos preliminares de la auditoría.
- 67) Los siguientes temas pueden servir como ejemplos para una mayor discusión entre el auditor y la entidad auditada:
- (a) El alcance de la auditoría, los criterios de auditoría, la metodología y el proceso de auditoría previsto;
 - (b) Las funciones y personas importantes para la recopilación de datos y con quiénes puede colaborar la EFS, así como los tipos y cantidades previstos de documentos que solicitaría o podría solicitar la EFS;
 - (c) Cómo mantener informada a la dirección de la entidad auditora sobre el progreso de la auditoría y los hallazgos emergentes;
 - (d) La capacidad para llevar a cabo la auditoría según lo previsto (p. ej., recursos, cronograma, alcance).
- 68) Cuando se detectan hallazgos importantes durante una auditoría, la EFS debe considerar comunicarlos oportunamente a los responsables del gobierno corporativo.
- 69) Finalmente, es importante recordar la importancia de la retroalimentación de la entidad auditada sobre el buen funcionamiento del proceso de comunicación durante la auditoría y si existe margen de mejora. También es importante realizar un seguimiento para determinar si la entidad auditada consideró el informe justo, equilibrado y útil.

OTRAS PARTES INTERESADAS

70) Las buenas relaciones externas son importantes no solo a corto plazo, para acceder a la información y comprender bien el tema en cuestión; también son importantes a largo plazo para que una EFS gane confianza, respeto y credibilidad con las partes interesadas.

71) Algunos de los grupos de interés clave son:

- (a) El poder legislativo
- (b) El poder ejecutivo (distinto de la entidad auditada)
- (c) Los ciudadanos
- (d) Los medios de comunicación
- (e) La comunidad académica
- (f) Las organizaciones no gubernamentales

72) Durante las comunicaciones con las partes interesadas, el auditor debe estar y debe verse libre de influencias que puedan perjudicar la objetividad de la EFS o del propio auditor. Por consiguiente, el auditor debe ser independiente. Se proporciona más información sobre la independencia en la sección “Independencia y ética”.

73) Puede encontrar más información sobre el proceso de comunicación en la GUID 3920.

Requisito según la ISSAI 3000:

La EFS debe asegurarse de que el equipo de auditoría, de forma colectiva, cuente con las competencias profesionales necesarias para realizar la auditoría. (ISSAI 3000/63)

ORIENTACIÓN

74) La auditoría de desempeño es una actividad de investigación compleja y basada en el conocimiento, donde los valores profesionales ocupan un lugar central. Estos valores incluyen la importancia de que el auditor tenga la oportunidad de desarrollar habilidades y obtener resultados de alta calidad en las auditorías. Esto incluye la creación de un entorno estimulante que fomente la mejora de la calidad.

75) Para convertirse en auditor de desempeño, líder de equipo de auditoría de desempeño o gerente de auditoría de desempeño, se requiere una amplia gama de habilidades y disciplinas, incluyendo:

- (a) Diseño de investigación,
- (b) Ciencias sociales,
- (c) Métodos científicos de investigación/evaluación y la experiencia necesaria para aplicar dichos conocimientos,
- (d) Buen conocimiento de la gestión organizacional,
- (e) Conocimiento de las organizaciones, programas y funciones gubernamentales,
- (f) Cualidades personales, incluyendo integridad, creatividad, criterio, capacidad analítica y trabajo en equipo;
- (g) Capacidad para comunicarse con claridad y eficacia, tanto oralmente como por escrito; y
- (h) Habilidades especiales según la naturaleza de la auditoría específica (por ejemplo, estadística, tecnologías de la información (TI), ingeniería) o conocimientos especializados sobre la materia en cuestión.

76) Un conocimiento específico de las diferentes áreas funcionales a auditar también puede resultar esencial, pero normalmente no se requieren habilidades avanzadas en contabilidad y auditoría financiera en la auditoría de desempeño. Es importante asegurar que la competencia se desarrolle paso a paso y estimular el intercambio de conocimientos y el aprendizaje en la organización. El aprendizaje y la formación en el puesto de trabajo pueden ayudar al auditor a desarrollar los conocimientos y habilidades profesionales necesarios para la auditoría de desempeño.

77) Con frecuencia, las EFS organizan sus auditorías de desempeño por separado de las auditorías financieras y de cumplimiento, y el personal seleccionado para la auditoría de desempeño tiene una formación y habilidades diferentes a las del seleccionado para las demás áreas de auditoría. Para cumplir con los requisitos de calidad, es recomendable que la EFS cuente con un programa de capacitación y desarrollo profesional para garantizar que su personal mantenga su competencia profesional mediante la formación continua. Un factor clave en el proceso de desarrollo es el aprendizaje práctico en la auditoría.

78) La formación continua puede incluir temas como los avances actuales en la metodología de auditoría de desempeño, el diseño de investigación, la gestión o supervisión, los métodos de investigación cualitativos, el análisis de estudios de

caso, el muestreo estadístico, las técnicas cuantitativas de recopilación de datos, el diseño de la evaluación, el análisis de datos y la redacción basada en lecturas, entre otros. También puede incluir temas relacionados con el trabajo en terreno del auditor, como la administración pública, las políticas y la estructura públicas, las políticas de la administración gubernamental, la economía, las ciencias sociales o las tecnologías de la información. Es recomendable exigir a los auditores que mantengan sus habilidades mediante la obtención de un cierto número de horas de formación profesional continua cada año o en un período de dos años.

- 79) Dado que la auditoría de desempeño es un trabajo de equipo, no es recomendable realizarla en solitario, ya que los temas involucrados son complejos. En consecuencia, no todos los miembros necesitan poseer todas las habilidades mencionadas anteriormente. Además, puede que no siempre sea posible que una EFS contrate a personas que cumplan con todos los requisitos. Por lo tanto, las competencias requeridas pueden desarrollarse una vez que la persona esté en servicio, siempre que los candidatos a su nombramiento hayan demostrado claramente la mentalidad y la aptitud necesarias para el tipo de trabajo que implica la auditoría de desempeño.
- 80) El auditor debe poseer la competencia profesional adecuada para desempeñar sus tareas. Las EFS deben contratar personal con las cualificaciones adecuadas, adoptar políticas y procedimientos para desarrollar y capacitar a sus empleados para que desempeñen sus tareas con eficacia, elaborar directrices escritas sobre la realización de auditorías, respaldar las competencias y la experiencia disponibles en la EFS y revisar los procedimientos internos.

USO DE EXPERTOS EXTERNOS

- 81) En la auditoría de desempeño, se recurre a expertos para complementar las habilidades del equipo auditor y mejorar la calidad de la auditoría. Un experto, si es necesario, es una persona o firma con habilidades, conocimientos y experiencia especiales en un campo específico distinto a la auditoría. Antes de recurrir a expertos, el auditor debe asegurarse de que estos posean la competencia necesaria para los fines de la auditoría y de que estén informados sobre las condiciones y la ética requeridas. El experto debe estar bien informado sobre las normas de confidencialidad. Los expertos externos que participen en la auditoría también deben ser independientes de situaciones y relaciones que puedan afectar su objetividad. Si bien el auditor de desempeño puede utilizar el trabajo de un experto como prueba, es plenamente responsable de las conclusiones del informe de auditoría.

SUPERVISIÓN

Requisito según la ISSAI 3000:

La EFS debe asegurarse de que el trabajo del personal auditor en cada nivel y en cada fase de auditoría esté supervisado de manera apropiada durante el proceso fiscalizador. (ISSAI 3000/66)
--

ORIENTACIÓN

82) La supervisión es esencial para garantizar el cumplimiento de los objetivos de la auditoría y el mantenimiento de la calidad del trabajo. Por lo tanto, una supervisión y un control adecuados son necesarios en todos los casos, independientemente de la competencia del auditor. La supervisión de la auditoría implica proporcionar la orientación y dirección adecuadas al personal asignado a la auditoría para que aborde los objetivos y siga la metodología aplicable, manteniéndose informado sobre los problemas significativos encontrados y revisando el trabajo realizado. Más específicamente, la supervisión incluye:

- (a) Asegurarse de que todos los miembros del equipo comprendan plenamente los objetivos de la auditoría;
- (b) Asegurarse de que los procedimientos de auditoría sean adecuados y se ejecuten correctamente;
- (c) Asegurarse de que la evidencia de auditoría sea pertinente, fiable, suficiente y esté documentada;
- (d) Asegurarse del cumplimiento de las normas de auditoría internacionales y nacionales;
- (e) Hacer un seguimiento del progreso del trabajo para garantizar el cumplimiento de los presupuestos, calendarios y plazos.
- (f) Considerar la competencia y las capacidades de cada miembro del equipo del encargo, si disponen de tiempo suficiente para realizar su trabajo, si comprenden sus instrucciones y si el trabajo se lleva a cabo de acuerdo con el enfoque planificado para el encargo;
- (g) Abordar los asuntos significativos que surjan durante el encargo, considerando su relevancia y modificando el enfoque planificado según corresponda;
- (h) Apoyar al auditor cuando sea necesario para superar los desafíos de la auditoría;
- (i) Proporcionar apoyo práctico para la resolución de los problemas que surjan;

- (j) Identificar asuntos para consulta o consideración por parte de los miembros del equipo del encargo con mayor experiencia durante el encargo;

- (k) Revisar el trabajo de auditoría.

83) La naturaleza y el alcance de la supervisión del personal, la revisión del trabajo de auditoría y la evidencia de esta varía en función de diversos factores, como el tamaño de la organización de auditoría, la importancia y complejidad del trabajo, y la experiencia del personal.

