



INTEGRIDAD,
EFICIENCIA Y
TRANSPARENCIA



GUÍA.GT- 3920

EL PROCESO DE LA AUDITORÍA DE DESEMPEÑO

Administración:

Dr. Edwin Humberto Salazar Jerez
Contralor General de Cuentas

Guatemala, agosto 2021

Tehnale, na warak, Uraihli

Toholb'ahilal, Yipuhilal b'oj Sajsajilal

Mololiil, Sak'ak'iil ja Ch'ajch'ojiil



**INTEGRIDAD,
EFICIENCIA Y
TRANSPARENCIA**

Hanichugu, lisüini luma arumani

Jikil k'ojlemal, jwi', saqil samaj

MISIÓN

Es la institución de carácter técnico rectora de la fiscalización de los recursos públicos y control gubernamental que, en un marco de probidad, transparencia y rendición de cuentas, busca mejorar la efectividad en la calidad del gasto público que fomente un impacto en el bienestar de los guatemaltecos.

VISIÓN

Ser la Institución de Fiscalización Superior con estándares de calidad que vele por la utilización adecuada de los fondos públicos para contribuir a una mejor calidad de vida de los guatemaltecos.

Base de la adaptación

De conformidad con las disposiciones legales establecidas en los artículos 1, 2, 5 y 6 del Decreto número 31-2002 y sus reformas, del Congreso de la República, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas; y los artículos 29 literal n), 43 y 53 del Acuerdo Gubernativo número 96-2019, Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, se emite la -GUÍA.GT- 3920 para fortalecer la Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores adaptadas a Guatemala -ISSAI.GT- 3000 "Norma para la auditoría de desempeño", basada en la Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores ISSAI 3000 la cual corresponde al nivel 4 Directrices de Auditoría, autorizada y aprobada en el año 2016 por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores INTOSAI.

CONTENIDO

Introducción	01
Planeación	02
Selección de tema	03
Diseño de la auditoría	06
Gestión de los riesgos de auditoría	20
Ejecución	23
Evidencia	23
Hallazgos y conclusiones	29
Hallazgos de auditoría	31
Determinar la causa y efecto de un hallazgo	33
Desarrollar conclusiones después de considerar los hallazgos	35
Gestión del riesgo de auditoría en la fase de ejecución	36
Documentación en la fase de ejecución	37
Discutir los hallazgos y las conclusiones preliminares - interna y externamente	37
Informes	39
Contenido de los informes	40
Recomendaciones	46
Comunicación con la entidad auditada	48
Distribución del informe	50
Seguimiento	54

INTRODUCCIÓN

- 1)** Las normas y directrices profesionales son esenciales para la credibilidad, calidad y profesionalismo de la auditoría del sector público. La ISSAI.GT 100: Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público, entre otras, define el propósito y autoridad de las ISSAI y el marco para la auditoría del sector público. La ISSAI.GT 300: Principios de la Auditoría de Desempeño se basa en los principios fundamentales abordados en la ISSAI.GT 100 y amplían los contenidos respecto al contexto específico de la auditoría de desempeño.
- 2)** La ISSAI.GT 3000 es la Norma para la Auditoría de Desempeño y debe leerse y comprenderse en conjunto con la ISSAI.GT 100 y la ISSAI.GT 300. Proporciona los requisitos para la práctica profesional de la auditoría de desempeño seguida de explicaciones para mejorar la claridad y la legibilidad de la norma. La ISSAI.GT 3000 es la norma reconocida para la auditoría de desempeño y, en consecuencia, si una Entidad Fiscalizadora Superior (EFS) elige adoptarla, deberá cumplir cada uno de sus requerimientos.
- 3)** Para cada requerimiento establecido en la ISSAI.GT 3000, y en la GUIA.GT 3920: El Proceso de la Auditoría de Desempeño se encontrarán directrices no obligatorias.
- 4)** La GUIA.GT 3920 tiene por objetivo ayudar al auditor a interpretar los requisitos establecidos en la ISSAI.GT 3000, y proporcionar asesoramiento sobre cómo cumplir con estos requisitos y cómo aplicar el juicio profesional.
- 5)** La directriz está estructurada de acuerdo con las diferentes etapas del proceso de auditoría de desempeño. La primera sección aborda la planificación de la auditoría: cómo seleccionar temas de auditoría y diseñarla. La segunda sección comprende la realización de la auditoría a fin de obtener evidencia suficiente y apropiada que respalden los hallazgos y conclusiones del auditor. La tercera sección se refiere a la presentación de informes: el formato del informe, el contenido y su distribución. La cuarta sección se refiere al seguimiento de hallazgos y recomendaciones previos en los informes de auditoría de desempeño, para identificar y documentar el impacto de la auditoría y el progreso logrado al abordar los problemas.



Ilustración 1

PLANEACIÓN



Ilustración 2

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

Selección de tema

Requerimientos de acuerdo con ISSAI.GT 3000:

“El auditor debe seleccionar los temas de auditoría mediante el proceso de planificación estratégica de la EFS, mediante el análisis de los temas potenciales y la realización de una investigación para identificar los riesgos y problemas de auditoría.” **(ISSAI.GT 3000/79)**

“El auditor debe seleccionar los temas de auditoría que sean significativos y fiscalizables, así como coherentes con el mandato de la EFS.” **(ISSAI.GT 3000/80)**

“El auditor debe conducir el proceso de selección de los temas de auditoría con el objetivo de maximizar el impacto esperado de la auditoría, mientras que toma igualmente en cuenta las capacidades de auditoría.” **(ISSAI.GT 3000/81)**

ORIENTACIÓN

Seleccionar un tema de auditoría como parte del proceso de planificación estratégica

- 7) Determinar qué auditorías se realizarán es parte del proceso de planificación estratégica. La estrategia de la EFS proporciona la dirección principal para el trabajo a realizar y, por lo tanto, también la de su función de auditoría de desempeño. Usualmente, la estrategia cubre varios años y guía al auditor en la selección de los temas, programas o temáticas para la auditoría. Si bien la cantidad de los mismos, suele ser alta, la capacidad de la EFS suele ser limitada. En consecuencia, las decisiones para la selección de un tema auditar deben hacerse con cuidado.
- 8) El proceso de planificación estratégica suele dar como resultado un plan anual de auditoría para la EFS, que abarcará un año; se recomienda considerar la naturaleza dinámica del sector público y el cambio en las prioridades de las políticas públicas al realizar esta programación anual.

- 9) Se pueden elegir temas en función a consideraciones estratégicas con respecto a la auditoría de desempeño y las reformas dentro del sector público. Una posible opción estratégica es contribuir en la modernización de la administración del gobierno, enfocándose en la auditoría de programas gubernamentales que muestran importantes problemas en su desempeño. Así mismo, se pueden elegir temas con base a otros criterios de selección, por ejemplo, la auditoría de un tipo específico de actividad del sector público, como el sector hospitalario o proyectos de inversión de mayor envergadura. Una opción alternativa podría ser simplemente enfocarse en la auditoría de los organismos gubernamentales individuales y su desempeño para alcanzar los objetivos y metas relacionados con la economía, la eficiencia y la eficacia.
- 10) El plan anual de auditoría de la EFS será la base para la planificación operativa (diseño de la auditoría) y la asignación de recursos. El plan puede enumerar las áreas de auditoría y proporcionar una breve explicación de los posibles problemas, preguntas y otros argumentos que respaldan cada una de ellas. El enfoque para seleccionar los temas que se incluirán en el plan de auditoría puede variar. Algunos enfoques pueden ser ascendentes, donde el auditor participa en el proceso de selección. Otro enfoque puede ser descendente, en donde la Dirección de Auditoría selecciona los temas y el auditor no toma parte en el proceso de selección. De igual manera se puede utilizar una combinación de enfoques.

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

- 11) La selección de los temas de auditoría puede resultar del análisis previo de los riesgos, la evaluación de problemas y la consideración de la materialidad. Los riesgos son la probabilidad de ocurrencia de un evento y pueden generar impacto en el logro de los objetivos de una entidad. La materialidad se refiere a elementos financieros, sociales y/o políticos, tales como el número de personas afectadas por una ley o una reforma, la transparencia y la buena gobernanza.
- 12) En la auditoría de desempeño, los riesgos pueden involucrar áreas con desempeño potencial deficiente que afectan a los ciudadanos o que tienen impacto en grupos específicos de ciudadanos. La acumulación de tales

indicadores o factores vinculados a una entidad o un programa gubernamental podría representar una señal importante para el auditor y lo podría llevar a planificar auditorías basadas en los riesgos o problemas detectados. Los factores que pueden indicar un mayor riesgo incluyen:

- a) Importes financieros o presupuestarios que representan cambios sustanciales o significativos en el presupuesto.
 - b) Áreas que son tradicionalmente propensas al riesgo (por ejemplo, sistemas de TI, adquisiciones, tecnología, problemas medioambientales o de salud).
 - c) Cuando se involucran actividades nuevas, urgentes o hay un cambio en las condiciones (por ejemplo, requisitos y demandas).
 - d) Estructuras de gestión complejas, con posible confusión sobre las responsabilidades.
 - e) La falta de información confiable, independiente y actualizada sobre la economía, eficiencia o eficacia de un programa gubernamental.
- 13)** El análisis de temas potenciales debe considerar la posibilidad de maximizar el impacto esperado de una auditoría. Por este motivo, se recomienda al auditor que considere, al analizar los posibles temas y realizar investigaciones para identificar los riesgos y problemas, lo siguiente:
- a) A mayor riesgo del desempeño, en términos de economía, eficiencia y eficacia; mayor importancia tendrán los problemas.
 - b) Agregar valor es proporcionar nuevos conocimientos y perspectivas. A menudo, se puede lograr un mayor valor agregado auditando campos de políticas o asuntos que no han sido previamente cubiertos por auditorías u otras revisiones.

Seleccionar temas auditables

- 14)** Evaluar qué tan auditable es un tema, es un requisito importante durante la selección. En esta etapa, determinar la auditabilidad, dependerá de si estos temas, están dentro del mandato legal de la EFS y si la misma posee las capacidades para realizar dicha auditoría. Durante el diseño, de igual manera, se deberá considerar la auditabilidad del tema específico. (ver la sección sobre Diseño de la auditoría a continuación).

Diseño de la auditoría

Requerimientos de acuerdo con ISSAI.GT 3000:

“El auditor debe planificar la auditoría de una manera que contribuya a una auditoría de alta calidad que se realice de manera económica, eficiente, eficaz y oportuna, y de conformidad con los principios de gestión prudente de proyectos.” **(ISSAI.GT 3000/86)**

“El auditor debe adquirir conocimiento sustantivo y metodológico durante la fase de planificación.” **(ISSAI.GT 3000/88)**

“El auditor debe articular el (los) objetivo(s) de la auditoría de forma suficientemente detallada para ser claro sobre las preguntas que serán respondidas, y para permitir un desarrollo lógico del diseño de la auditoría.” **(ISSAI.GT 3000/26)**

“Si el (los) objetivo(s) de la auditoría se formula(n) como preguntas de auditoría y se desglosan a su vez en sub-preguntas, entonces el auditor debe asegurarse de que se vinculen de forma temática y complementaria, que no se traslapen y que sean exhaustivas, de forma colectiva, al abordar la pregunta de auditoría en su generalidad.” **(ISSAI.GT 3000/27)**

“Durante la planificación, el auditor debe diseñar procedimientos de auditoría a ser empleados para recopilar evidencia de auditoría suficiente y apropiada, que responda al (los) objetivo(s) y pregunta(s) de auditoría.” **(ISSAI.GT 3000/91)**

“El auditor debe remitir el plan de auditoría al supervisor de auditoría y a la alta dirección de la EFS, para su aprobación.” **(ISSAI.GT 3000/94)**

“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.GT 3000/42)**

ORIENTACIÓN

- 15)** Después de que la EFS ha seleccionado un tema, el auditor debe diseñar la auditoría específica, de manera que contribuya a una auditoría de alta calidad que se realizará de forma económica, eficiente, eficaz y oportuna. En general, un diseño bien pensado es indispensable en la auditoría de desempeño. Este trabajo preliminar a menudo se denomina estudio previo.
- 16)** El objetivo de la fase de diseño es establecer si existen las condiciones para una auditoría y, de ser así, preparar una propuesta de auditoría con un plan de trabajo y un diseño de investigación.
- 17)** Normalmente, la fase de diseño se realiza en un período de tiempo bastante corto. El diseño de un tema específico puede realizarse aproximadamente en un mes; sin embargo, si un tema es más amplio, normalmente puede demorar tres meses. En general, la mayor parte del tiempo asignado para la auditoría debe usarse para realizar la planificación de la misma.
- 18)** Se recomienda al auditor tener en cuenta las necesidades e intereses de los principales usuarios previstos, incluidas las partes responsables al diseñar la auditoría. Las necesidades e intereses de los usuarios podrían influir en la selección de los objetivos de auditoría y los tipos de análisis realizados por el equipo de auditoría. En última instancia, al tomar en cuenta las necesidades e intereses de los principales usuarios previstos, el auditor puede garantizar que el informe de auditoría sea útil y comprensible. Sin embargo, es importante que el auditor sea independiente y se concentre en la función principal de ser un auditor del sector público que actúa en interés de los ciudadanos. La fase de diseño debe incluir los elementos presentados en la tabla que se presenta en la página siguiente.

Tabla 1. Fase de diseño

Elementos de la fase de diseño

- a)** Evaluar la auditabilidad.
- b)** Comprender el tema auditado.
- c)** Definir el(los) objetivo(s) de auditoría y preguntas de auditoría.
- d)** Definir el alcance de la auditoría.
- e)** Establecer los criterios de la auditoría.
- f)** Elegir los métodos para reunir evidencia de auditoría.
- g)** Revisión y aprobación del plan por parte de las Direcciones de auditoría de la EFS.

Evaluar la auditabilidad

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

Comprender el tema auditado

20) El objetivo al principio de la fase de diseño es desarrollar una sólida comprensión del tema (lo que se audita) así como los riesgos y desafíos en el área. La auditoría de desempeño es un proceso de aprendizaje. La obtención del conocimiento requerido es una actividad continua y acumulativa de recopilación y evaluación de información en todas las etapas de la auditoría. Por lo tanto, podría ser necesario reunir más información y probar las hipótesis iniciales en la fase de diseño, una vez que se haya elegido el tema de auditoría. Esta información ayudará al auditor a decidir sobre el enfoque más relevante para la auditoría. Es importante que el auditor considere los costos de obtener información, así como la necesidad de hacer ajustes en el tema auditar.

21) Las fuentes de información para comprender el tema auditado pueden incluir:

- a)** Legislación y discursos legislativos.
- b)** Declaraciones ministeriales, propuestas del gobierno y decisiones.
- c)** Legislación y normativa interna de la entidad auditada.
- d)** Informes de auditorías recientes, documentos de trabajo de otros auditores, revisiones, evaluaciones y consultas.
- e)** Estudios científicos y de investigaciones (incluyendo de otros países).
- f)** Planes estratégicos Multianuales y Operativos.
- g)** Presupuestos actuales.
- h)** Archivos de actas de reunión de comités de gestión y juntas directivas.
- i)** Organigramas, directrices internas y manuales de funcionamiento.
- j)** Evaluación de programas y planes e informes de auditoría interna.
- k)** Opinión de expertos en el campo.
- l)** Discusiones con la entidad auditada y las partes interesadas clave.
- m)** Sistemas de información relevantes.
- n)** Estadísticas oficiales.
- o)** Informes de otras EFS.
- p)** Cobertura de los medios.

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

Definir el(los) objetivo(s) de auditoría y preguntas de auditoría

- 23)** El auditor establecerá objetivos de auditoría claramente definidos que se relacionen con los principios de economía, eficiencia o eficacia (ISSAI.GT 3000/25). El(los) objetivo(s) determina(n) el enfoque (al problema, sistema o resultado) y el diseño de la auditoría.
- 24)** El(los) objetivo(s) de la auditoría puede(n) considerarse como la pregunta general de auditoría sobre el tema (por ejemplo, un programa o actividad del gobierno) que el auditor busca responder. Por lo tanto, el objetivo de la auditoría debe enmarcarse de una manera tal que permita una conclusión clara e inequívoca. El(los) objetivo(s) de auditoría se puede(n) expresar en forma de una pregunta de auditoría general que luego se divide en sub-preguntas más detalladas/específicas.
- 25)** A menudo el objetivo de la auditoría se basa en una perspectiva general descendente. Se concentra básicamente en los requisitos, intenciones, objetivos y expectativas de la legislatura y el gobierno central. Sin embargo, también es posible agregar una perspectiva orientada a la población objetivo, un enfoque en la administración del servicio, el tiempo de espera y otros asuntos relevantes para los ciudadanos o usuarios involucrados.
- 26)** Es importante que el(los) objetivo(s) de auditoría se base(n) en consideraciones racionales y objetivas. Al determinar los objetivos de la auditoría, el auditor debe establecer dónde se ubican los principales problemas o riesgos, y dónde la auditoría puede agregar más valor. Para ayudar a definir el(los) objetivo(s) de auditoría apropiado(s), el auditor puede realizar entrevistas con las principales partes interesadas y expertos, analizando problemas potenciales desde diferentes puntos de vista.
- 27)** El(los) objetivo(s) de auditoría deben proporcionar información suficiente a la entidad auditada y a otras partes interesadas sobre el enfoque de la auditoría. Los objetivos de auditoría bien definidos se relacionan con una sola entidad auditada o a un grupo identificable de actividades, sistemas, operaciones, programas, actividades u organizaciones gubernamentales.

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

Preparación de las preguntas de auditoría

29) Una buena práctica es que el auditor formule preguntas de auditoría que aborden el(los) objetivo(s) de auditoría. Esto ayudará a definir y a estructurar la misma.

30) Es importante que las preguntas de auditoría se relacionen temáticamente, se complementen, no se superpongan y sean colectivamente exhaustivas al abordar el(los) objetivo(s) de la auditoría. La finalidad es cubrir todos los aspectos del objetivo de la auditoría a través de preguntas específicas. Todos los términos empleados en las preguntas deben estar claramente definidos. Las preguntas se formulan en forma neutral, incluso si el auditor espera encontrar problemas en relación con las preguntas.

31) Las preguntas de auditoría pueden ser analíticas, normativas o descriptivas. Si bien se aconseja formular preguntas de auditoría de manera normativa o analítica, agregar preguntas descriptivas a veces puede ser útil en una auditoría, especialmente cuando se prepara en un área donde falta información sobre economía, eficiencia o eficacia.

32) La formulación de las preguntas de auditoría es un proceso iterativo en el cual el auditor especifica y perfecciona repetidamente las preguntas, tomando en cuenta la información nueva y conocida sobre el tema, así como la viabilidad de obtener respuestas. En la fase de planificación, el propósito de formular preguntas de auditoría es dirigir sistemáticamente la atención a lo que el auditor necesita saber para lograr el objetivo de la auditoría. Es posible que haya que ajustar las preguntas de auditoría para reflejar mejor el tema a medida que el auditor va obteniendo más conocimiento (consulte la sección Realización de esta GUIA. GT), pero esto no debe hacerse con frecuencia. Dado que se recomienda que las preguntas se comuniquen a la entidad auditada, cambiarlas durante el curso de

la auditoría puede suscitar dudas sobre la profesionalidad, objetividad y equidad de la misma.

Definir el alcance de la auditoría

- 33)** El(los) objetivo(s) de auditoría, las preguntas de auditoría y el alcance están interrelacionados y deben considerarse de forma conjunta. Incluso pequeños cambios en el (los) objetivo(s) o las preguntas de auditoría pueden tener un impacto importante en el alcance general de la auditoría.
- 34)** El alcance define los límites de la auditoría. Para definir el alcance, el auditor debe identificar qué unidades se incluirán o qué actividad en particular, o bien un aspecto de la misma, entre otros; lo anterior, permitirá definir el límite de la auditoría. El auditor también debe identificar el período de tiempo que va a ser revisado y, si corresponde, los lugares que serán incluidos. Para evitar una auditoría demasiado compleja o costosa, el alcance puede excluir ciertas actividades, entidades o unidades de la auditoría, incluso si las mismas serían relevantes para el objetivo de la auditoría.
- 35)** Una buena práctica es discutir el alcance de la auditoría con la entidad auditada. En algunos casos, también puede ser muy útil para aclarar explícitamente lo que no se pretende cubrir en la auditoría. Esto puede ayudar a reducir conceptos erróneos o falsas expectativas.

Establecer los criterios de la auditoría

- 36)** El auditor debe establecer criterios de auditoría adecuados, que correspondan a los objetivos y preguntas de auditoría (ISSAI.GT 3000/35). Los criterios de auditoría son los puntos de referencia o estándares utilizados para evaluar el tema para así determinar si un programa alcanza o excede las expectativas. Los criterios proporcionan una base para evaluar la evidencia, establecer hallazgos y desarrollar conclusiones sobre los objetivos de la auditoría.
- 37)** Los criterios pueden ser cualitativos o cuantitativos y definir qué es lo que se va a evaluar de la entidad auditada. Los criterios de auditoría pueden ser generales o específicos, pueden reflejar un modelo normativo para el tema en análisis, pueden

representar una buena o la mejor práctica, o una expectativa de “lo que debería ser” según las leyes, los reglamentos o los objetivos. Los criterios de auditoría también pueden ser “lo que se espera”, según los conocimientos científicos y las mejores prácticas, o “lo que podría ser” (dadas las mejores condiciones). La naturaleza de la auditoría y las preguntas de auditoría determinan qué criterios son los más adecuados.