84) Todo trabajo de auditoría debe ser revisado por un miembro senior del equipo de auditoría a medida que avanza la auditoría y, en particular, antes de finalizar los informes de auditoría. La revisión aporta más de un nivel de experiencia y criterio a la tarea de auditoría y debe garantizar que:

- (a) El trabajo de auditoría se ha realizado de acuerdo con el plan de auditoría;
- (b) La naturaleza, el calendario y el alcance de los procedimientos realizados son coherentes con los programas de auditoría;
- (c) Los resultados de los procedimientos de auditoría y la evidencia obtenida se reflejan claramente en la documentación de auditoría y las conclusiones alcanzadas son coherentes con los resultados del trabajo realizado;
- (d) Se han realizado consultas, cuando corresponde, y el asesoramiento resultante se ha documentado e implementado.
- (e) La evidencia obtenida es suficiente y adecuada para respaldar las observaciones, conclusiones y recomendaciones del informe.

JUICIO PROFESIONAL Y ESCEPTICISMO

Requisito según la ISSAI 3000:

El auditor debe ejercer el juicio y escepticismo profesional y considerar cuestiones desde diferentes perspectivas, manteniendo una actitud abierta y objetiva a los diversos puntos de vista y argumentos.
(ISSAI 3000/68)

ORIENTACIÓN

85) El juicio profesional consiste en la aplicación de la formación, los conocimientos y la experiencia pertinentes para tomar decisiones informadas sobre los procedimientos a seguir que resulten apropiados en las circunstancias del encargo

de auditoría. En la auditoría de desempeño, el equipo de auditoría recopila una gran cantidad de información específica de la auditoría y ejerce un alto grado de juicio profesional y discreción respecto a las cuestiones relevantes.

86) Además del personal directamente involucrado en la auditoría, el juicio profesional puede implicar la colaboración con otras partes interesadas, especialistas externos y la dirección de la organización de auditoría.

87) El juicio profesional es esencial para la correcta realización de una auditoría. Los siguientes son ejemplos de cómo se requiere el juicio profesional en el contexto de las auditorías de desempeño:

- (a) Identificar y evaluar cualquier amenaza a la independencia, incluidas las amenazas a la apariencia de independencia;
- (b) Decidir qué auditar;
- (c) Determinar el nivel requerido de comprensión del objeto de auditoría y las circunstancias relacionadas;
- (d) Determinar el/los objetivo(s), las preguntas y el alcance de la auditoría;
- (e) Determinar los criterios;
- (f) Determinar la naturaleza, el momento oportuno y el alcance de los procedimientos de auditoría;
- (g) Determinar los procedimientos de revisión y consulta necesarios para la auditoría y cómo se abordará el asesoramiento;
- (h) Determinar qué hallazgos son lo suficientemente significativos como para ser reportados;
- (i) Evaluar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada, y si es necesario profundizar en la respuesta a las preguntas de auditoría y concluir en relación con el/los objetivo(s).
- (j) Extraer conclusiones basadas en la evidencia de auditoría obtenida en comparación con los criterios y objetivos de la auditoría; y
- (k) Determinar las recomendaciones a realizar.

88) El escepticismo profesional implica mantener una distancia profesional con respecto a la entidad auditada y una actitud alerta y cuestionadora al evaluar la suficiencia e idoneidad de la evidencia de auditoría obtenida a lo largo de la auditoría. Es fundamental que el auditor ejerza escepticismo profesional y adopte

un enfoque crítico, realice evaluaciones racionales y descarte las preferencias personales y las de terceros. Los siguientes son ejemplos de cómo el escepticismo profesional es particularmente importante en el contexto de una auditoría de desempeño:

- (a) Considerar la integridad de la dirección;
- (b) Cuestionar las respuestas a las consultas y otra información obtenida de la dirección y los responsables del gobierno de la entidad;
- (c) Revisar la evaluación de riesgos como resultado de la identificación de información material o significativamente inconsistente;
- (d) Planificar procedimientos suficientes para evaluar la fiabilidad de los datos que se utilizarán durante la auditoría; y
- (e) Estar atento a la evidencia de auditoría que contradiga otra evidencia de auditoría obtenida.

89) El escepticismo profesional se demuestra a menudo en las diversas conversaciones mantenidas con el equipo de auditoría, la dirección y los responsables del gobierno de la entidad. Ejemplos de cómo se puede aplicar y evaluar el escepticismo profesional en cada etapa de la auditoría incluyen, entre otros, los siguientes:

- (a) El auditor evalúa la lógica del argumento de auditoría, las perspectivas y opiniones alternativas presentadas, y modifica, cuando sea necesario, su comprensión durante el transcurso de la auditoría, en lugar de basarse únicamente en la evidencia que respalda la conclusión.
- (b) El auditor cuestiona las opiniones y suposiciones de la dirección, no solo las acepta.
- (c) El auditor evalúa la fiabilidad de la fuente de los documentos.

90) El auditor debe ser receptivo a las opiniones y argumentos, y considerar las cuestiones desde diferentes perspectivas. Esto es necesario para evitar errores de juicio o sesgos cognitivos. Por lo tanto, es importante que el auditor ejerza un escepticismo profesional y adopte un enfoque crítico, realice evaluaciones racionales y descarte las preferencias personales y las de terceros.

Requisito según la ISSAI 3000:

El auditor debe evaluar el riesgo de fraude al planificar la auditoría, y estar alerta a la posibilidad de fraude durante todo el proceso de auditoría.

ORIENTACIÓN

- 91) El fraude se define como un acto intencional por parte de una o más personas, entre empleados, directivos, responsables de la gobernanza o terceros, que implica el uso de engaños para obtener una ventaja injusta o ilegal, como:
- (a) Abuso de confianza;
 - (b) Concesión colusoria de subvenciones y contribuciones;
 - (c) Licitación o adjudicación colusoria de contratos;
 - (d) Engaño;
 - (e) Actos deshonestos;
 - (f) Falsa representación;
 - (g) Ocultación fraudulenta;
 - (h) Actos ilegales;
 - (i) Inexactitudes intencionales;
 - (j) Irregularidades;
 - (k) Sobornos;
 - (l) Comisiones secretas; y
 - (m) Robo.
- 92) A diferencia del error, el fraude es intencional y generalmente implica la ocultación deliberada de hechos. Puede involucrar a uno o más miembros de la entidad auditada o a terceros. La responsabilidad principal de la prevención y detección del fraude recae tanto en los responsables del gobierno de la entidad auditada como en la dirección de la misma. Las responsabilidades del auditor son identificar y evaluar el riesgo de fraude cuando este sea significativo. El auditor también debe determinar los procedimientos de auditoría en respuesta a dichos riesgos.
- 93) El auditor debe mantener una actitud de escepticismo profesional durante la fase de planificación y durante toda la auditoría, ya que, por lo general, la dirección y los empleados involucrados en fraudes tomarán medidas para ocultar el fraude al auditor y a otras personas, tanto dentro como fuera de la entidad auditada. Al

realizar auditorías, el auditor debe ser consciente de la posibilidad de fraude relacionado con el objeto de la auditoría (por ejemplo, en contrataciones o subvenciones y contribuciones). Si el auditor sospecha o detecta fraude, debe informar al supervisor y a las autoridades competentes para que tomen las medidas pertinentes.

Requisito según la ISSAI 3000:

El auditor debe mantener un elevado estándar de comportamiento profesional..

(ISSAI 3000/75)

ORIENTACIÓN

- 94) Las altas expectativas para la profesión de auditoría incluyen el cumplimiento de todas las obligaciones legales, reglamentarias y profesionales pertinentes, y la evitación de cualquier conducta que pueda desacreditar el trabajo del auditor, incluyendo acciones que podrían llevar a un tercero objetivo con conocimiento de la información relevante a concluir que el trabajo del auditor fue profesionalmente deficiente. Se espera que el auditor aplique un enfoque sistemático de auditoría y la debida diligencia en todas las fases del proceso de auditoría. La debida diligencia generalmente se refiere al cuidado que una persona con prudencia normal habría ejercido al realizar un trabajo determinado. Esto incluye la debida diligencia en la planificación de la auditoría, la recopilación y evaluación de la evidencia, y en la presentación de los hallazgos, conclusiones y recomendaciones. El equipo de auditoría y la EFS deben ejercer la debida diligencia y preocupación en el cumplimiento de las normas de auditoría.
- 95) Las legislaturas y los ciudadanos esperan que la EFS y sus auditores mantengan un alto nivel de competencia. Esto subraya la necesidad de mantener las habilidades y competencias profesionales individuales manteniéndose al día y cumpliendo con las novedades en las normas profesionales y la legislación pertinente. La expectativa de actuar con la debida diligencia exige que el auditor actúe con diligencia y de acuerdo con las normas técnicas y profesionales aplicables al realizar auditorías de desempeño. La diligencia incluye la responsabilidad de actuar con cuidado en relación con un encargo.
- 96) Se debe mantener un alto nivel de comportamiento profesional durante todo el proceso de auditoría, desde la selección del tema y la planificación de la auditoría hasta la elaboración de informes. Es importante que el auditor trabaje de forma sistemática, con la debida diligencia y objetividad. Una buena práctica es el uso de programas de auditoría, que son planes de trabajo detallados para guiar la ejecución del trabajo.