38) El auditor puede usar muchas fuentes para identificar los criterios de auditoría, por ejemplo:

- a)** Leyes y regulaciones que rigen el funcionamiento de la entidad auditada.
- b)** Objetivos políticos o declaraciones del órgano legislativo.
- c)** Decisiones hechas por el órgano legislativo o el ejecutivo.
- d)** Indicadores clave de desempeño establecidos por la entidad auditada o el gobierno.
- e)** Procedimientos detallados para una función o actividad.
- f)** Estándares tomados de la investigación, literatura u organizaciones profesionales y/o internacionales.
- g)** Puntos de referencia internacionales de buen desempeño.
- h)** Desempeño correspondiente en el sector privado.
- i)** Puntos de referencia: la misma entidad, diferentes años; diferentes entidades misma actividad.
- j)** Documentos de planificación, contratos y presupuestos de la entidad auditada.
- k)** Gestión general y literatura sobre el tema.
- l)** Criterios utilizados anteriormente en auditorías similares o por otras EFS.
- m)** Normas establecidas por el auditor, luego de consultar con expertos en la materia.
- n)** Identificación de lo que podría ser (dadas las mejores condiciones).

39) Algunas veces, es fácil definir los criterios de una auditoría, por ejemplo, cuando los objetivos establecidos por el legislativo o el gobierno son claros, precisos y relevantes. Sin embargo, a menudo este no es el caso. Los objetivos pueden haber sido formulados con poca precisión, ser conflictivos o inexistentes. Esta situación no debe impedir que el auditor realice la auditoría. En tales circunstancias, es posible que el auditor deba establecer criterios que reflejen

el resultado ideal o esperado contra el cual se puede medir el desempeño de la entidad. Una posibilidad es establecer criterios permitiendo que los expertos respondan preguntas tales como “¿cuáles deberían ser los mejores resultados posibles dadas las circunstancias y de acuerdo con la práctica comparable más conocida?” Si, por otro lado, el auditor usa criterios de desempeño o estándares establecidos por la entidad auditada, él o ella debe ser cauteloso. Cumplir con dichos estándares no equivale necesariamente a un buen desempeño y el auditor debe ser consciente de que la entidad auditada puede establecer estándares irrazonablemente bajos para asegurar su cumplimiento.

Tabla 2. Establecer criterios de auditoría

Consejos para establecer buenos criterios de auditoría. Asegurarse que sean:

- a)** *Relevante y que tenga una vinculación lógica y causal con las preguntas de auditoría.*
- b)** *Comprensible, corto y claro, es decir, inequívoco y fácil de comprender.*
- c)** *Completo, colectivamente exhaustivo para cada pregunta de auditoría: en conjunto, pueden responder las preguntas de auditoría.*
- d)** *Objetivo, libre de cualquier sesgo.*
- e)** *Comprobable para identificar qué procedimientos y pruebas son necesarios para dar una respuesta y concluir en contra de los criterios.*

40) De acuerdo con la ISSAI.GT 3000 /39, el auditor deberá, como parte de la planificación o ejecución de la auditoría, discutir los criterios con la entidad auditada y posiblemente con las partes interesadas pertinentes. Luego, en caso de desacuerdo sobre algún criterio, se puede identificar, discutir y resolver en una etapa temprana. Esto es especialmente importante cuando los criterios se desarrollan específicamente para el trabajo o cuando no son evidentes por sí mismos y pueden causar una controversia con la entidad auditada.

41) Es importante que el auditor escuche los argumentos de la entidad auditada al discutir los criterios y, al mismo tiempo, debe ser consciente de su posible interés en ocultar sus debilidades. Los hechos y argumentos presentados por la entidad auditada deben compararse con otros hechos y argumentos relevantes (de otras

fuentes, expertos, entre otros.) pudiendo el auditor aceptar la perspectiva de la entidad auditada sobre los criterios, después de una cuidadosa consideración. Sin embargo, la decisión final para establecerlos, es del auditor, siendo importante que éste permanezca independiente durante este proceso.

Elegir los métodos para reunir evidencia de auditoría

- 42)** Un aspecto importante en la planificación sobre cómo realizar la auditoría es determinar los métodos que se utilizarán para recopilar y analizar los datos. Los objetivos, las preguntas, el alcance y los criterios de auditoría son los factores que determinan qué evidencia se necesita y los métodos más apropiados para obtenerla.
- 43)** En la fase de diseño, el propósito de elegir métodos es enfocarse sistemáticamente en lo que el auditor necesita saber para responder las preguntas de la auditoría y abordar los criterios, de dónde y cómo el auditor puede obtener la información. En este sentido, se recomienda realizar una prueba piloto en la que se pruebe el método de recopilación de datos. El objetivo es adoptar los mejores métodos y estándares, ya que problemas prácticos con respecto a la disponibilidad de datos, o la viabilidad y el costo de recopilarlos, pueden restringir la elección de los métodos. Es posible que el auditor tenga que conformarse con la segunda mejor opción.
- 44)** Si existe algún problema con la disponibilidad de datos secundarios, o si la calidad de los mismos es baja, el auditor podría decidir recolectar datos primarios, mediante el desarrollo de cuestionarios, registros estadísticos, observaciones, entre otros. Si bien los datos primarios desarrollados por el auditor usualmente son los más confiables, los datos secundarios recopilados y/o analizados por otros (por ejemplo, informes de evaluación de desempeño, informes internos, entre otros) pueden ser una importante fuente de información en las auditorías de desempeño.
- 45)** También es posible que los auditores tengan que considerar cambiar el diseño de la auditoría. El auditor debe decidir qué métodos son apropiados para emplear, es decir, cuáles son las ventajas y desventajas y si los métodos que se van a utilizar son demasiado costosos en comparación con el resultado esperado. En tales

situaciones, se debe tener en cuenta la relevancia y el valor agregado al cambiar el diseño, siendo necesario realizar estos cambios lo más pronto posible.

46) Las auditorías de desempeño pueden recurrir a una gran variedad de técnicas de recopilación de datos que se utilizan comúnmente en las ciencias sociales, como encuestas, entrevistas, observaciones, datos administrativos y documentos escritos. Los métodos de muestreo estadístico y las encuestas pueden permitir realizar estimaciones para toda la población y los casos de estudio combinados con otras pruebas brindan la oportunidad de realizar un análisis en profundidad.

47) Se pueden obtener diferentes tipos de evidencia de auditoría al utilizar diferentes métodos de recopilación de datos, como se ilustra en la tabla a continuación.

Tabla 3. Conexión entre los tipos de evidencia de auditoría y los diferentes métodos

Evidencia de auditoría	Método de recolección de datos
Evidencia testimonial	<ul style="list-style-type: none"> • Entrevistas. • Encuestas, cuestionarios. • Grupos focales. • Grupos de referencia.
Evidencia documental	<ul style="list-style-type: none"> • Revisión de documentos. • Revisión de archivos. • Usar estadísticas existentes. • Usar base de datos existentes.
Evidencia física	<ul style="list-style-type: none"> • Observación de personas Inspección de objetos o procesos. • Experimentos, por ejemplo, nivel de seguridad de los datos de una computadora.
Evidencia analítica	<ul style="list-style-type: none"> • Métodos de recopilación de datos cuantitativos. • Análisis de regresión. • Cálculos, comparaciones, separación de información en componentes y argumentos racionales.

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

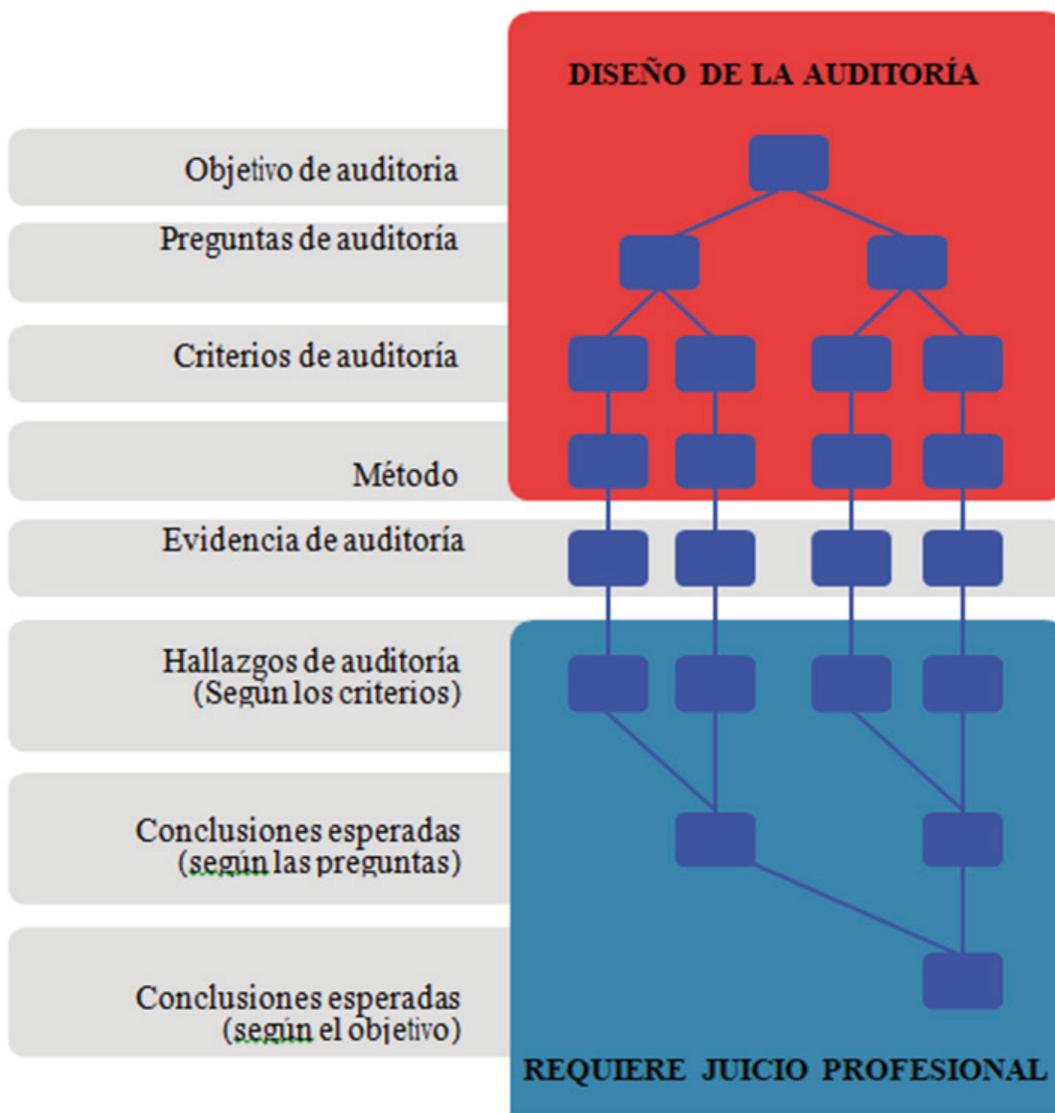
Ejemplo de una matriz de diseño

- 49)** Al diseñar la auditoría, el auditor debe vincular el(los) objetivo(s), el alcance, las preguntas, los criterios de auditoría, los métodos para la recopilación y el análisis de datos. No existe un modelo de aplicación universal sobre cómo planificar y diseñar auditorías de desempeño. El método que se presenta a continuación representa una buena práctica y a menudo es aplicable. Es posible que no se ajuste a todas las auditorías, pero es útil en actividades complejas. Por lo tanto, el auditor debe reflexionar si el método presentado a continuación es adecuado o si existen mejores alternativas.
- 50)** El objetivo de una matriz de diseño es facilitar la formulación de una conclusión sobre el objetivo de la auditoría y asegurar una cadena lógica de razonamiento y análisis desde el objetivo de la misma hasta los criterios y métodos utilizados. La matriz ayuda al auditor a imponer un patrón lógico y disciplinado en el diseño del estudio y para garantizar que se consideren todos los aspectos de un objetivo de auditoría. Lo que es más importante aún, la matriz de diseño requiere que el auditor aclare en la etapa de planificación qué fuentes de evidencia pueden contrastar con los criterios de auditoría.
- 51)** La figura muestra cómo los objetivos de auditoría pueden ser desagregados en preguntas de auditoría específicas y cómo cada pregunta está relacionada con los criterios de auditoría. Al sacar conclusiones, el auditor hace uso del juicio profesional que toma en cuenta los diferentes hallazgos de la auditoría, la materialidad de los hallazgos y la naturaleza de los defectos revelados durante la auditoría.
- 52)** Es importante que el auditor indique claramente en la matriz de diseño qué tipo de análisis se necesita para poder obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada para establecer los hallazgos. Esto requiere que el auditor describa qué tipo de información y datos deben ser recopilados, las fuentes específicas,

las técnicas necesarias para recopilarlos y el tipo de métodos que se utilizarán para analizarlos.

53) Como se muestra en la figura, los hallazgos de auditoría esperados están directamente relacionados con los criterios de auditoría. El auditor deberá evaluar si el programa o la entidad cumplen con los criterios. Si la auditoría muestra que algunos de los criterios se cumplen mientras que otros no, el auditor debe usar su juicio profesional para considerar cuál será la conclusión de auditoría.

FIGURA 1: MATRIZ DE DISEÑO DE AUDITORÍA (EJEMPLO)



Presentar el plan a los supervisores y a la dirección de la EFS

- 54)** Dado que una auditoría de desempeño requiere de tiempo y es costosa, es esencial que la auditoría esté planificada adecuadamente, que la implementación del plan pueda monitorearse regularmente y que se puedan tomar medidas correctivas cuando corresponda. El plan de auditoría debe escribirse y documentarse y luego enviarse a la Dirección de Auditoría de la EFS para su aprobación.
- 55)** En conjunto, el equipo de auditoría debe tener la competencia profesional necesaria para realizar la auditoría. Todos los miembros del equipo deben comprender el significado de las preguntas de auditoría de la misma manera, los términos de referencia del trabajo asignado a ellos y la naturaleza de las responsabilidades que les exigen las normas de auditoría aplicables. Sin embargo, una persona, usualmente el auditor con más experiencia o el de más alto rango, puede ser designada coordinador del equipo. El coordinador del equipo es responsable de ejecutar el trabajo de auditoría, así como de asignar tareas a los miembros del mismo. El coordinador del equipo asegura la alta calidad y la producción oportuna de los resultados por parte del equipo de auditoría. Es una buena práctica buscar oportunidades para el desarrollo del personal como parte del trabajo de auditoría. Un ejemplo podría ser seleccionar un auditor con menos experiencia como coordinador del equipo mientras se asegura el apoyo y la orientación de un auditor más experimentado.
- 56)** Al preparar un plan de auditoría, es importante determinar el cronograma y los recursos necesarios. El auditor también debe considerar si será necesario consultar con expertos internos o externos (consultores u otros auditores) para mejorar la calidad de la auditoría. Un plan con base a hitos puede ayudar al equipo a dividir el proceso de auditoría en partes más pequeñas, facilitándole al equipo evaluar qué tan realista es el uso de los recursos en comparación con el trabajo necesario. Si el plan muestra que los plazos son demasiado ajustados, es posible que el equipo necesite ampliarlos o considerar qué preguntas de auditoría son las más importantes, y gastar tiempo y recursos en dichas preguntas. En ocasiones, las preguntas menos importantes pueden responderse utilizando métodos de recopilación de datos que consumen menos tiempo, como el uso de fuentes secundarias disponibles en lugar de usar cuestionarios o datos de entrevistas.

- 57)** Una buena práctica es documentar el uso de los recursos presupuestados y los días trabajados, así como los hitos alcanzados. Esto último puede hacerse electrónicamente o documentarse en documentos de trabajo junto con eventos importantes en la auditoría.
- 58)** Los supervisores de auditoría brindan orientación y dirección al personal asignado a la auditoría a fin de abordar los objetivos y cumplir los requisitos aplicables. Al mismo tiempo, los supervisores se mantienen informados sobre los problemas importantes encontrados, revisan el trabajo realizado y proporcionan una capacitación efectiva en el trabajo. La naturaleza y el alcance de la supervisión del personal y la revisión del trabajo de auditoría pueden variar dependiendo de una serie de factores, como el tamaño de la organización de auditoría, la importancia del trabajo y la experiencia del personal. Por lo general, también se aconseja mantener regularmente informados a la dirección sobre el progreso de la auditoría, los hallazgos, conclusiones y recomendaciones emergentes.

Gestión de los riesgos de auditoría

- 59)** Una buena práctica es tener un debate sobre los riesgos específicos de auditoría y cómo el auditor planea mitigarlos en el plan de auditoría o antes del estudio. La evaluación de riesgos puede tomar muchas formas, y se podría abordar con las siguientes preguntas:
- a)** ¿Hay suficientes datos disponibles y son datos de buena calidad?
 - b)** ¿El equipo de auditoría posee las habilidades y conocimiento suficientes para esta auditoría en particular?
 - c)** ¿Son factibles el tiempo y los recursos (horas/fondos) necesarios para realizar la auditoría?
 - d)** ¿El tema de la auditoría es sensible, altamente visible o controvertido? (sensibilidad política, sensibilidad de los medios)
 - e)** ¿La auditoría y / o el tema son muy complejos?
 - f)** ¿Existe algún riesgo relacionado con la integridad de la gestión o las relaciones entre las entidades?
- 60)** Si el riesgo de auditoría es significativo, es posible que sea necesario desarrollar estrategias para mitigar los riesgos y/o modificar el plan de auditoría. El auditor puede desarrollar y modificar la estrategia de recopilación de evidencia para

reducir el riesgo de auditoría. Por ejemplo, se puede considerar:

- a) Tener una combinación de personal diferente, por ejemplo, personal superior.
- b) Trabajar con especialistas internos o externos adicionales.
- c) Ajustar la estrategia y los métodos para la recopilación y el análisis de datos.
- d) Establecer una rutina de comunicación específica con la entidad auditada.
- e) Establecer medidas específicas de control de calidad.

Comunicación en la fase de planificación

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

Tabla 4. Ejemplos de debate con la entidad auditada

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

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

64) Además de las reuniones y discusiones con la entidad auditada, se pueden usar varios métodos para respaldar el proceso de comunicación en la fase de diseño:

- a)** Enviar un oficio directamente a la máxima autoridad de la entidad auditada. Esto asegurará la presentación adecuada de la auditoría a la administración superior. Se puede crear una plantilla para garantizar que la información se presente de la misma manera en todas las auditorías.
- b)** Entregar el nombramiento de auditoría y preparar una presentación que incluya el mandato y los principios para la auditoría de desempeño, así como un resumen del proceso de auditoría. Esto facilitará la comprensión acerca de qué es la auditoría de desempeño y qué incluirá el proceso de auditoría. Se puede colocar en el sitio web de la EFS para una introducción general a la auditoría de desempeño.
- c)** Identificar personas de contacto en la entidad auditada para permitirle al auditor tener contacto directo con dicha entidad y hacer que el proceso de auditoría funcione sin problemas. Sin embargo, es importante mantener a la alta gerencia de ambas partes informada sobre asuntos importantes, algo que se puede facilitar a través de una persona de contacto.

- 65)** Es responsabilidad del auditor facilitar el diálogo y la comunicación apropiados. Sin embargo, si hay algún desacuerdo, es importante manejarlo en una forma profesional y justa: escuchar con atención, concentrarse en los hechos, ser objetivo y mantener la integridad personal.

EJECUCIÓN

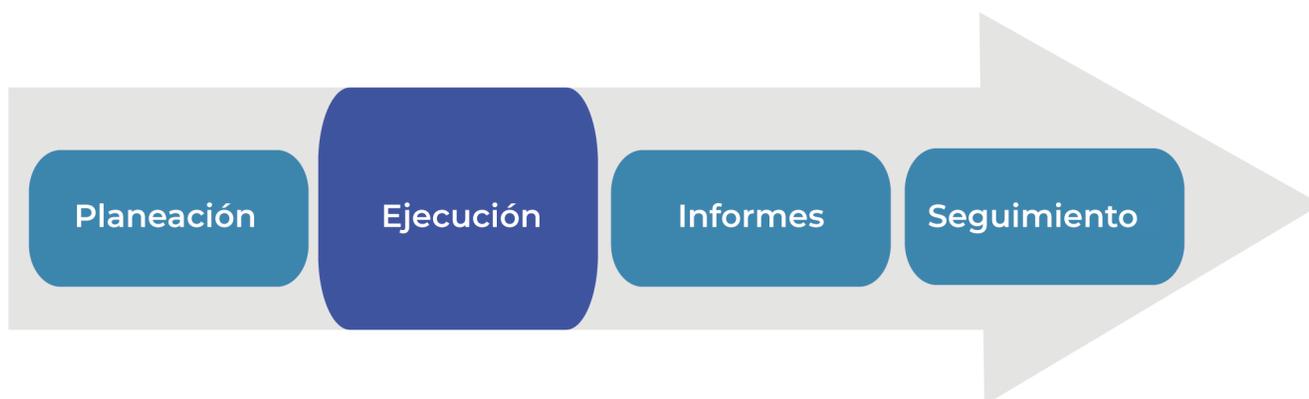


Ilustración 3

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

Evidencia

Requerimiento de acuerdo con ISSAI.GT 3000:

“El auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada con el objetivo de establecer hallazgos de auditoría, formular conclusiones en respuesta al (los) objetivo(s) de auditoría y a las preguntas de auditoría, y emitir recomendaciones cuando éstas sean relevantes y viables en consideración del mandato de la EFS.” **(ISSAI.GT 3000/96)**

ORIENTACIÓN

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

Cómo obtener evidencia suficiente y apropiada

- 69)** En las auditorías de desempeño, rara vez la evidencia es concluyente (si/no o correcta/incorrecta). Generalmente, la evidencia de auditoría es persuasiva (nos lleva a la conclusión de que...). Cuando se trabaja en áreas donde la evidencia es persuasiva más que concluyente, puede ser útil tener discusiones en la fase de planificación o al comienzo de la fase de ejecución con expertos en el área sobre la naturaleza de la evidencia que se obtendrá y la forma en que dicha evidencia será analizada e interpretada por el auditor. Este enfoque reduce el riesgo de malinterpretar la evidencia y puede acelerar el proceso de auditoría. También es importante que el auditor busque información de diferentes fuentes, ya que las organizaciones, los individuos en una organización, los expertos y las partes interesadas tienen diferentes perspectivas y argumentos que presentar.
- 70)** El objetivo de la fase de planificación es organizar de forma adecuada y completa la auditoría para poder aplicar los métodos de recopilación de datos descritos en los documentos de planificación. Sin embargo, en la fase de ejecución, el auditor debe seguir identificando posibles fuentes de información que podrían usarse como evidencia. No todas las situaciones pueden preverse durante la fase de planificación y, por lo tanto, es posible que el auditor tenga que ajustar el alcance de la auditoría, las preguntas, los criterios y los métodos para la recopilación y el

análisis de datos durante la fase de ejecución. Es aconsejable limitar los cambios radicales en el diseño de la auditoría a menos que sea inevitable. Los cambios materiales en el diseño son decididos por el equipo de auditoría y aprobados por la Dirección de auditoría y la entidad auditada debe ser informada sobre ellos.