Requisito según la ISSAI 3000:

El auditor debe estar dispuesto a innovar durante todo el proceso de auditoría

(ISSAI 3000/77)

ORIENTACIÓN

- 97) Al ser creativo, flexible e ingenioso, el auditor estará en mejor posición para identificar oportunidades para desarrollar enfoques de auditoría innovadores para recopilar, interpretar y analizar información. Es importante reconocer que las diferentes etapas del proceso de auditoría ofrecen diferentes niveles de oportunidades de innovación. Durante la etapa de planificación, el auditor puede tener la mayor oportunidad de innovar mientras aún está en el proceso de determinar los mejores enfoques y técnicas de auditoría aplicables.
- 98) Dentro de la auditoría y en los campos de la evaluación y las ciencias sociales, las metodologías evolucionarán y se desarrollarán, y podrían establecerse nuevas técnicas y tecnologías para la recopilación y el análisis de evidencia que mejoren la calidad de la auditoría y el informe de auditoría. A medida que las EFS adoptan nuevas técnicas y tecnologías como resultado de esto, el auditor debe ser perspicaz y estar dispuesto a probar nuevas técnicas y metodologías. Herramientas como el análisis y la minería de datos pueden utilizarse, por ejemplo, para identificar tendencias, patrones y conocimiento a partir de grandes cantidades de datos. El uso de análisis de datos mejorados puede conducir a evaluaciones de riesgos más precisas, una ejecución más eficiente de la auditoría y una elaboración de informes más eficaz. Otros ejemplos de innovación incluyen el uso generalizado de documentos de trabajo electrónicos y sistemas de gestión del conocimiento para compartir información que podría ser útil para varios equipos de auditoría, así como el uso de drones con fines fotográficos (por ejemplo, en auditorías de desempeño agrícola).
- 99) Una EFS necesita fomentar una cultura innovadora, y los auditores necesitan aprender unos de otros y abrir sus mentes a hacer las cosas de manera diferente. En otras palabras, una EFS podría:
- (a) Promover métodos innovadores, económicos, sostenibles y basados en la web para que las EFS intercambien opiniones, documentos y experiencias;
 - (b) Fomentar auditorías colaborativas sobre temas relevantes y fomentar la experimentación con nuevos enfoques, técnicas y presentación de informes;

- (c) Dar ejemplo en su gobernanza y modus operandi;
- (d) Solicitar una evaluación independiente de su propia gobernanza y modus operandi;
- (e) Facilitar actividades para desarrollar su capacidad de comunicar el mensaje de manera eficaz; y
- (f) Mantenerse informado sobre las nuevas metodologías de evaluación.

CONTROL DE CALIDAD

Requisito según la ISSAI 3000:

La EFS debe establecer y mantener un sistema para salvaguardar la calidad, que debe ser observado por el auditor para asegurarse de que todos los requerimientos estén satisfechos, y que haga énfasis en informes de auditoría apropiados, equilibrados y justos que agreguen valor y respondan a las preguntas de auditoría.
(ISSAI 3000/79)

CONTROL DE CALIDAD (DURANTE LA AUDITORÍA)

- 100) Un sistema de control de calidad incluye políticas y procedimientos diseñados para proporcionar a la EFS una seguridad razonable de que ella y su personal cumplen con los estándares profesionales y los requisitos legales y reglamentarios aplicables. El objetivo es garantizar que las auditorías se realicen a un alto nivel de calidad constante. Los procedimientos de control de calidad abarcan aspectos como la dirección, la supervisión y la revisión del proceso de auditoría, así como la necesidad de consultas para tomar decisiones sobre asuntos complejos o controvertidos.
- 101) El sistema de control de calidad (CC) debe diseñarse de manera que sea adecuado al mandato y las circunstancias de la EFS y pueda responder a sus riesgos para la calidad. Para que el sistema de control de calidad sea eficaz, debe formar parte de la estrategia, la cultura, las políticas y los procedimientos de la EFS. De esta manera, la calidad se integra en la ejecución de la auditoría y la elaboración del informe, en lugar de ser un proceso adicional una vez elaborado el informe (véase el apartado de control de calidad más adelante). Mantener un sistema de control de calidad requiere un seguimiento continuo y un compromiso con la mejora continua.
- 102) Los procedimientos de CC deben ser parte integral de la realización de cada auditoría de desempeño para minimizar los riesgos de error e impulsar la coherencia en la ejecución. Estos procedimientos deben documentarse e incluir, por ejemplo, los distintos pasos del proceso de auditoría y las comprobaciones que deben realizarse (como la revisión por la dirección, la revisión por pares del

borrador y la revisión editorial de los informes finales). Puede ser útil que la EFS defina primero claramente las características de lo que constituye un informe de auditoría de alta calidad.

- 103) Un aspecto clave de cualquier auditoría de desempeño es la consulta formal e informal que se lleva a cabo dentro de los equipos de auditoría, entre los equipos de auditoría y con especialistas internos o externos. La consulta durante un encargo de auditoría de aseguramiento es importante, ya que ayuda a promover la calidad y mejora la aplicación del juicio profesional, además de reducir el riesgo de error. La consulta es ventajosa para alcanzar conclusiones sólidas y garantizar que el informe sea adecuado, justo y equilibrado, y que aporte valor. Es recomendable documentar las consultas clave realizadas, la naturaleza del asesoramiento recibido y la forma en que el equipo de auditoría lo gestiona.
- 104) Un componente clave del control de calidad es un revisor de control de calidad del trabajo (RCC). Un RCC es una persona independiente del equipo auditor que realiza una evaluación objetiva de los asuntos significativos, incluyendo los riesgos identificados y los juicios significativos emitidos por el equipo auditor, así como las conclusiones a las que llegó este al elaborar el informe de auditoría. Es una buena práctica designar un RCC para las auditorías de alto riesgo, según lo definido por la EFS.
- 105) Es difícil para una EFS desarrollar procedimientos de control de calidad eficaces a nivel individual que garanticen informes de auditoría de desempeño de alta calidad en toda la organización. Por lo tanto, es importante desarrollar dichos procedimientos a nivel institucional. Es igualmente importante que el auditor sea y se mantenga competente, motivado y receptivo a la retroalimentación del control de calidad. Por lo tanto, los procedimientos de control deben complementarse con apoyo, como capacitación en el trabajo y orientación para el equipo auditor.
- 106) Véase la ISSAI 140 - Gestión de la Calidad en las EFS para obtener orientación adicional sobre control de calidad.

GARANTÍA DE CALIDAD (TRAS FINALIZAR LA AUDITORÍA)

- 107) Un proceso de garantía de calidad permite que las auditorías se evalúen de forma independiente después de su finalización de manera consistente con respecto a criterios específicos. El objetivo principal de un proceso de garantía de calidad es monitorear el sistema de control de calidad de la EFS tal como fue diseñado y evaluar si los controles apropiados están implementados y funcionan apropiadamente. Llevar a cabo un proceso de control de calidad descrito anteriormente sería el primer paso que el proceso de garantía de calidad revisaría y la EFS podría desarrollar sus propios criterios. Según sus circunstancias particulares, con ejemplos de preguntas basadas en criterios que incluyen:

- (a) ¿En qué medida el informe describe claramente el contexto dentro del cuál es el área examinada?

- (b) ¿En qué medida el informe está bien estructurado y redactado y no incluye un resumen ejecutivo efectivo?
 - (c) ¿En qué medida se establece claramente la justificación del alcance?
 - (d) ¿Está claramente establecida la metodología de auditoría?
 - (e) ¿En qué medida los hallazgos, conclusiones y recomendaciones del informe fueron equilibrados, lógicos, consistentes y respaldados por la evidencia citada?
 - (f) ¿Hasta qué punto la auditoría ha logrado concluir en relación con sus objetivos y proporcionar información útil para ayudar a mejorar los servicios públicos?
 - (g) ¿En qué medida existe suficiente documentación sobre las competencias del equipo, los procedimientos de auditoría realizados, la evidencia que respalda los hallazgos, las consultas realizadas y el tratamiento de los comentarios recibidos, y la supervisión?
- 108) Quienes llevan a cabo el control de calidad independiente podrían ser miembros de alto nivel de la unidad de auditoría de desempeño (sin participación en la realización de la auditoría) o externos. Para este fin también podría considerarse una revisión por pares, realizada por miembros de otras EFS nacionales. El beneficio de una revisión por pares es que los miembros entienden claramente el papel y las responsabilidades de la EFS, mientras que al mismo tiempo mantienen la distancia con la EFS para permitir que su evaluación sea independiente. El uso de control de calidad externo brinda una oportunidad para que la EFS demuestre su responsabilidad ante las partes interesadas, entendiendo que la razón principal del control de calidad es mejorar las auditorías, el proceso de auditoría y el sistema de control de calidad. La EFS puede utilizar los resultados de las revisiones de calidad haciendo circular buenos ejemplos de informes de auditoría de desempeño dentro de la EFS para beneficio de todos los auditores. Cuando se determine que es necesario fortalecer los informes de auditoría de desempeño, los miembros del personal superior deben evaluar el sistema de control de calidad para identificar qué controles podrían necesitar fortalecimiento para producir informes de auditoría de desempeño que cumplan con los estándares de la EFS, y trabajar con los equipos de auditoría para identificar las lecciones aprendidas y las posibilidades de capacitación, tutoría y asesoramiento en áreas específicas.

MATERIALIDAD

Requisito según ISSAI 3000:

El auditor debe considerar la materialidad de todas las etapas del proceso de auditoría, incluidos los aspectos financiero, social y político del asunto en cuestión, con la finalidad de entregar tanto valor agregado como sea posible. (ISSAI 3000/83)
--

ORIENTACIÓN

- 109) La materialidad es la importancia relativa de un asunto, en el contexto en el que se está considerando, que puede cambiar o influir en las decisiones de los usuarios del informe, como los poderes legislativo o ejecutivo. La materialidad puede considerarse en el contexto de factores cuantitativos y cualitativos, como la magnitud relativa, la naturaleza y el efecto sobre el tema tratado, y los intereses expresados por los usuarios o destinatarios previstos. Además del valor monetario, la materialidad incluye cuestiones de relevancia social y política, cumplimiento normativo, transparencia, gobernanza y rendición de cuentas. La materialidad puede variar con el tiempo y depender de la perspectiva de los usuarios previstos y las partes responsables.
- 110) Los factores cualitativos pueden incluir aspectos como:
- (a) Si un hallazgo es resultado de un acto intencional (fraude) o no intencional.
 - (b) Si un aspecto particular del programa o entidad es significativo en relación con la naturaleza, visibilidad y sensibilidad del programa o entidad auditada.
 - (c) Si la salud o seguridad de los ciudadanos se ve afectada.
 - (d) Si un hallazgo se relaciona con la transparencia o la rendición de cuentas.
- 111) La consideración de la materialidad es relevante en todos los aspectos de las auditorías de desempeño. Por lo tanto, el auditor debe considerar la materialidad al seleccionar los temas de auditoría, determinar el/los objetivo(s), las preguntas y el alcance de la auditoría, definir los criterios, evaluar la evidencia, documentar los hallazgos y elaborar las conclusiones y recomendaciones.
- 112) Los hallazgos se consideran materiales si, individualmente o en conjunto, cabe esperar razonablemente que influyan en las decisiones pertinentes tomadas por los usuarios previstos con base en el informe de auditoría. La consideración de la materialidad por parte del auditor es una cuestión de juicio profesional y se ve afectada por su percepción de las necesidades comunes de información de los usuarios previstos.
- 113) Los factores cuantitativos se relacionan con la magnitud de los hallazgos expresados numéricamente. El auditor debe considerar el efecto agregado de los hallazgos individualmente insignificantes.

DOCUMENTACIÓN

Requisito según la ISSAI 3000:

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

(ISSAI 3000/86)

ORIENTACIÓN

- 114) El auditor debe conservar todos los documentos relevantes recopilados y generados durante una auditoría de desempeño. Algunos ejemplos de los tipos de registros que generalmente se espera documentar en la mayoría de las auditorías de desempeño incluyen: (a) detalles del plan y la metodología de auditoría, (b) resultados del trabajo en terreno y el análisis, (c) comunicaciones y retroalimentación con la entidad auditada, y (d) revisiones de supervisión y otras medidas de control de calidad. Sin embargo, las circunstancias particulares de la auditoría de desempeño determinarán el propósito y el contexto específicos de la documentación de auditoría. Esto incluye comunicaciones sustantivas por correo electrónico enviadas o recibidas de un funcionario de la entidad auditada o de un tercero que sean relevantes para la auditoría y estén relacionadas con el informe. La documentación registra quién realizó el trabajo de auditoría y la fecha de finalización de este. La documentación del trabajo de auditoría debe ser suficiente para que un auditor experimentado sin experiencia previa en la auditoría pueda comprender:

- (a) La naturaleza, el momento y el alcance del trabajo realizado;
- (b) Los hallazgos del trabajo de auditoría y la evidencia de auditoría obtenida;
y
- (c) Asuntos significativos que surjan durante la auditoría (por ejemplo, cambios en el alcance o el enfoque de la auditoría, decisiones sobre un nuevo factor de riesgo identificado durante el curso de la auditoría, medidas adoptadas como resultado de un desacuerdo entre la entidad

auditora y el equipo), las conclusiones alcanzadas al respecto y los juicios profesionales significativos emitidos para llegar a dichas conclusiones.

- 115) Si, en el contexto de una auditoría de desempeño, el auditor recopila datos o información personal, debe asegurarse de que estén adecuadamente protegidos. La naturaleza y la sensibilidad de la información son factores que determinan qué nivel de seguridad es adecuado.
- 116) Al determinar la naturaleza y el alcance de la documentación para un área de auditoría o un paso del procedimiento en particular, el auditor generalmente necesita más documentación de auditoría cuando:
 - (a) El riesgo es alto (el riesgo asociado con la realización de la auditoría o cuando el hallazgo es significativo, sensible o controvertido);
 - (b) se requiere mayor juicio al realizar el trabajo o evaluar los resultados; y
 - (c) la evidencia es más significativa (es decir, la evidencia es crucial para concluir sobre los objetivos de la auditoría).
- 117) Es aconsejable que la documentación incluya un sistema que compare el informe de auditoría con los papeles de trabajo.
- 118) El auditor debe adoptar procedimientos adecuados para mantener la confidencialidad y la custodia segura de los papeles de trabajo. El auditor también debe conservar los papeles de trabajo durante un período suficiente para cumplir con los requisitos legales, reglamentarios, administrativos y profesionales de conservación de registros, y para realizar actividades de seguimiento de la auditoría.

APÉNDICE:

Desarrollo de una Función de Auditoría de Desempeño

INTRODUCCIÓN

1. La auditoría de desempeño enriquece considerablemente la rendición de cuentas pública y permite a la EFS realizar contribuciones prácticas para mejorar la eficiencia y la eficacia de la administración pública. Esta guía tiene como objetivo exponer los beneficios que la introducción de la auditoría de desempeño ofrece a una EFS y abordar algunos de los aspectos clave a considerar al introducir y mantener la auditoría de desempeño en una EFS. El público objetivo principal de la guía es el Titular de la EFS y su personal directivo superior, para ayudarles a comprender los requisitos y los desafíos que deben afrontar.
2. La idea es centrarse en las necesidades estratégicas y las implicaciones generales de la introducción de una función de auditoría de desempeño sostenible. Las EFS operan bajo diferentes mandatos y modelos, y su tamaño y cultura administrativa varían en todo el mundo. Por lo tanto, no es posible elaborar directrices detalladas aplicables a todas. Por lo tanto, este documento se centra en los desafíos estratégicos relacionados con el proceso de implementación y los recursos necesarios. También destaca las características clave de la auditoría de desempeño y su importancia para las EFS, las administraciones públicas y la sociedad en su conjunto.
3. Un número significativo de EFS ha encontrado dificultades para implementar una función de auditoría de desempeño sostenible. Además de los factores políticos y administrativos, también debe reconocerse la complejidad y el desafío de la auditoría de desempeño en sí. La experiencia ha demostrado que puede llevar años desarrollar esta forma de trabajo de auditoría de manera sostenible. Además, contar con una sólida función de auditoría financiera y de cumplimiento no garantiza el éxito en la auditoría de desempeño, ya que esta es una disciplina muy diferente.
4. Estas directrices constan de cuatro capítulos principales:
 - a) Capítulo 2: presenta los principios clave de la auditoría de desempeño y describe los beneficios internos y externos de este tipo de trabajo;

- b) Capítulo 3: señala los principales desafíos de la introducción de la auditoría de desempeño;
 - c) Capítulo 4: destaca los aspectos clave a considerar al iniciar la auditoría de desempeño; y
 - d) Capítulo 5: ofrece un resumen de los principales aspectos para una función de auditoría de desempeño sostenible.
5. Como parte del mantenimiento regular obligatorio del Marco de Pronunciamientos Profesionales de la INTOSAI (IFPP), este apéndice fue revisado e incorporado a la ISSAI 3100 en 2016 y a la GUID 3910 en 2021, tras el proceso de migración.

NATURALEZA Y BENEFICIOS DE LA AUDITORÍA DE DESEMPEÑO

¿Qué es la auditoría de desempeño?

6. La auditoría de desempeño realizada por las EFS es un examen independiente, objetivo y fiable que determina si las empresas, sistemas, operaciones, programas, actividades u organizaciones gubernamentales funcionan de conformidad con los principios de economía, eficiencia y/o eficacia, y si existen posibilidades de mejora (ISSAI 3000/17).
7. La auditoría de desempeño consiste en analizar y evaluar el desempeño de los programas gubernamentales o servicios públicos. Es una actividad basada en la información que requiere capacidad analítica y creativa. A diferencia de la auditoría financiera, se centra en la actividad y los resultados, más que en las cuentas. Y, a diferencia de la auditoría de cumplimiento, se centra en las intenciones de las intervenciones gubernamentales y en los conceptos de economía, eficiencia y eficacia. Las preguntas básicas de la auditoría de desempeño son:
 - a) ¿Se han tomado las medidas correctas?
 - b) De ser así, ¿se han hecho correctamente?
 - c) De no ser así, ¿cuáles son las causas?
8. Las perspectivas y las entidades que se auditan varían; por ejemplo, se pueden auditar tanto departamentos individuales como programas y empresas gubernamentales. Algunas de las principales diferencias entre la auditoría de desempeño y la auditoría financiera se resumen a continuación.

Aspectos	Auditoria de desempeño	Auditoria financiera
Propósito	Evaluar si intervenciones o medidas de gobierno han sido desarrolladas de acuerdo con los principios de economía eficiencia y efectividad.	Evaluar si las operaciones financieras han sido llevadas a cabo de acuerdo con la legislación y regulaciones y si las cuentas y estados financieros son

		verdaderos y justos, es decir, fiables.
Enfoque	Políticas, programas, organización, actividades y sistemas de gestión.	Transacciones financieras, contabilidad, estados financieros y procedimientos claves de control.
Base académica y experiencia relevante	Economía, ciencias políticas, sociología etc. Experiencia en investigaciones o evaluaciones profesionales, y familiaridad con métodos aplicados en ciencias sociales así como otros métodos/habilidades relevantes.	Contabilidad y derecho. Habilidades profesionales de auditoría.
Métodos	Varia de auditoría en auditoría.	Formato estandarizado.
Criterios de auditoría	Más abierto al juicio del auditor. Criterios únicos para la auditoría individual.	Menos abierto al juicio del auditor. Criterios estandarizados impuestos por la legislación y regulaciones para todos los auditores.
Reportes	Informes especiales publicados ad hoc. Estructura y contenido variado, dependiendo de los objetivos.	Opinión y/o reporte anual. Medianamente estandarizado.

9. Puede encontrar más información sobre la definición de economía, eficiencia y eficacia, y cómo la auditoría de desempeño proporciona nueva información en la GUID 3910 Conceptos Centrales para la Auditoría de Desempeño.

BENEFICIOS EXTERNOS

10. La auditoría de desempeño cumple importantes funciones, tanto en relación con el público en general, como con el poder legislativo, el gobierno y las entidades auditadas.
11. El principio democrático se basa en el derecho del público a exigir cuentas al gobierno mediante elecciones generales. Para que este principio sea relevante, el público necesita información sobre cómo se gastan los recursos públicos y cómo funcionan los servicios públicos. Al proporcionar información objetiva y fiable

sobre estos temas, la auditoría de desempeño contribuye a la transparencia y la rendición de cuentas.