- 71)** El auditor también debe evaluar si la falta de evidencia suficiente y apropiada se debe a deficiencias de control interno o a otras debilidades del programa y si la falta de evidencia suficiente y apropiada podría ser la base de los hallazgos de auditoría.

Evaluar si la evidencia es suficiente y apropiada

- 72)** El concepto de evidencia suficiente y apropiada es parte integral de una auditoría (ISSAI.GT 3000/96-101). Al evaluar la evidencia, el auditor debe considerar si la misma en su totalidad es suficiente y apropiada para abordar los objetivos de la auditoría y apoyar los hallazgos y conclusiones. Los objetivos de la auditoría pueden variar ampliamente, al igual que el nivel de trabajo necesario para evaluar la suficiencia y la pertinencia de la evidencia para abordar los objetivos. Los conceptos de riesgo y materialidad ayudan al auditor a evaluar la evidencia de auditoría.

Tabla 5. Características de la evidencia

Suficiencia

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

Pertinencia

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

a) Relevancia

Se refiere a la medida en que la evidencia tiene una relación lógica e importancia para los objetivos y las preguntas de auditoría que se abordan

b) Validez

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

c) Fiabilidad

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

73) Como se indicó anteriormente, existen diferentes tipos y fuentes de evidencia que el auditor puede usar. Cada tipo de evidencia tiene sus propias fortalezas y debilidades. Los contrastes son útiles para evaluar la pertinencia de la evidencia, siendo éstos los siguientes:

- a)** La evidencia documental es más confiable que la evidencia oral, pero la confiabilidad varía según la fuente y el propósito del documento.
- b)** La evidencia testimonial que se corrobora por escrito es más confiable que la evidencia oral sola.
- c)** La evidencia basada en muchas entrevistas en conjunto es más confiable que la evidencia basada en una o varias entrevistas aisladas.
- d)** La evidencia testimonial obtenida bajo condiciones en las cuales las personas pueden hablar libremente es más confiable que la evidencia obtenida bajo circunstancias en las cuales las personas pueden sentirse intimidadas.
- e)** La evidencia obtenida de un tercero entendido, creíble e imparcial es más confiable que la evidencia obtenida de la administración de la entidad auditada u otras personas que tienen un interés directo en la misma.
- f)** La evidencia obtenida cuando el control interno es efectivo es más confiable que la evidencia obtenida cuando éste es débil o inexistente.
- g)** La evidencia obtenida a través de la observación directa, el cálculo y la inspección del auditor es más confiable que la evidencia obtenida indirectamente.
- h)** Los documentos originales son más confiables que los documentos fotocopados.

74) Entre los supuestos útiles para evaluar la suficiencia de la evidencia, se pueden mencionar los siguientes:

- a)** A mayor riesgo de auditoría, mayor será la cantidad y la calidad de evidencia requerida.

- b)** Una evidencia más sólida permitirá que se utilice menos evidencia.
 - c)** Tener un gran volumen de evidencia de auditoría no compensa la falta de relevancia, validez o confiabilidad.
 - d)** Más evidencia es normalmente necesaria cuando la entidad auditada tiene otra opinión sobre el tema.
- 75)** El auditor debe determinar la suficiencia y pertinencia general de la evidencia para proporcionar una base razonable para los hallazgos y las conclusiones, dentro del contexto de los objetivos de la auditoría. El juicio profesional puede ayudar al auditor a determinar la suficiencia y la pertinencia de la evidencia como un todo. Por lo general, la interpretación, el resumen o el análisis de la evidencia se utilizan en el proceso de validación de la misma y en informar los resultados del trabajo de auditoría. Cuando sea aplicable, el auditor puede usar métodos estadísticos para analizar e interpretar la evidencia para evaluar si es suficiente.

Tabla 6. Evidencia suficiente y apropiada

Evidencia suficiente y apropiada

- a) La evidencia es suficiente y apropiada cuando proporciona una base razonable para respaldar los hallazgos o conclusiones dentro del contexto de los objetivos de la auditoría.
- b) La evidencia no es suficiente o apropiada cuando:
 - Usar la evidencia conlleva un riesgo muy alto que podría llevar al auditor a llegar a una conclusión incorrecta o impropia,
 - La evidencia tiene limitaciones significativas, dados los objetivos de la auditoría y el uso previsto de la evidencia.
 - La evidencia no proporciona una base adecuada para abordar los objetivos de la auditoría o respaldar los hallazgos y conclusiones.
 - El auditor no puede usar tal evidencia como soporte para sus hallazgos y conclusiones.

Hallazgos y conclusiones

Requerimiento de acuerdo con ISSAI.GT 3000

“El auditor debe analizar la información recopilada y asegurarse de que los hallazgos de auditoría se ponen en perspectiva y responden al (los) objetivo(s) y preguntas de auditoría; reformulando el (los) objetivo(s) de auditoría y las preguntas de auditoría según sea necesario.” **(ISSAI.GT 3000/102)**

ORIENTACIÓN

76) La auditoría de desempeño involucra una serie de procesos analíticos que evolucionan gradualmente a través de la interacción mutua, permitiendo que las preguntas y métodos empleados se desarrollen en profundidad y sofisticación. Todo el proceso está estrechamente relacionado con la redacción del informe de auditoría. Los informes pueden verse como una parte esencial del proceso analítico que culmina en respuestas a los objetivos y preguntas de la auditoría (ver la sección Informes a continuación).

77) Los pasos analíticos para llegar a las conclusiones de auditoría se pueden ilustrar de esta manera:

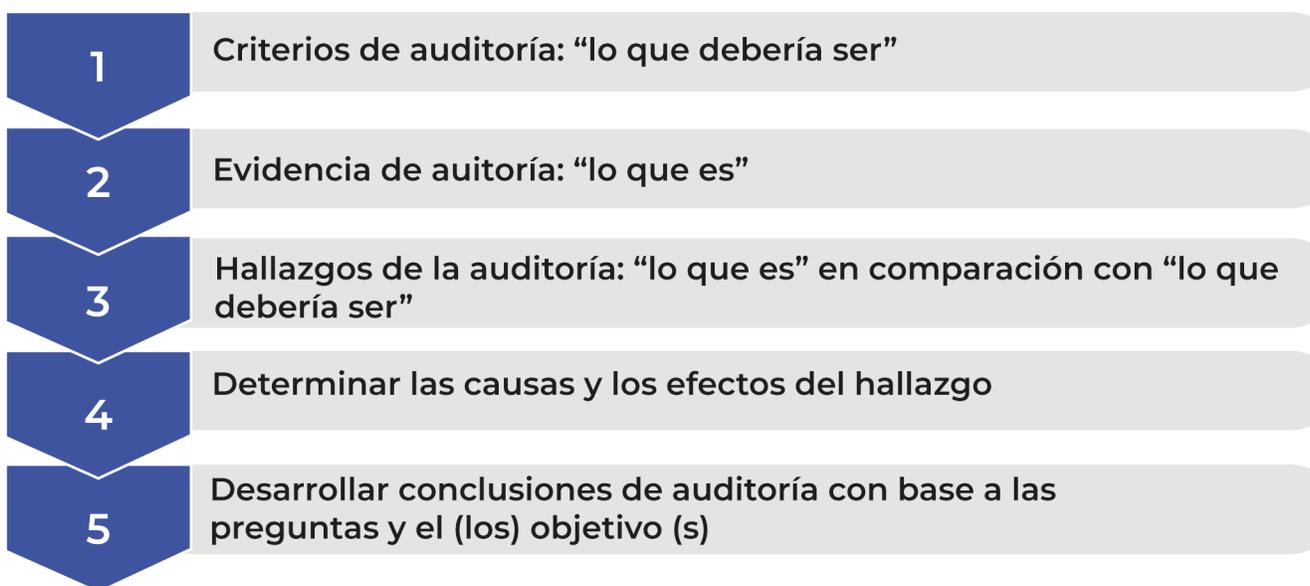


Ilustración 4

78) Paso 1: establecer los criterios de auditoría durante la fase de planificación.

79) Paso 2: reunir pruebas y evaluar si son suficientes y apropiadas (Consulte la sección sobre Evidencia).

80) Paso 3: utilizar la evidencia para responder a los objetivos y las preguntas de auditoría. Cuando se comparan los criterios con la situación real, se generan los hallazgos de la auditoría.

- 81)** Paso 4: identificar las desviaciones entre “lo que debería ser” y “lo que es”, se le aconseja al auditor que determine, de ser posible, por qué ocurrió la desviación (causa) y cuáles son las consecuencias (efectos) de esto.
- 82)** Paso 5: emitir conclusiones basadas en los hallazgos. Es posible que la formulación de conclusiones requiera una medida significativa del juicio e interpretación profesional del auditor a fin de responder a las preguntas y objetivos de la auditoría. Es necesario considerar el contexto y todos los argumentos relevantes, así como las diferentes perspectivas antes de que se puedan establecer conclusiones. Se recomienda la participación de la Dirección de Auditoría de la EFS.

Hallazgos de auditoría

- 83)** Los hallazgos de auditoría son el resultado de analizar y evaluar la evidencia específica y su relación con los criterios de auditoría. En lo sucesivo, los hallazgos van a ser utilizados para responder las preguntas de auditoría, que a su vez sirven de base para establecer conclusiones de acuerdo con el(los) objetivo(s) (ver el ejemplo de una matriz de diseño de auditoría en la sección de Planificación). Los hallazgos de auditoría normalmente contienen los elementos siguientes: criterios “qué debería ser”, evidencia “qué es”, causas “por qué hay una desviación de los criterios” y efectos “cuáles son las consecuencias”.
- 84)** Cumplir o exceder los criterios puede indicar “buenas prácticas” lo cual conduce a un buen desempeño. No cumplir con los criterios indicaría que se necesitan mejoras. Sin embargo, no es realista esperar que el desempeño de la entidad auditada con respecto a la economía, la eficiencia y la eficacia siempre cumpla con los criterios. Es importante apreciar que un desempeño satisfactorio no significa un desempeño perfecto, sino que se basa en lo que una persona razonable esperaría, teniendo en cuenta las circunstancias de la entidad auditada. Además, pensando de manera realista, los criterios no siempre se pueden cumplir por completo. Por ejemplo, este puede ser el caso con algunos acuerdos internacionales que pueden ser difíciles de cumplir completamente en el corto o mediano plazo. En este caso, el “desempeño satisfactorio” puede entenderse como lo que se puede lograr de manera realista para mejorar gradualmente la situación hacia el cumplimiento de los criterios. Esto significa que independientemente de si la entidad auditada cumple con los criterios o no, el auditor también debe considerar la materialidad y aplicar el juicio profesional al interpretar cómo esto afecta el desempeño de la entidad.