12. La auditoría de desempeño también desempeña un papel importante para mantener al poder legislativo bien informado sobre las acciones del gobierno y el resultado de sus propias decisiones. El poder legislativo necesita información fiable e independiente sobre los resultados y efectos de los programas y decisiones. La auditoría de desempeño representa una fuente única de información, ya que no representa a activistas ni instituciones políticas. También puede ser útil para el gobierno obtener una evaluación independiente del resultado de sus decisiones, el desempeño de los servicios públicos y las causas de posibles problemas de desempeño.
13. La auditoría de desempeño incentiva el aprendizaje y el cambio en el sector público, al proporcionar nueva información y visibilizar diversos desafíos. También aborda problemas que van más allá del mandato del auditado al incluir el tema en la agenda política. Contribuye a la mejora y la reforma de la administración pública y el gobierno. De esta manera, la auditoría de desempeño aporta un valor que va mucho más allá del de un mecanismo de control.

BENEFICIOS INTERNOS

14. La auditoría de desempeño fomenta la diversidad cultural, la creatividad y el aprendizaje en la EFS, lo que lleva a los auditores a centrarse en cuestiones sociales, políticas y económicas relevantes.
15. Tiene el potencial de aumentar la visibilidad de las EFS en los medios de comunicación, ya que los temas de auditoría de desempeño atraen a un público más amplio. Esto puede tener un efecto colateral: aumentar la motivación de los auditores dentro de la EFS gracias a la visibilidad de su trabajo.
16. Dado que el objetivo de la auditoría de desempeño es identificar posibles mejoras en la eficiencia de la administración pública (y, por lo tanto, ayudar a ahorrar gastos gubernamentales), la credibilidad obtenida con este tipo de auditoría puede incentivar a los gobiernos y al poder legislativo a asignar recursos humanos y financieros a la EFS.

LOS DESAFÍOS DE LA INTRODUCCIÓN DE LA AUDITORÍA DE DESEMPEÑO

17. Estos son varios aspectos que el titular de una EFS debe abordar al desarrollar una capacidad sostenible para la auditoría de desempeño. La implementación exitosa de la auditoría de desempeño requiere apoyo político, una regulación adecuada, liderazgo y la participación de la dirección. El titular de la EFS debe garantizar la financiación suficiente y buscar socios que puedan contribuir al desarrollo de capacidades y al control de calidad.

SE REQUIERE UN COMPROMISO A LARGO PLAZO DE LA DIRECCIÓN.

18. Es importante que el titular de la EFS tenga en cuenta que la auditoría de desempeño es diferente, exigente y requiere tiempo para su implementación. El titular de la EFS debe comunicar una visión clara del propósito de la auditoría de desempeño y los resultados deseados. La introducción de la auditoría de desempeño requiere un compromiso personal del titular de la EFS, y también es importante lograr la participación de la dirección y su capacitación profesional.
19. La experiencia demuestra que la introducción de la auditoría de desempeño a menudo requiere cambios de actitud, estilo de gestión, comportamiento organizacional, prácticas de contratación, etc. Requiere que los líderes publiquen informes críticos de auditoría de desempeño, especialmente en un entorno menos acostumbrado a tales críticas. Se requiere valentía para revelar el bajo desempeño de los programas o servicios gubernamentales, incluso cuando se respalda con evidencia y argumentos fiables, objetivos y equilibrados. La auditoría de desempeño requiere habilidades que las EFS con poca o ninguna experiencia en el campo deberán adquirir.

UN MANDATO ADECUADO ES VITAL

20. El titular de la EFS debe procurar obtener un mandato legal adecuado que cumpla los siguientes criterios:
 - a) Un mandato para realizar auditorías de desempeño sobre la economía, la eficiencia y la eficacia de los programas y entidades gubernamentales;
 - b) Libertad para seleccionar qué auditar, cuándo auditar y cómo auditar, así como para concluir e informar sobre los hallazgos;
 - c) Libertad para hacer públicos los resultados de la auditoría;
 - d) Acceso a toda la información necesaria para realizar la auditoría; y
 - e) Libertad para decidir a quién contratar.

LA IMPORTANCIA DE CONSTRUIR RELACIONES CON LAS PARTES INTERESADAS

21. El titular de la EFS debe estar preparado para promover el valor de la auditoría de desempeño entre diversas partes interesadas. La EFS debe identificar a sus grupos clave de partes interesadas y establecer una comunicación bidireccional eficaz con ellos. Una razón para ello es permitir que la EFS comprenda plenamente las necesidades y expectativas de los diferentes grupos para poder tomar decisiones basadas en el conocimiento de dichas expectativas. Otra razón es brindar a la EFS la oportunidad de explicar el propósito de la auditoría de desempeño a las partes interesadas.

22. Al considerar la comunicación con las partes interesadas en la auditoría de desempeño, es importante reconocer que algunas partes interesadas serán los contactos habituales de la EFS, como el poder legislativo y los organismos gubernamentales, pero otras pueden ser grupos nuevos con los que no se ha interactuado previamente, como las comunidades académica y empresarial, la ciudadanía y sus representantes, instituciones de investigación, grupos de interés, organismos independientes como organizaciones no gubernamentales, políticos y representantes de los medios de comunicación.
23. Para desarrollar buenas relaciones con el poder legislativo y el gobierno, el titular de la EFS también debe colaborar estrechamente con estas partes interesadas. El titular de la EFS debe desarrollar procedimientos para comunicarse con los medios de comunicación, el auditado y otras partes interesadas clave, y establecer redes cuando corresponda. Algunos de los grupos de partes interesadas clave se analizan a continuación, pero la lista no pretende ser exhaustiva.

El Poder Legislativo

24. El poder legislativo debe estar convencido de la necesidad de la auditoría de desempeño si desea apoyar la provisión de fondos adicionales para su introducción en la EFS. Es importante que el titular de la EFS gestione cuidadosamente las expectativas del poder legislativo, ya que es poco probable que la auditoría de desempeño produzca resultados e impactos inmediatos a partir de cualquier decisión de invertir en ella: los beneficios se verán a mediano y largo plazo.
25. El poder legislativo debe ser consciente de que la auditoría de desempeño consiste en identificar oportunidades de mejora en la economía, la eficiencia y la eficacia. Es más probable que la reforma del sector público y la mejora del gobierno se concreten si existe un mecanismo parlamentario para examinar los informes de auditoría de desempeño. El poder legislativo debe establecer un procedimiento claro para recibir y deliberar sobre los informes de auditoría de desempeño a fin de garantizar que se tomen las medidas adecuadas. La EFS debe dejar claro que señalar y culpar a las personas no es el propósito de la auditoría de desempeño. Dichos informes tampoco deben traspasar los límites del terreno político.
26. En algunos casos, las EFS necesitarán buscar cambios legislativos que les permitan realizar auditorías de desempeño. En tales casos, la EFS podría necesitar diversos medios para ayudar a la legislatura a comprender el valor de este tipo de auditoría. Esto podría implicar visitas a otros poderes legislativos, presentaciones sobre el impacto del trabajo y reuniones con representantes de EFS con amplia experiencia en auditoría de desempeño.
27. La EFS deberá determinar las preferencias de la legislatura para las auditorías de desempeño en relación con:

- (a) Reuniones para definir temas de auditoría de desempeño de interés para el poder legislativo;
- (b) Establecer una buena relación de trabajo entre el poder legislativo y la EFS que garantice el debate de los informes de auditoría; y
- (c) Información adicional que la legislatura pueda requerir para que quienes trabajan con los informes de auditoría de desempeño de la EFS puedan interactuar eficazmente con el gobierno, por ejemplo, mediante audiencias de comisiones que incluyan preguntas a funcionarios de los organismos auditados y la elaboración de informes legislativos.

Organismos auditados involucrados

- 28. La relación entre la EFS y el gobierno es a largo plazo. Ambas partes deben cooperar para identificar maneras constructivas de trabajar juntas. Se debe esforzarse por concienciar a los organismos auditados sobre los procedimientos relacionados con la auditoría de desempeño.
- 29. En la auditoría de desempeño, la EFS busca lograr cambios beneficiosos en las operaciones del gobierno. Por lo tanto, apoya el interés del gobierno en ayudarlo a alcanzar sus objetivos. No es necesariamente una crítica al gobierno cuando una EFS señala el camino hacia un mejor desempeño, ya que constantemente surgen nuevas oportunidades de mejora.
- 30. Es importante asegurar que las autoridades gubernamentales conozcan los procedimientos relacionados con la auditoría de desempeño y comprendan los requisitos clave de esta.
- 31. En algunos países, el Ministerio de Hacienda es un punto de contacto central clave para la EFS y un aliado potencial. Desarrollar una buena comunicación con el Ministerio de Hacienda sobre auditoría de desempeño permitirá a la EFS lograr impactos intergubernamentales en temas de auditoría de desempeño. La EFS se beneficiará de la estrecha colaboración con el Ministerio de Hacienda para fortalecer el apoyo a las recomendaciones de auditoría de desempeño y las propuestas de mejoras sistémicas en todo el gobierno. Mantener una buena comunicación con los organismos auditados es igualmente importante.
- 32. Las EFS deben ser equilibradas y objetivas en las comunicaciones que involucran tanto al Ministerio de Hacienda como a los organismos auditados, para garantizar que no se las perciba como si estuvieran tomando partido por ninguna de las partes.
- 33. Un diálogo sólido con las autoridades involucradas es fundamental para lograr mejoras reales en el gobierno. Si bien una EFS debe mantener su independencia

del auditado, el desarrollo de relaciones profesionales sólidas y abiertas probablemente facilitará que su personal realice auditorías rigurosas y útiles.

34. El acuerdo sobre las conclusiones entre la EFS y los organismos auditados involucrados también puede aumentar el impacto de la auditoría. Si la EFS demuestra que reconoce las presiones bajo las que debe operar el organismo auditado y está dispuesta a reconocer los logros de los organismos auditados, así como los aspectos que aún quedan por hacer, es probable que el auditado sea más abierto en sus comunicaciones con la EFS. Además, la EFS podría observar que la entidad auditada está más dispuesta a proporcionar acceso a las personas y los datos necesarios para la auditoría de desempeño. Se deben aclarar las responsabilidades mutuas en cuanto al intercambio de información.