85) La mayoría de auditorías implican algún tipo de análisis para comprender o explicar lo que se ha observado. Al analizar la información recopilada, se recomienda que el auditor se enfoque en la pregunta y el(los) objetivo(s) de auditoría. Esto ayudará a organizar los datos y también proporcionará el enfoque del análisis. Se utiliza una amplia gama de modelos o métodos de análisis según el objetivo de la auditoría y los tipos de evidencia utilizados. Casi todas las auditorías incluyen diferentes formas de analizar los documentos. Con base a la cantidad de documentos y criterios que se analizan, esta actividad puede variar en detalle. La mayoría de auditorías también incluyen entrevistas con la entidad auditada u otras partes interesadas. Estas entrevistas pueden llevarse a cabo de diferentes maneras dependiendo de su objetivo: las entrevistas estructuradas pueden servir como base para un análisis más avanzado, mientras que las entrevistas menos formales pueden servir como base para explorar las opiniones de la entidad auditada. Además, se pueden utilizar diferentes tipos de métodos estadísticos para analizar grandes cantidades de datos, desde métodos básicos hasta métodos más avanzados, según el tipo de datos utilizados. En todas las auditorías, la discusión con el equipo, con colegas y la Dirección proporcionan información esencial para evaluar, redactar los hallazgos y las conclusiones. Finalmente, las discusiones con la entidad auditada y, en algunos casos, con los grupos de discusión pueden brindar al auditor valiosas aportaciones en esta etapa de la auditoría.

Tabla 7. Ejemplos de métodos y modelos de análisis

Ejemplos de algunos métodos y modelos de análisis diferentes son:

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

86) El análisis a veces también puede requerir comparaciones de hallazgos, por ejemplo:

- a) Análisis comparativo de diferentes instituciones: las instituciones menos exitosas pueden aprender de las instituciones más exitosas.
- b) Comparar el área auditada con un área de auditoría similar en otro país o jurisdicción.

Determinar la causa y efecto de un hallazgo

87) Si bien es importante buscar explicaciones para las desviaciones de los criterios, las causas deben ser presentadas con precaución ya que deben ser respaldadas por evidencia de auditoría suficiente y apropiada. Es relevante considerar los puntos de vista de la entidad auditada sobre los motivos de los problemas o debilidades del desempeño. Si tales puntos de vista no se basan en evidencia de auditoría suficiente y apropiada, el auditor no puede dar por sentado que son relevantes o correctos. Si las opiniones de la entidad auditada no cuentan con el respaldo suficiente de la evidencia, pero son razonables de acuerdo con el juicio profesional del auditor, éste puede optar por presentar la opinión de la entidad auditada en el informe.

88) Se aconseja al auditor identificar los posibles efectos de los criterios que no se cumplen. Si es posible, al identificar los efectos, se debe comparar la situación real con la condición ideal en la que se cumplirían los criterios. Hasta cierto punto, estos posibles efectos se habrían considerado en una etapa anterior como una motivación para llevar a cabo la auditoría de este problema en particular.

89) Los efectos pueden identificarse como algo que ya ha ocurrido o como algo que puede tener un impacto futuro en base al razonamiento lógico. La naturaleza de los hallazgos determina si el auditor puede presentar efectos reales o potenciales. Los efectos reales de las condiciones pasadas o actuales ayudan a demostrar las consecuencias y generalmente proporcionan las razones por las cuales se necesita una acción correctiva. Los efectos potenciales generalmente se describen como las consecuencias lógicas que podrían producirse cuando la evidencia no cumple el criterio. Los efectos potenciales son en cierto grado especulativos, por lo que el auditor debe usarlos con cuidado, especialmente en ausencia de evidencia relacionada o efectos pasados observados.

90) Es importante que el auditor examine cuidadosamente la relación entre causa y efecto y se enfoque en la posibilidad de que otros factores externos puedan influir en el efecto observado. Puede ser necesario utilizar técnicas analíticas mejoradas para responder preguntas sobre causa y efecto.

Tabla 8. Relación entre causa y efecto

Es importante comprender la naturaleza de cualquier relación que pueda existir entre la causa y el efecto. No siempre es el caso, por ejemplo, que una financiación deficiente es la causante de peores condiciones. Puede ser debido a una mala calidad de atención el motivo por el que se redujo el financiamiento para una organización en particular. Al analizar los datos, el auditor debe recordar que hay muchas razones para que existan relaciones:

- a)** Puede haber una relación directa de causa y efecto. Por ejemplo, si una universidad tiene una cuota de ingreso fija para cada año y aumenta su ingreso de estudiantes a tiempo parcial, entonces debe reducir el ingreso de estudiantes de tiempo completo.
- b)** Puede haber una relación inversa de causa y efecto. Por ejemplo, los malos resultados de los exámenes podrían deberse a una asistencia deficiente, pero, igualmente, la baja asistencia podría deberse a los malos resultados de los exámenes.
- c)** La relación puede ser una coincidencia. Por ejemplo, puede haber una relación entre la calidad de la atención médica en un centro de asistencia local y los resultados de los exámenes en esa misma área, pero es difícil decir que una causa la otra.
- d)** Puede haber un efecto de confusión. Por ejemplo, la relación entre la calidad de la atención médica y los resultados de los exámenes podría deberse al uso efectivo de los recursos dentro del centro de asistencia local, que pueden no haber sido considerados como parte del trabajo de campo.

Desarrollar conclusiones después de considerar los hallazgos

- 91)** Una vez que el auditor ha establecido los hallazgos, determinado por qué los criterios no se están cumpliendo (causas) y las posibles consecuencias (efectos), entonces está listo para establecer conclusiones. Las conclusiones son declaraciones inferidas por el auditor a partir de esos hallazgos. Dado que las auditorías de desempeño señalan deficiencias en los aspectos de economía, eficiencia y/o eficacia las conclusiones deben especificar las razones por las cuales estos aspectos no se cumplen completamente.
- 92)** Las conclusiones de la auditoría permiten aclarar y agregar significado a hallazgos específicos en el informe. Presentan la opinión del auditor y van más allá de meramente reiterar los hallazgos. Mientras que los hallazgos de la auditoría se identifican comparando “lo que debería ser” según los criterios con la evidencia de auditoría (incluida la evidencia analítica) sobre “lo que es”. Reflejan las explicaciones y puntos de vista del auditor basados en estos hallazgos. También se puede identificar un problema subyacente que explique los hallazgos.
- 93)** Las conclusiones deben resultar de manera lógica de los hallazgos, los problemas de desempeño o debilidades y sus causas y efectos. Todos los pasos analíticos tomados más allá de los hallazgos tendrán que ser claramente explicados y justificados.
- 94)** Al establecer conclusiones, a menudo será necesario revisar el análisis de los datos y los hallazgos de la auditoría para asegurarse de que las mismas tengan fundamentos sólidos. El análisis de datos consiste en combinar resultados de diferentes tipos de fuentes. Como se mencionó anteriormente, existen diferentes métodos que se pueden usar en este análisis. En una auditoría de desempeño realizada correctamente, los argumentos presentados se equilibran con los mejores argumentos contrarios posibles, y los diferentes puntos de vista contrastantes se ponderan entre sí. Las conclusiones deben basarse en los criterios del objetivo(s), la evidencia y los hallazgos.
- 95)** Al sacar conclusiones, el auditor debe evaluarlas regularmente comparándolas con la evidencia. Es probable que las conclusiones respaldadas por diferentes tipos de evidencia sean más sólidas que las basadas en una sola fuente de evidencia.

- 96)** Durante la preparación de las conclusiones, puede ser necesario que el auditor ajuste o modifique ligeramente una pregunta de auditoría y, en raras ocasiones, incluso los objetivos de la auditoría. Puede ser necesario ajustar ligeramente una pregunta de auditoría cuando quede claro durante el análisis que no será posible responderla con precisión a partir de la evidencia y los hallazgos obtenidos. Sin embargo, idealmente se han identificado tales dificultades y se han realizado los ajustes necesarios al inicio del proceso de auditoría. Si se necesitan ajustes, deben discutirse y comunicarse tanto internamente como con la entidad auditada.
- 97)** Es importante que el auditor esté orientado a los objetivos, trabaje sistemáticamente y con la debida atención y objetividad, ejerciendo su juicio profesional al analizar la evidencia. Es vital que el auditor tenga un enfoque crítico y mantenga una distancia objetiva de la información presentada. Al mismo tiempo, el auditor debe ser receptivo a las opiniones y argumentos. También debe ser capaz de ver las cosas desde diferentes perspectivas y mantener una actitud abierta y objetiva hacia los diferentes puntos de vista y argumentos. Un auditor que no es receptivo puede perder los mejores argumentos. Esto también subraya la importancia de realizar evaluaciones racionales, sin tener en cuenta las preferencias personales y las de los demás. Por lo tanto, es importante que la participación del auditor se exprese en un proceso de reflexión y análisis objetivo, más que en la convicción de que ciertos puntos de vista son correctos.

Gestión del riesgo de auditoría en la fase de ejecución

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

Documentación en la fase de ejecución

99) El auditor debe documentar la auditoría de manera suficiente, completa y detallada de acuerdo con la ISSAI.GT /76. Preparar la documentación de auditoría de manera oportuna ayuda a mejorar la calidad de la auditoría y facilita la revisión y evaluación efectiva de la evidencia de auditoría obtenida, así como las conclusiones alcanzadas, antes de que el informe esté finalizado. Debido a que es difícil reconstruir y recordar actividades específicas relacionadas con la recopilación de evidencia de auditoría semanas después de que el trabajo se realizó, el trabajo debe documentarse a medida que el equipo lo va completando, para reducir el riesgo de tener una documentación de auditoría inexacta, mejorar la calidad de auditoría, y mejorar la eficiencia del trabajo.

100) La naturaleza y el alcance de la documentación para una auditoría en particular dependen, en gran medida, del juicio profesional, en función de las circunstancias únicas de cada auditoría. Sin embargo, normalmente se espera que un auditor documente lo siguiente:

- a) El(los) objetivo(s), el alcance y la metodología de la auditoría.
- b) El trabajo realizado y la evidencia obtenida para respaldar juicios y conclusiones significativas.

Discutir los hallazgos y las conclusiones preliminares - interna y externamente-

101) A medida que el trabajo avanza, el borrador del informe va tomando forma gradualmente. Las notas y observaciones se colocan en un orden estructurado y, a medida que avanzan las discusiones internas y externas, el texto se redacta, evalúa y reescribe; los detalles se verifican y se discuten las conclusiones. La comunicación es esencial en el proceso analítico porque el auditor tiene que considerar el contexto y todos los argumentos relevantes y las diferentes perspectivas antes de que las conclusiones puedan finalmente extraerse. Por esta razón, el auditor necesita mantener una comunicación efectiva y adecuada con la entidad auditada y las partes interesadas relevantes.