Ciudadanos

35. Es importante considerar los intereses de los ciudadanos en la auditoría de desempeño. Los ciudadanos son una fuente de ideas para la auditoría de desempeño, una fuente de demanda de auditoría de desempeño y usuarios de los informes de auditoría de desempeño. Se puede contactar con ellos directamente o a través de organizaciones no gubernamentales que los representan.
36. La EFS deberá considerar la mejor manera de comunicarse con el público. Dependiendo de las circunstancias del país de la EFS, esto podría incluir una combinación de entrevistas en los medios de comunicación, artículos en diversas publicaciones, folletos en lugares públicos como bibliotecas y el uso del sitio web de la EFS. La EFS podría utilizar estos medios para explicar el nuevo enfoque de auditoría de desempeño y cómo le permitirá verificar que el gobierno utiliza el dinero de los contribuyentes de forma económica, eficiente y eficaz. El sitio web de la EFS también podría incluir notificaciones de futuras auditorías de desempeño, invitando a quienes tengan intereses particulares a contactar con la EFS con sus comentarios, en particular sobre la prestación de servicios.

Los medios de comunicación

37. También es importante que la EFS mantenga una buena comunicación con los medios. Estos pueden servir de puente hacia la ciudadanía y su visión de los servicios públicos. En ocasiones, la opinión pública, expresada por los medios de comunicación, proporciona mayor apoyo e impacto a los temas e informes de auditoría.

Otras partes interesadas clave

38. Otras partes interesadas externas importantes son los representantes de la comunidad académica. Poseen conocimientos especializados en áreas específicas de auditoría y pueden aportar una visión más objetiva, menos limitada por intereses personales. Por lo tanto, los académicos pueden servir como interlocutores idóneos, colectores y, en ocasiones, también consultores en todas

las etapas de una auditoría. Además, los académicos suelen ser candidatos potenciales idóneos para la función de auditoría de desempeño de la EFS. La comunidad profesional de auditoría de desempeño, tanto nacional como internacional, también es una fuente de aportaciones. En ocasiones, la comunidad empresarial también puede aportar su experiencia en temas específicos de auditoría de desempeño.

39. Las organizaciones no gubernamentales pueden ser una fuente útil de ideas. Es posible que hayan realizado su propia investigación mediante encuestas y estudios de caso, y que tengan diversos contactos relevantes. La sociedad civil puede verse motivada a presionar al poder legislativo para que actúe, especialmente si la EFS proporciona material de alto perfil que les resulte de interés.

Temas organizativos que necesitan ser abordados

40. La auditoría de desempeño es una actividad basada en el conocimiento, y un trabajo de alta calidad es fundamental. Debido a sus características especiales, requiere competencias específicas. Es una disciplina de investigación que requiere flexibilidad, imaginación y capacidad analítica. Los procedimientos, métodos y normas excesivamente detallados pueden, de hecho, obstaculizar el funcionamiento eficaz de la auditoría de desempeño.
41. La capacidad de contratar al personal adecuado es un factor crucial. Las EFS con amplia experiencia en auditoría de desempeño comprenden que realizar auditorías de desempeño requiere habilidades diferentes a las de la auditoría financiera. Por lo tanto, un proceso de contratación adecuado es esencial.
42. Generalmente, se exige que los auditores de desempeño posean un título universitario. Se valorará la experiencia en trabajos de investigación/evaluación cualificados. Competencias personales como la creatividad, la receptividad, la integridad y las habilidades orales y escritas son vitales. También es necesario estar familiarizado con los métodos aplicados en las ciencias sociales, así como con otros métodos y habilidades relevantes. Un buen conocimiento de la gestión organizacional también ayuda a garantizar que los auditores de desempeño formulen sugerencias de mejora realistas y viables.
43. Es importante garantizar que la competencia se desarrolle paso a paso y estimular el intercambio de conocimientos y el aprendizaje en la organización. Contratar a un gerente operativo competente también es una cuestión estratégica. Este gerente es un factor clave para el desarrollo sostenible de capacidades. A largo plazo, se debe considerar cómo desarrollar la capacidad para la formación interna metodológica, analítica y profesional. Establecer condiciones, estándares y directrices que garanticen la calidad y la sostenibilidad también es un tema que deberá abordarse. Esto incluye un proceso eficaz para la elaboración eficiente de informes de auditoría de desempeño.

Factores clave para el éxito

44. En resumen, estos son algunos de los factores clave para el éxito en el desarrollo de una función de auditoría de desempeño sostenible:

Participación de la dirección

- (a) Definir una visión clara de lo que se quiere lograr y establecer los objetivos de la auditoría de desempeño;
- (b) Ser consciente de que la auditoría de desempeño es exigente, difiere de la auditoría financiera y de cumplimiento, y requiere tiempo para su implementación;
- (c) Ser consciente de que podrían ser necesarios cambios en el estilo de gestión y el comportamiento organizacional;
- (d) Lograr la participación de la dirección y su formación profesional; y
- (e) Sentirse cómodo cuestionando programas o servicios que funcionan mal, si se respalda con evidencia y argumentos fiables, objetivos y equilibrados.

Relaciones externas

- a) Obtener apoyo político y un mandato legal suficiente;
- b) Garantizar una financiación sostenible;
- c) Asegurarse de que las autoridades gubernamentales comprendan los requisitos clave de la auditoría de desempeño;
- d) Establecer redes con académicos, organizaciones no gubernamentales y otras partes interesadas;
- e) Establecer estrategias de comunicación con los medios de comunicación, las entidades auditadas, la ciudadanía y otras partes interesadas; y
- f) Elaborar informes interesantes, estimulantes, bien fundamentados y orientados al lector que aporten valor, promuevan una mejor gestión del gasto y de los resultados, y sean ampliamente valorados.

Asuntos institucionales

- a) Seleccionar personal competente y designar un gerente operativo competente;
- b) Optimizar el proceso de contratación para la auditoría de desempeño;
- c) Desarrollar competencias paso a paso y estimular el intercambio de conocimientos y el aprendizaje;
- d) Desarrollar la capacidad de formación interna metodológica, analítica y profesional;
- e) Establecer condiciones, estándares y directrices que garanticen la calidad y la sostenibilidad, incluyendo un proceso eficaz para la producción eficiente de auditorías de desempeño; y
- f) Brindar apoyo profesional en estadística, tecnologías de la información, trabajo editorial y comunicación.

CÓMO EMPEZAR

COMENZAR A PEQUEÑA ESCALA, CON UN PROYECTO PILOTO Y TEMAS ESPECÍFICOS.

- 45. Las EFS no deben intentar hacer demasiado y con demasiada rapidez. Las auditorías de desempeño requieren mucho tiempo, sobre todo para quienes se inician en ellas. Para consolidar la auditoría de desempeño, es recomendable buscar soluciones rápidas en uno o dos temas que probablemente sean de especial interés para las partes interesadas, pero en los que la EFS tenga experiencia y confianza. Estas auditorías no deben ser demasiado complejas de gestionar ni tener un alcance demasiado amplio, pero aun así deben ser capaces de aportar valor.
- 46. La EFS podría considerar la posibilidad de realizar una auditoría de desempeño piloto. Esta podría llevarse a cabo de forma discreta para crear un espacio seguro donde se puedan cometer errores y aprender lecciones.
- 47. Podría ser útil considerar un tema para el trabajo inicial de auditoría de desempeño. Esto permite a la EFS aprender sobre la marcha de forma estructurada. Además, un enfoque temático permite reconocer problemas similares en la administración pública y utilizar las experiencias de un área para nuevas auditorías en otra. Esto, a su vez, podría tener efectos positivos en la eficiencia de la producción y brindaría oportunidades para el desarrollo de capacidades específicas.
- 48. Un requisito general es, por supuesto, que los problemas se puedan examinar con los métodos disponibles y que se pueda influir en los procesos, es decir, que se

conozcan las mejores prácticas y sea probable que se pueda mejorar el desempeño o ahorrar dinero.

49. Algunos ejemplos de posibles temas para la auditoría de desempeño inicial podrían incluir:

- a) Gestión del desempeño: por ejemplo, la calidad del establecimiento de objetivos y metas, y el seguimiento y la evaluación de los resultados;
- b) Gestión del tiempo y los recursos: por ejemplo, la eficiencia de los procesos organizativos y las consecuencias económicas para los usuarios del servicio y la sociedad;
- c) Sistemas de inspección y control: por ejemplo, si los sistemas se centran en riesgos organizativos significativos, como la corrupción, en lugar del cumplimiento de procedimientos de nivel inferior;
- d) Funciones y procesos estratégicos de contratación pública;
- e) Prestación de servicios;
- f) Medioambiente, cambio climático y sostenibilidad;
- g) Productividad y competencias;
- h) Eficiencia; y
- i) Seguridad personal.

DETERMINACIÓN DE LOS RECURSOS NECESARIOS

Recursos financieros

50. Comenzar a pequeña escala permitiría a las EFS con recursos limitados iniciar la auditoría de desempeño. Se deben tener en cuenta los costos relacionados con el desarrollo de la competencia necesaria. Los costos de personal se estimarían según las metodologías de cálculo de costos establecidas (por ejemplo, costos salariales más gastos generales básicos, asignados como porcentaje del tiempo total mensual o anual). Otros costos pueden incluir viajes, consultorías e impresión, que deben estimarse fácilmente como parte del proceso de planificación.
51. Para cumplir con las buenas prácticas presupuestarias, es importante que la función de auditoría de desempeño cuente desde el principio con un centro de costos diferenciado de otras actividades de la EFS, y que los presupuestos para auditorías de desempeño individuales y otros costos clave de auditoría de

desempeño, como viajes, impresión y contratación de consultores, se identifiquen y supervisen por separado, así como los costos de personal.

52. Una vez que la función de auditoría de desempeño se haya consolidado, será necesario tener en cuenta los costos de desarrollo de sistemas administrativos, como los que respaldan las políticas y procedimientos, los informes de auditoría y el control de calidad. Sería posible utilizar dicha información de las EFS con funciones de auditoría de desempeño existentes y niveles y enfoques de costos similares.
53. Los costos adicionales requeridos, tanto en términos de recursos de personal como de capacitación y materiales, deberán estimarse cuidadosamente y discutirse con el poder legislativo. Podría corresponder entonces al poder legislativo recomendar mejoras al presupuesto de la EFS para reflejar la necesidad de mayores recursos.

Personas

54. Sería posible realizar una auditoría de desempeño inicial competente empleando de 3 a 5 empleados a tiempo completo (aunque para que la función de auditoría de desempeño sea sostenible, el número deberá aumentar a partir de este punto base). Un buen objetivo sería que el equipo de auditoría de desempeño crezca hasta quizás 15 empleados en un plazo de 18 a 36 meses. Para que la función de auditoría de desempeño tenga suficiente peso profesional, sería muy útil contar con un número aún mayor de personal.
55. Las auditorías de desempeño iniciales podrían estar a cargo de personas que actualmente trabajan en auditoría financiera o de cumplimiento. Si bien algunos elementos de la formación contable son muy relevantes para la auditoría de desempeño, como la evaluación de inversiones y las metodologías de cálculo de costos, la auditoría de desempeño es una especialidad en sí misma, con sus propios requisitos de competencias. A su debido tiempo, la EFS podría contratar a personas con sólida experiencia en trabajo analítico o investigación. Eventualmente, la función de auditoría de desempeño podría estar compuesta por personas con formación académica en diversas disciplinas.
56. Por lo tanto, conviene pensar desde el principio en cómo se puede aprovechar una gama más amplia de habilidades. Si se dispone de financiación, la EFS podría considerar la posibilidad de contratar a una o dos personas con experiencia en evaluación, ciencias sociales o consultoría de gestión. Como alternativa, un compromiso a corto plazo sería incorporar dichas habilidades mediante la contratación de empresas consultoras.

Alianzas con otras EFS y académicos

57. Las organizaciones nacionales a veces se muestran cautelosas ante los riesgos de financiar una nueva iniciativa, y en tales casos el apoyo internacional puede ser la mejor opción inicialmente. Esto se debe a que otras EFS cuentan con amplia

experiencia y pueden ofrecer asesoramiento sobre los factores importantes al introducir la auditoría de desempeño. Los donantes internacionales también podrían contribuir, por ejemplo, encargando a EFS con experiencia en auditoría de desempeño que presten apoyo.

58. Otra posible fuente de apoyo es la comunidad académica local. Las instituciones académicas cuentan con una amplia experiencia relevante, por ejemplo, en la evaluación de políticas y la realización de investigaciones sociales. Dichas instituciones podrían estar dispuestas a colaborar con la EFS, posiblemente proporcionando académicos en comisión de servicio a la EFS.

SENSIBILIZACIÓN EN LA EFS

59. Para que la auditoría de desempeño se consolide en una EFS, es importante fomentar la sensibilización, el interés y el entusiasmo. Uno de los mensajes clave que se deben transmitir al personal es que el Titular de la EFS considera que el desarrollo de la auditoría de desempeño es una prioridad importante. Esto puede hacerse a través de los canales de comunicación interna más apropiados. Estos canales pueden incluir sesiones informativas directas de la alta dirección. Es fundamental que, para que la implementación de la auditoría de desempeño sea exitosa y se obtengan los beneficios continuos, estas comunicaciones se complementen con acciones continuas, incluidas las descritas en esta guía.

NO ESTABLECER SISTEMAS Y PROCEDIMIENTOS DETALLADOS EN ESTA ETAPA INICIAL

60. Las EFS no deben sentir que no pueden “lanzarse al agua de la auditoría de desempeño” antes de contar con un sistema detallado para planificar e implementar una auditoría de desempeño. El desarrollo de manuales de auditoría, herramientas y mecanismos de garantía de calidad puede realizarse en una etapa posterior, ya que la carga que esto implica puede ser prohibitiva, y es mucho más importante invertir los recursos iniciales en la práctica. Abordar las primeras auditorías de desempeño con una mentalidad de “proyecto piloto” puede ser muy útil para que todas las partes comprendan qué se debe aprender y que podrían cometerse errores.

DESARROLLO DE LA CAPACIDAD PARA UNA FUNCIÓN DE AUDITORÍA DE DESEMPEÑO SOSTENIBLE: “MANTENIENDO EL IMPULSO”

61. La auditoría de desempeño es una función en constante evolución dentro de una EFS, incluso para aquellas que han tenido una capacidad bien establecida durante varios años. Una vez que la EFS ha comenzado a realizar auditorías de desempeño, es importante mantener el impulso para obtener todos los beneficios. Esto implica desarrollar progresivamente, a lo largo de varios años, la capacidad básica de auditoría de desempeño, para garantizar que el trabajo inicial pueda convertirse en un producto sostenible. Al hacerlo, se debe considerar tanto cómo se captura el aprendizaje inicial para mejorar el proceso en el futuro, como la

forma en que la función puede desarrollarse hasta convertirse en una capacidad madura de auditoría de desempeño. Estas consideraciones diferirán necesariamente entre los objetivos a corto, mediano y largo plazo; sin embargo, independientemente del problema o el plazo, las claves del éxito radicarán en ser realistas con las ambiciones y flexibles en el enfoque. A continuación, se presenta un resumen general de algunos aspectos que EFS deberá considerar a medida que desarrolla su capacidad de auditoría de desempeño.

GERENTE DE OPERACIONES

62. Un factor clave para la sostenibilidad de la función de auditoría de desempeño en la EFS será el establecimiento de un puesto de gerente de operaciones con responsabilidad en el desarrollo y la supervisión de la función. Entre las funciones de este puesto se encuentran la gestión de los diversos aspectos descritos en esta guía y la garantía de que áreas como la dotación de personal, la capacitación y el desarrollo de un marco de auditoría de desempeño se aborden y progresen adecuadamente.
63. Idealmente, el rol de gerente operativo y la función de auditoría de desempeño deberían contar con el apoyo de un miembro del Comité Ejecutivo de la EFS que pueda actuar como gerente responsable de la función y como promotor para ayudar a difundir sus beneficios y garantizar que se le asignen los recursos necesarios para contribuir a su éxito continuo.

RECLUTAMIENTO Y CAPACITACIÓN DEL PERSONAL

64. La calidad del personal que realiza las auditorías de desempeño será un factor clave para el éxito de la función. Si bien inicialmente la EFS puede desear o necesitar utilizar auditores con experiencia en las funciones existentes de auditoría financiera y/o de cumplimiento, con el tiempo esta composición deberá revisarse. La auditoría de desempeño abarca todo el espectro de la administración pública y, por lo tanto, es importante que las habilidades y competencias del personal reflejen este ámbito. Personas con:
 - a) Titulaciones académicas en áreas como las ciencias sociales o un trabajo más amplio de investigación y evaluación; y
 - b) Cualidades personales que incluyen integridad, creatividad, criterio, capacidad analítica, habilidades analíticas y habilidades de comunicación oral y escrita;
65. Suelen ser el perfil que las EFS buscan para su contratación dentro de su función de auditoría de desempeño. Utilizar personas con estas y otras habilidades, y adoptar un enfoque flexible en la utilización de los recursos de la EFS para permitir que el personal con la experiencia pertinente trabaje en las auditorías donde mejor se aproveche dicha experiencia, ayudará a la EFS a desarrollar su capacidad de auditoría de desempeño. Contratar a profesionales con experiencia

intermedia para fortalecer la auditoría de desempeño y fundamentar el trabajo en una experiencia más amplia en la gestión del sector público también es una opción.

66. Esta contratación debe complementarse con formación inicial en auditoría de desempeño (y los procesos de la EFS) y formación continua en áreas que desarrollen las habilidades de los auditores y mejoren la capacidad de auditoría de desempeño de la EFS. Esta formación puede impartirse mediante una combinación de modelos internos y externos, y abarca tanto habilidades del proceso de auditoría, como las entrevistas de auditoría, como habilidades técnicas, y el análisis de datos. Desde una perspectiva de sostenibilidad, desarrollar una capacidad de formación interna equilibrada que abarque áreas metodológicas, analíticas y profesionales contribuirá a crear un entorno de aprendizaje sólido. Cuanto más se desarrolle y promueva una cultura de aprendizaje dentro de la EFS, mayor será el intercambio interno de conocimientos, que permitirá mejorar las habilidades y la experiencia del personal, así como la calidad general de las auditorías de desempeño.
67. La introducción de la auditoría de desempeño también puede aportar el beneficio de estimular el intercambio de conocimientos en toda la EFS. Con el desarrollo de una nueva función de auditoría, la EFS debe tener presente los beneficios que se obtienen de todas las funciones de auditoría (financiera, de cumplimiento y de desempeño), aprovechando el trabajo de cada una (como los riesgos o problemas identificados) y utilizando la experiencia de otros para contribuir al desarrollo de un mejor producto. Si bien cada una abarca un aspecto diferente de la auditoría, en conjunto permiten a la EFS presentar un análisis más completo y eficaz de las entidades auditadas y de la administración pública.
68. De manera similar, para aprovechar mejor las habilidades y la experiencia internas de una EFS, muchas de las técnicas aplicadas en la auditoría de desempeño se encuentran dentro del ámbito de campos académicos como la investigación social y económica. Por consiguiente, desarrollar relaciones y colaborar con investigadores externos experimentados a lo largo del tiempo puede aportar una dimensión independiente adicional al trabajo de apoyo a una auditoría de desempeño.

MARCO DE AUDITORÍA DE DESEMPEÑO

69. Parte de contar con una función de auditoría de desempeño madura y sostenible dentro de una EFS implica desarrollar un marco que se sustente en elementos como manuales, políticas y un proceso de garantía de calidad. Este marco debe desarrollarse progresivamente a medida que maduran las actividades de auditoría de desempeño que lleva a cabo la EFS. El marco podría utilizar tanto el aprendizaje derivado de las auditorías de desempeño realizadas como recursos de información como INTOSAI, IDI y otras EFS con una capacidad de auditoría de desempeño ya desarrollada.