- 102)** Los debates internos entre el equipo de auditoría pueden ayudar al auditor en el proceso analítico, considerando y evaluando los hallazgos, así como las conclusiones preliminares.
- 103)** Externamente, es necesario el intercambio de información para discutir los principales problemas que surgieron durante la auditoría. En esta fase, es necesario garantizar que la base real de las descripciones sea precisa y justa, y que los análisis sean exhaustivos y aborden las causas de los problemas identificados. Varios argumentos deben ser considerados y los hallazgos puestos en perspectiva. Las reuniones con la entidad auditada pueden servir para confirmar hechos y promover el desarrollo de hallazgos y recomendaciones de auditoría.
- 104)** Una buena práctica es mantener reuniones con la alta dirección y otros funcionarios del gobierno; asimismo, sostener reuniones de grupos focales, en las que se invite a varias partes interesadas y expertos a debatir los hallazgos, conclusiones y recomendaciones preliminares. Poder discutir varios temas con la participación de todos los principales interesados agregará valor a la auditoría.

INFORMES



Ilustración 5

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

Contenido de los informes

Requerimientos de acuerdo con ISSAI.GT 3000:

“El auditor debe proporcionar informes de auditoría que sean: a) integrales, b) convincentes, c) oportunos, d) amigables al lector, y e) equilibrados.” **(ISSAI.GT 3000/106)**

“El auditor debe identificar los criterios de auditoría y sus fuentes en el informe de auditoría.” **(ISSAI.GT 3000/112)**

“El auditor debe asegurarse de que los hallazgos de auditoría permiten generar conclusiones claras tras su análisis respecto al (los) objetivo(s) o pregunta(s) de la auditoría, o bien explicar las razones por las que eso no fue posible.” **(ISSAI.GT3000/114)**

ORIENTACIÓN

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

Redactar informes integrales

- 109)** Es importante que el informe promueva una comprensión adecuada y correcta de los asuntos y las condiciones en los que se centró la auditoría. Para redactar un informe integral, el auditor generalmente incluirá una descripción de los objetivos, el alcance, la metodología y las preguntas de auditoría. Los lectores necesitan esta información para comprender el objetivo y la naturaleza de la auditoría, así como el alcance del trabajo realizado, el contexto y la perspectiva con respecto a lo que se informa.
- 110)** Los lectores también necesitan saber si existen limitaciones significativas en los objetivos de auditoría, el alcance, la metodología o los datos recopilados, de modo que puedan interpretar razonablemente los hallazgos, conclusiones y recomendaciones del informe sin ser inducidos al error.
- 111)** Usualmente en el informe, el auditor identificará los hechos significativos en la ejecución de la auditoría, y describirá los métodos y criterios utilizados, incluyendo sus fuentes. El auditor tiene la responsabilidad final de definir y explicar los criterios utilizados en el informe de auditoría. (Consulte la sección Planificación en esta GUIA.GT para obtener más información sobre los criterios).
- 112)** El auditor puede proporcionar información básica para establecer el contexto del mensaje general y ayudar al lector a comprender los hallazgos y la importancia de los temas tratados. Los antecedentes pueden incluir información sobre cómo funcionan los programas y las operaciones, la importancia de los mismos, una descripción de las responsabilidades de la entidad auditada y una explicación de los términos.
- 113)** Finalmente, lo más importante para redactar un informe integral, es que el auditor presente evidencia suficiente y apropiada para respaldar los hallazgos y las conclusiones en relación con los objetivos de la auditoría.

Redactar informes convincentes

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

Redactar informes oportunos

- 116)** El informe debe proporcionar información accesible, concisa y actualizada, que el gobierno, el legislativo y las entidades auditadas puedan utilizar para realizar mejoras. Para ser de máximo provecho, el objetivo del auditor es proporcionar evidencia relevante a tiempo para responder a las necesidades legítimas de los usuarios previstos. Del mismo modo, la evidencia provista en el informe es más útil si se relaciona con problemas actuales. Por lo tanto, la publicación oportuna del informe es importante. Algunas EFS controlan los tiempos de su trabajo estableciendo fechas de presentación específicas para coincidir con la sesión del legislativo. Por lo tanto, la fecha de presentación de un informe de auditoría

se establece de antemano. En otros casos, las EFS pueden tener más flexibilidad para determinar los plazos, al tiempo que consideran las necesidades de los usuarios previstos, y el mejor momento para emitir el informe de auditoría.

- 117)** Durante la auditoría, el auditor puede proporcionar informes provisionales de asuntos importantes a la entidad auditada, si así lo permite el mandato de la EFS. Dicha comunicación alerta a la entidad auditada sobre asuntos que requieren atención inmediata y permite que se tomen medidas correctivas antes de que se complete el informe final.

Redactar informes amigables al lector

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

Satisfacer las necesidades de la audiencia

- 119)** Un factor clave de éxito para los informes amigables al lector es determinar las partes interesadas y comprender sus necesidades. La audiencia primaria para los informes de auditoría de desempeño son el legislativo y ejecutivo. Sin embargo, también hay otras partes interesadas, como los ciudadanos, académicos, el sector privado y los medios de comunicación, que pueden tener interés, pero posiblemente un enfoque diferente, en el resultado de una auditoría de desempeño.

Estructura efectiva del informe

- 120)** Al comenzar a redactar un informe de auditoría, es importante determinar su posible estructura para facilitar la organización y el flujo del texto. Una estructura efectiva permite que el informe capte la atención del lector, transmita los objetivos de la auditoría, comunique problemas complejos y brinde una interpretación clara de los resultados. Usar un enfoque “General” puede ayudar al auditor a crear una estructura de informe amigable para el lector. Este enfoque es análogo a una situación real en la que solo hay un corto período de tiempo para mantener

la atención de los interesados. El enfoque “General” se lleva a cabo después de la recopilación y el análisis de datos, y el objetivo es generar conclusiones nítidas e interesantes de los informes que se pueden establecer en segundos y crear más niveles de detalle a partir de esa base.

Tabla 9. Diseño de un informe de fácil lectura

Consejos para diseñar un informe que sea de fácil lectura:

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

Redacción clara

121) Un informe fácil de leer debe ser claro. Para mejorar la claridad se sugiere lo siguiente:

- a) Evitar jergas. Cuando se requieren términos y abreviaturas técnicos, académicos o extranjeros, deben explicarse. Es útil para el lector si se proporcionan explicaciones en un glosario o en notas al pie de página fáciles de encontrar.
- b) Evitar ambigüedades.
- c) Usar el mismo término de manera consistente para un pensamiento u objeto específico.
- d) Usar voz activa en lugar de voz pasiva.

- e) Ser conciso. Use secciones, párrafos y oraciones cortas.
- f) Usar ejemplos que demuestren los hallazgos y conclusiones de auditoría.
- g) Usar imágenes para llamar la atención sobre los puntos principales. Usar listas, tablas, diagramas, mapas y otras ilustraciones para presentar cantidades complejas y grandes de datos. A menudo éstos pueden transmitir el mensaje de manera más efectiva que solo texto. Sin embargo, se recomienda mantener las tablas y los gráficos simples. Asegurarse de que ilustren solo una idea y de que el lector pueda entender esa idea de inmediato.

Redactar informes equilibrados

- 122)** El trabajo que respalda los informes de auditoría de desempeño debe ser justo y respaldar los hallazgos, conclusiones y recomendaciones generales a fin de maximizar el impacto. El auditor necesita explicar los efectos/impactos de los problemas en el informe de auditoría porque esto le permitirá al lector comprender mejor la importancia del problema y, a su vez, fomentará la acción correctiva y conducirá a mejoras por parte de la entidad auditada.
- 123)** Preparar un informe equilibrado y constructivo, será útil para:
- a) Presentar los hallazgos de manera objetiva y justa, asimismo interpretar los hechos en términos neutros, evitando información sesgada o lenguaje que puede generar una posición defensiva u oposición.
 - b) Presentar diferentes perspectivas y puntos de vista. Cuando sea factible hacer diferentes interpretaciones de la evidencia, éstas deben presentarse para garantizar la equidad y el equilibrio. Al seguir los argumentos subyacentes, el lector podrá comprender mejor las conclusiones y recomendaciones finales.
 - c) Estar completo. Un informe completo incluye puntos buenos y malos y otorga crédito donde corresponde. Incluir aspectos positivos puede conducir a un mejor desempeño por parte de otras entidades gubernamentales que lean el informe. Es importante que el informe tenga toda la información y los argumentos necesarios para satisfacer el(los) objetivo(s) de auditoría, y

promover la adecuada y correcta comprensión de los asuntos y las condiciones informadas. Los hechos no deben ser suprimidos, y las deficiencias menores no deben ser exageradas. Las explicaciones, especialmente de la entidad auditada, siempre deben buscarse y evaluarse críticamente.

Recomendaciones

Requerimiento de acuerdo con ISSAI.GT 3000:

“El auditor debe aportar recomendaciones constructivas que puedan contribuir de manera considerable a abordar las debilidades o problemas identificados por la auditoría, en la medida que sean relevantes y viables según el mandato de la EFS.” **(ISSAI.GT 3000/116)**

ORIENTACIÓN

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

Tabla 10. Consideraciones al elaborar recomendaciones

Preguntas a tener en cuenta cuando se elaboran las recomendaciones

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

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

Tabla 11. Redacción de recomendaciones

Consejos para generar recomendaciones

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

Comunicación con la entidad auditada

Requerimientos de acuerdo con ISSAI.GT 3000:

“El auditor debe otorgar a la entidad auditada la oportunidad de comentar sobre los hallazgos, conclusiones y recomendaciones de la auditoría, antes de que la EFS emita el informe de auditoría correspondiente.” **(ISSAI.GT 3000/119)**

“El auditor debe registrar, en documentos de trabajo, la examinación de los comentarios recibidos de la entidad auditada, incluidas las razones para hacer cambios al informe de auditoría o bien para rechazar los comentarios recibidos.” **(ISSAI.GT 3000/120)**

ORIENTACIÓN

- 128)** Dar a la entidad auditada la oportunidad de comentar los hallazgos, conclusiones y recomendaciones de auditoría antes de publicar el informe ayuda a asegurar que la base real de las descripciones en el informe sea precisa y justa y que los análisis sean exhaustivos y aborden la causa de los problemas identificados. Todas estas cuestiones deben ser comunicadas a las autoridades responsables afectadas por la auditoría.
- 129)** Proporcionar un informe preliminar con los resultados para ser revisados y comentados por parte de las entidades auditadas ayuda al auditor a desarrollar un informe que sea justo, completo y objetivo. Incluir los puntos de vista de las entidades auditadas resultará en un informe que presenta no solo los hallazgos, conclusiones y recomendaciones del auditor, sino también las perspectivas de la entidad auditada. Esto es particularmente importante en los casos en que existen diferencias de opinión sobre hechos importantes presentados en el informe o desacuerdos importantes sobre el curso de acción apropiado para las mejoras. Es aconsejable obtener los comentarios por escrito.
- 130)** Por lo general, la EFS determina la cantidad de tiempo otorgado a la entidad auditada para proporcionar sus comentarios, debe hacerse con cuidado, pero garantizando que sea suficiente.