Manuales, políticas y procedimientos

70. El desarrollo e implementación de manuales, políticas, procedimientos y otras herramientas de apoyo desempeñarán un papel importante en la consolidación e institucionalización de la auditoría de desempeño en la EFS a largo plazo. A medida que la EFS se adapta a la introducción de la capacidad de auditoría de desempeño y determina cómo desea desarrollar y utilizar esta función, se puede considerar la estandarización del enfoque y los métodos empleados mediante, por ejemplo, un manual de políticas de auditoría de desempeño.

71. A continuación se presenta un ejemplo de la estructura general que podría utilizarse para desarrollar un manual de políticas de auditoría de desempeño:

- a) Prólogo o introducción
- b) Mandato de la EFS y marco legislativo
- c) Estructura de la función de auditoría de desempeño
- d) Planificación estratégica de las auditorías de desempeño (criterios de selección)
- e) Planificación de las auditorías de desempeño individuales
- f) Gestión de la auditoría y las relaciones con las entidades auditadas
- g) Realización de la auditoría
- h) Elaboración de informes y presentación de documentos
- i) Revisión parlamentaria
- j) Seguimiento
- k) Otros productos y servicios
- l) Garantía de calidad

72. Una vez desarrollada, esta documentación debe revisarse periódicamente a medida que se completen más auditorías de desempeño y la función evolucione.

Procesos de control y garantía de calidad

73. Un proceso de control de calidad (CC) debe estar por encima de la realización de cada auditoría de desempeño para minimizar los riesgos de error y garantizar la coherencia en la conducta. Este proceso debe estar documentado e incluir, por ejemplo, los distintos pasos del proceso de auditoría, las comprobaciones que

deben realizarse (como la revisión por pares de los borradores y la revisión editorial de los informes finales) y la provisión de un espacio para la reflexión sobre los problemas identificados en la auditoría por los equipos de auditoría, los supervisores de auditoría y la Dirección Ejecutiva. En esencia, el proceso de CC podría estar cubierto por una “lista de verificación” que los supervisores de auditoría deben completar al realizar una auditoría. Este proceso debe ser parte integral del marco general de control de calidad de las EFS, tal como se describe en la ISSAI 140 Gestión de la Calidad en las EFS.

74. Además, al desarrollar un marco sólido de auditoría de desempeño, la EFS debería implementar un proceso estructurado de garantía de la calidad (AC) para todas las auditorías de desempeño. Un proceso de AC permite que, al finalizar, las auditorías se evalúen de forma independiente y consistente según criterios específicos. La realización de un proceso de control de calidad como el descrito anteriormente sería un paso que el proceso de AC revisaría, y la EFS puede desarrollar sus propios criterios, en función de sus circunstancias particulares. Algunos ejemplos de preguntas basadas en criterios incluyen:

- a) ¿En qué medida el informe describe claramente el contexto financiero, administrativo y de gestión en el que se desarrolla el área examinada?
- b) ¿En qué medida el informe está bien estructurado y redactado, e incluye un resumen ejecutivo eficaz?
- c) ¿En qué medida se presentaron y utilizaron adecuadamente los gráficos y las estadísticas?
- d) ¿En qué medida se justifica claramente el alcance del informe?
- e) ¿Se describe claramente la metodología de auditoría?
- f) ¿En qué medida las conclusiones y recomendaciones del informe fueron equilibradas, lógicas, coherentes y respaldadas por evidencia?
- g) ¿En qué medida la auditoría logró sus objetivos y proporcionó información útil para contribuir a la mejora de los servicios públicos?

75. Dado el papel fundamental que desempeña el proceso de control de calidad en el desarrollo de la capacidad de auditoría de desempeño, la dirección de la EFS debe participar en la elaboración de los criterios y en la definición clara de sus expectativas sobre lo que constituye una auditoría de desempeño eficiente, eficaz y de alta calidad.
76. Quienes realicen el control de calidad independiente podrían ser miembros de la alta dirección de la unidad de auditoría de desempeño (sin participación en la realización de la auditoría) o figuras externas, como altos académicos de universidades y escuelas de negocios. El uso de un control de calidad externo

permite a la EFS demostrar su responsabilidad ante las partes interesadas. Tras las revisiones del control de calidad, la EFS puede difundir ejemplos de buenas prácticas de informes de auditoría de desempeño dentro de la organización para beneficio de todos los auditores. Si se detecta que los informes de auditoría de desempeño necesitan mejoras, un miembro o varios altos miembros del personal podrían colaborar con el equipo de auditoría correspondiente para identificar las lecciones aprendidas y las posibilidades de capacitación, mentoría y asesoramiento en áreas específicas.

Planificación

77. La auditoría de desempeño debe integrarse progresivamente en la estrategia general de la EFS y, por lo tanto, debe reflejarse en su planificación (como los planes anuales y estratégicos) y en la posterior asignación de recursos. Las diferentes formas de auditoría que realiza la EFS deben complementarse entre sí, de manera que la información total que proporciona contribuya a una comprensión integral de las funciones gubernamentales.
78. Si la EFS puede seleccionar temas para las auditorías de desempeño, el desarrollo de un sistema para determinar una cartera equilibrada de auditorías contribuirá a garantizar una cobertura adecuada de las funciones gubernamentales. Inicialmente, mientras se realiza un número reducido de auditorías de desempeño anualmente, se podría establecer una política relativamente sencilla para dichas auditorías. Esta podría incluir, por ejemplo, centrarse en la economía, mientras se desarrollan competencias en eficiencia y eficacia; o elegir temas de mayor nivel, como la reducción de trámites burocráticos excesivos para mejorar la transparencia, la eficiencia y la eficacia en la administración pública.
79. La importancia de contar con un plan estratégico que sustente el programa de auditoría de desempeño aumentará a medida que se incremente el número de personal y de auditorías planificadas. Para determinar el programa de auditoría de desempeño, se pueden considerar los siguientes aspectos:
 - a) Evaluación de los programas gubernamentales basada en el análisis de riesgos o problemas;
 - b) Conversaciones con el poder legislativo sobre los temas que les gustaría que se incluyeran en el programa anual de auditorías de desempeño; e
 - c) Identificación de temas clave que puedan guiar la selección de los temas de auditoría; algunos ejemplos se detallan en el párrafo 49.

ESTRATEGIA DE COMUNICACIÓN

80. La difusión de los informes de auditoría de desempeño contribuye a la transparencia en la gestión del sector público y demuestra cómo la auditoría de desempeño puede contribuir a la mejora de la administración y la gobernanza

públicas. Por consiguiente, es fundamental contar con un proceso para comunicar los resultados a los principales públicos, como el poder legislativo, las partes interesadas y los medios de comunicación. En su nivel más básico, esto debería implicar aclarar qué partes interesadas deben recibir la información (y en qué orden) y qué información se debe proporcionar.

81. Las EFS adoptan diversas formas de divulgar los informes de auditoría de desempeño. Por ejemplo, algunas EFS optan por un enfoque muy visible y elaboran comunicados de prensa o realizan conferencias de prensa, mientras que otras prefieren un enfoque más discreto y se aseguran de que los informes de auditoría estén fácilmente disponibles para el poder legislativo, las partes interesadas, los medios de comunicación y el público en general.
82. Independientemente del método de comunicación, es importante considerar los mensajes específicos que se van a transmitir, así como el estilo y el lenguaje adecuados. El enfoque debe centrarse en cuestiones estratégicas relacionadas con la administración pública que merecen atención o que representan mejores prácticas, en lugar de deficiencias puntuales en el desempeño. También se deben considerar los detalles específicos de la información que se publicará. Por ejemplo, en algunos casos podría ser necesario garantizar el anonimato, como cuando la divulgación general está prohibida por leyes o reglamentos en materia de seguridad nacional.

Diferencias en las funciones de auditoría

83. Una ventaja de la introducción de la auditoría de desempeño es la nueva perspectiva que aporta al análisis de aspectos de la administración pública. Sin embargo, este beneficio conlleva el riesgo de que este nuevo aspecto de la auditoría no siempre coincida con los hallazgos de la auditoría financiera o de cumplimiento, ni los respalde. Por lo tanto, es importante que la EFS comunique a sus partes interesadas las diferencias entre los objetivos de las funciones de auditoría y las razones por las que las conclusiones pueden diferir.
84. Según el mandato de la EFS, esta puede optar por adoptar una postura que, en un extremo, destaque las diferencias entre las funciones de auditoría y presente conclusiones que no necesariamente coincidan; y, en el otro, fomente la colaboración para evitar que las entidades auditadas reciban mensajes diferentes y que la EFS publique información inconsistente.

SEGUIMIENTO DE LA IMPLEMENTACIÓN DE LAS RECOMENDACIONES DE LA AUDITORÍA DE DESEMPEÑO

85. Tras la publicación del informe de auditoría de desempeño y las deliberaciones del poder legislativo, la entidad auditada podría tener que responder a la EFS o al poder legislativo sobre la implementación de las recomendaciones de la auditoría de desempeño.

86. Cuando se considere que los hallazgos o recomendaciones de una auditoría de desempeño justifican una revisión adicional, la EFS podría realizar un seguimiento del informe. En consecuencia, la EFS debe contar con un sistema que registre los hallazgos o recomendaciones de la auditoría y los compromisos de la entidad auditada al respecto. Posteriormente, transcurrido un plazo adecuado, la EFS podrá evaluar el progreso de la entidad auditada en la respuesta a los hallazgos y la implementación de las recomendaciones, e informar al respecto mediante una auditoría de seguimiento.
87. El seguimiento también es importante para evaluar los beneficios derivados de la auditoría de desempeño. Esto ayuda a evaluar la eficacia de la auditoría de desempeño en términos de mejora de los servicios públicos y su mayor eficiencia y resulta útil cuando la EFS busca fondos adicionales para su auditoría de desempeño.