Manejo de los comentarios recibidos

- 131)** Todos los comentarios recibidos deben ser cuidadosamente considerados. Cuando las respuestas proporcionen nueva información, el auditor deberá evaluar esto y estar dispuesto a modificar el borrador del informe. Todos los desacuerdos deben analizarse para que el informe final sea equilibrado y justo.
- 132)** Cuando los comentarios de las entidades auditadas son insuficientes para abordar los hallazgos, inconsistentes o en conflicto con los hallazgos, conclusiones o recomendaciones en el borrador del informe, se aconseja al auditor que evalúe la validez de los comentarios. Si el auditor no está de acuerdo con los comentarios significativos, una buena práctica sería explicar las razones del desacuerdo en un documento de trabajo. En cambio, se recomienda al auditor modificar el

informe según sea necesario si se considera que los comentarios son válidos y están respaldados con evidencia suficiente y apropiada.

- 133)** Las respuestas deben ser documentadas. Será útil registrar el análisis de los comentarios recibidos en un documento de trabajo para que se tenga constancia tanto de todos los cambios en el informe preliminar de auditoría como de las razones para no hacer algún cambio.
- 134)** Al final del proceso, es aconsejable mantener informada a las entidades auditadas sobre los procedimientos y el cronograma para la publicación del informe final.

Remitir el borrador del informe a terceros

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

Distribución del informe

Requerimiento de acuerdo con ISSAI.GT 3000:

“La EFS debe hacer ampliamente accesibles sus informes de auditoría, tomando para ello en consideración las regulaciones existentes sobre confidencialidad de información.”

(ISSAI.GT 3000/123)

ORIENTACIÓN

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

- 136)** Se recomienda que las EFS decidan sobre el método de distribución de los informes en función de sus respectivos mandatos. Cada auditoría de desempeño normalmente se publicará en un informe separado, ya sea en forma impresa o en línea, o ambos. Los informes deben ser distribuidos al legislativo y a las partes responsables. Es una práctica común hacer los informes accesibles al público y a otras partes interesadas directamente y a través de los medios, a menos que lo prohíba la legislación o los reglamentos. Es una ventaja si los informes están disponibles para discusión pública y crítica.
- 137)** Si hay cierta información que está prohibida de ser revelada al público o se excluye de un informe debido a su naturaleza confidencial o delicada, el auditor debe revelar en el informe que se ha omitido cierta información y explicar los motivos de esa omisión. Cierta información puede ser clasificada o puede estar prohibida de ser revelada por legislación o regulaciones. En tales circunstancias, el auditor puede emitir un informe por separado, clasificado o de uso limitado que contenga dicha información y distribuir el informe solo a aquellos autorizados por la legislación o regulación para recibirlo.
- 138)** Las circunstancias adicionales asociadas con la seguridad pública, privacidad o intereses de seguridad también podrían justificar la exclusión de cierta información de un informe disponible públicamente o ampliamente distribuido. Por ejemplo, la información detallada relacionada con la seguridad informática puede excluirse de los informes disponibles públicamente debido al daño potencial que podría ocasionar el uso indebido de esta información. En tales circunstancias, el auditor puede colocar los datos de forma anónima o emitir un informe de uso limitado que contenga dicha información y distribuir el informe solo a las partes responsables de actuar según las recomendaciones del auditor.

Los resultados pueden presentarse de diferentes formas

- 139)** Se recomienda al auditor utilizar un formulario del informe de auditoría que sea apropiado para los usuarios previstos, por escrito o de alguna otra forma recuperable. Por ejemplo, el auditor puede presentar informes de auditoría utilizando medios electrónicos accesibles para todos los usuarios previstos. También es una buena práctica publicar un resumen del informe en el sitio web de la EFS.
- 140)** Además, del informe publicado (en papel o en línea), el auditor puede considerar la posibilidad de generar productos adicionales para diseminar los hallazgos presentados en el informe principal de forma más extensa:
- a)** Se recomienda proporcionar a los medios de comunicación, información adecuada y equilibrada, por ejemplo, en forma de notas de prensa. Esto puede reducir el riesgo de que los medios malinterpreten o exageren los hallazgos.
 - b)** Podría ponerse a disposición del público general un resumen ejecutivo del informe final, presentando las conclusiones más relevantes en el sitio web de la EFS.
 - c)** Se pueden emitir informes de retroalimentación individuales a los encuestados para mostrarles cómo se desempeñan en comparación con los puntos de referencia del sector, y para difundir las buenas prácticas.
 - d)** El análisis detallado de datos puede publicarse como anexos técnicos en el sitio web.
 - e)** Otros informes de consultores o académicos sobre el mismo tema pueden incluirse en su totalidad en el sitio web para dar mayor respaldo al resumen proporcionado en el informe principal. Sin embargo, esto sólo puede hacerse cuando se considere que estos informes agregan un valor sustancial y no entran en conflicto con los hallazgos y las conclusiones del informe de auditoría.

- 141)** Las necesidades de los usuarios también influirán en la forma del producto final, que puede incluir resúmenes, comunicados de prensa u otros materiales de presentación. Cada producto debe estar escrito en un estilo adaptado a su audiencia específica para tener máximo impacto. La preparación de un plan de comunicación puede proporcionar un enfoque estructurado para saber cómo llegar a diferentes audiencias de manera efectiva y proporcionar información oportuna para el proceso de toma de decisiones (ver la sección Planificación en esta GUÍA.GT).
- 142)** Cualquiera que sea el medio utilizado para diseminar el mensaje en el informe, el auditor debe asegurarse de que los mensajes sean, en todo momento, consistentes. El auditor también debe considerar si los productos han estado sujetos a un control de calidad suficiente.

SEGUIMIENTO



Ilustración 6

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

Requerimientos de acuerdo con ISSAI.GT 3000:

“El auditor debe dar seguimiento, según sea apropiado, a los hallazgos y recomendaciones de auditorías previas, y la EFS debe informar al Legislativo, en caso de ser posible, sobre las conclusiones e impactos de todas las acciones correctivas relevantes.” **(ISSAI.GT 3000/126)**

“El auditor debe enfocar el seguimiento sobre si la entidad auditada ha abordado de forma adecuada los problemas y remediado la situación subyacente, tras un periodo razonable.” **(ISSAI.GT 3000/129)**

ORIENTACIÓN

Por qué realizar un seguimiento

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

El enfoque del seguimiento

- 146)** Generalmente el seguimiento se realiza periódicamente según lo considere apropiado la EFS. La prioridad de la tarea de seguimiento suele evaluarse como parte de la estrategia de auditoría general de la EFS. Se debe dar un plazo de tiempo razonable para que la entidad auditada implemente la acción apropiada.

- 147)** Al realizar el seguimiento de los informes de auditoría, el objetivo es determinar si las medidas adoptadas sobre los resultados y las recomendaciones han remediado las condiciones subyacentes. Esto significa que tanto las reacciones positivas como negativas con respecto a la auditoría y el informe de auditoría deben ser examinadas por el auditor. Siendo necesario adoptar un enfoque imparcial.
- 148)** El impacto de la auditoría puede identificarse a través del efecto de las medidas correctivas tomadas por las partes responsables, o a través de la influencia que han tenido los hallazgos y conclusiones de la auditoría sobre la gobernanza, la rendición de cuentas, la comprensión del problema abordado o el enfoque al respecto.
- 149)** Al llevar a cabo el seguimiento de un informe de auditoría, el auditor debe concentrarse en los hallazgos y las recomendaciones que aún son relevantes en el momento del seguimiento. Si la entidad auditada ha implementado acciones insuficientes o insatisfactorias es posible que requiera una auditoría adicional por parte de la EFS.

Cómo realizar el seguimiento

- 150)** Se pueden usar diferentes métodos para hacer un seguimiento de los hallazgos y las recomendaciones propuestas.
- a)** Organizar una reunión con las partes responsables, luego de cierto tiempo para averiguar qué medidas se han tomado para mejorar el desempeño y verificar qué recomendaciones se han implementado.
 - b)** Solicitar a las partes responsables que informen por escrito a la EFS acerca de las acciones que han tomado para abordar las deficiencias presentadas en el informe de auditoría.
 - c)** Hacer llamadas telefónicas o visitas de campo limitadas para recopilar información sobre las medidas tomadas por la entidad auditada.
 - d)** Estar al día de las reacciones por parte de las partes responsables, la legislatura

y los medios, y analizar si las deficiencias identificadas han sido abordadas o no de manera apropiada.

- e) Solicitar una auditoría financiera para recopilar información sobre acciones tomadas como parte de sus procedimientos de auditoría.
- f) Realizar una auditoría de cumplimiento, lo que resultará en un nuevo informe de auditoría.

151) Los métodos a aplicar dependerán de las prioridades establecidas por la EFS durante el proceso de planificación estratégica y anual para la auditoría de desempeño. También están influenciados por la importancia de las deficiencias identificadas, las acciones que se espera implementar y el interés externo en la información sobre las acciones implementadas.

Cómo informar los resultados del seguimiento

152) Independientemente del método que se utilice, los resultados del seguimiento deben ser informados adecuadamente para proporcionar retroalimentación al legislativo. Una buena práctica es informar sobre las deficiencias y mejoras identificadas en el seguimiento de la auditoría a las partes responsables o al legislativo.

153) El seguimiento puede informarse de forma individual o como un informe consolidado. Si se va a informar de varios seguimientos, es posible incluir un análisis de diferentes auditorías, resaltando las tendencias y temas comunes en diferentes áreas. Cualquiera que sea la forma, los informes de seguimiento deben ser equilibrados y los hallazgos presentados de manera objetiva y justa.

Guatemala merece vivir ¡Sin Corrupción!

✓ **No aceptes presiones, ni intimidaciones** de personas que faltan a la Ética en el ejercicio de su cargo.

✓ Ciudadano, **tú puedes denunciar a quien te pida dádivas, comisiones o sobornos.**

Puedes hacer tu denuncia a través de:

Aplicación Móvil



Línea Directa



Buzón de Denuncias

en todos los edificios de nuestra Institución a nivel nacional.



¡NO FORMES PARTE DE LA CORRUPCIÓN!

Tehnale, na warak, Uraihli

Toholb'ahilal, Yipuhilal b'oj Sajsajilal

Mololiil, Sak'ak'iil ja Ch'ajch'ojiil



**INTEGRIDAD,
EFICIENCIA Y
TRANSPARENCIA**

Hanichugu, lisiini luma arumani

Jikil k'ojlemal, jwi', saqil samaj



GUÍA.GT- 3920 EL PROCESO DE LA AUDITORÍA DE DESEMPEÑO

Dr. Edwin Humberto Salazar Jerez
Contralor General de Cuentas

MSc. Mario Francisco Xocoy Buch
Subcontralor de Probidad

Dr. José Alberto Ramírez Crespín
Subcontralor de Calidad de Gasto Público

MSc. Bernardino Rosales Méndez
Subcontralor Administrativo

Dr. Celvin Manolo Galindo López
Inspector General

Lic. Oscar Mauricio López Ixcolín
Secretario General

SEDE CENTRAL

7a. Avenida 7-32 zona 13, Guatemala C.A.

ZONA 1
5a. Avenida 9-95

ZONA 2
Avenida Simeón Cañas 5-38

PBX:
(502) 2417-8700

21 DELEGACIONES DEPARTAMENTALES