

# ISSAI 300

## Principios de la Auditoría de Desempeño

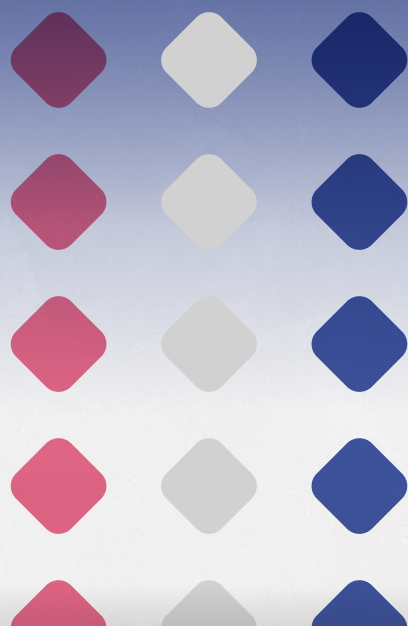


INTOSAI

Las Normas de la INTOSAI son  
emitidas por la Organización  
Internacional de Entidades  
Fiscalizadoras Superiores  
(INTOSAI) como parte del  
Marco INTOSAI de  
Pronunciamientos  
Profesionales.  
Para más información visite  
[www.issai.org](http://www.issai.org)



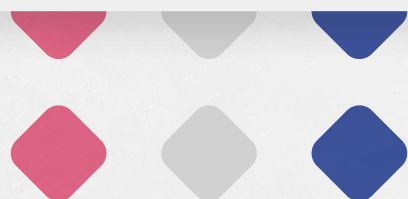
INTOSAI



INTOSAI, 2019

- 1) Ratificado como Directrices de campo en la auditoría gubernamental y normas de significancia ética en el 2001.
- 2) Contenido reformulado y ratificado como Principios Fundamentales de la Auditoría de Desempeño en el 2013.
- 3) Con la institución del Marco INTOSAI de Pronunciamientos Profesionales (IFPP, por sus siglas en inglés), retitulado como Principios de la Auditoría de Desempeño con cambios editoriales en el 2019.

ISSAI 300 está disponible en todas las lenguas oficiales INTOSAI: árabe, inglés, francés, alemán y español.



# TABLA DE CONTENIDOS

<b>1. INTRODUCCIÓN</b>	<b>5</b>
<b>2. PROPÓSITO Y AUTORIDAD DE LOS PRINCIPIOS DE LA AUDITORÍA DE DESEMPEÑO</b>	<b>6</b>
<b>3. MARCO PARA LA AUDITORÍA DE DESEMPEÑO</b>	<b>8</b>
Definición de la auditoría de desempeño	8
Economía, eficiencia y eficacia	9
Objetivos de la auditoría de desempeño	9
La aplicabilidad de la ISSAI 300	10
<b>4. ELEMENTOS DE LA AUDITORÍA DE DESEMPEÑO</b>	<b>12</b>
Las tres partes de la auditoría de desempeño	12
Materia y criterios de la auditoría de desempeño	13
Confianza y seguridad en la auditoría de desempeño	13
<b>5. PRINCIPIOS PARA LA AUDITORÍA DE DESEMPEÑO</b>	<b>15</b>
<b>Principios Generales</b>	<b>15</b>
Objetivo de Auditoría	16
Enfoque de auditoría	16
Criterios	17
Riesgo de Auditoría	19
Comunicación	20
Habilidades	21
Juicio y escepticismo profesional	22
Control de Calidad	23

Materialidad	24
Documentación	25
<b>Principios relacionados con el proceso de auditoría</b>	<b>27</b>
<b>Planificación</b>	<b>28</b>
Selección de temas	28
Diseño de la auditoría	28
<b>Realización</b>	<b>31</b>
Evidencia, hallazgos y conclusiones	31
<b>Elaboración de Informes</b>	<b>32</b>
Contenido del informe	32
Recomendaciones	33
Distribución del informe	34
<b>Seguimiento de actividades</b>	<b>34</b>



- 1) Las normas profesionales y directrices son esenciales para la credibilidad, calidad y el profesionalismo de la auditoría del sector público. Las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) elaboradas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) tienen por objetivo promover la auditoría independiente y eficaz, así como apoyar a los miembros de la INTOSAI en el desarrollo de su propio enfoque profesional de conformidad con sus mandatos y las leyes y regulaciones nacionales.
- 2) La *ISSAI 100: Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público* brinda, en general, los principios fundamentales para la auditoría del sector público y define la autoridad de las ISSAI. La *ISSAI 300: Principios de la Auditoría de Desempeño* se basa y profundiza en los principios fundamentales de la ISSAI 100 para adaptarse al contexto específico de la auditoría de desempeño. La ISSAI 300 debe leerse y entenderse en conjunto con la ISSAI 100, que también se aplica para la auditoría de desempeño.
- 3) La *ISSAI 300: Principios de la Auditoría de Desempeño* consiste de tres secciones.
  - La primera sección establece el marco para la auditoría de desempeño y sirve de referencia a las ISSAI pertinentes.
  - La segunda sección consiste en los principios generales para los compromisos de auditoría de desempeño que el auditor debe considerar antes y durante todo el proceso de auditoría.
  - La tercera sección contiene principios de relevancia para las principales etapas del propio proceso de auditoría. A cada principio le sigue una breve explicación.

Cada principio es seguido por una breve explicación.

## PROPÓSITO Y AUTORIDAD DE LOS PRINCIPIOS DE LA AUDITORÍA DE DESEMPEÑO

- 4) Este documento busca establecer una base común de conocimiento sobre la naturaleza de la Auditoría de Desempeño, incluyendo los principios que deben aplicarse para lograr un alto nivel de auditoría. Se alienta a los miembros de la INTOSAI a que desarrollen o adopten normas rectoras congruentes con las ISSAI 100 y 300 y que tomen en cuenta las directrices de la INTOSAI sobre la Auditoría de Desempeño. Las ISSAI 3000-3899 brindan estándares para la auditoría de desempeño a EFS que han escogido adoptar las ISSAI como normas oficiales.
- 5) Los pronunciamientos para la auditoría de desempeño deben reflejar la necesidad de disponer de flexibilidad en el diseño de los compromisos individuales para que los auditores sean sensibles y creativos en su trabajo y para el juicio profesional en todas las etapas del proceso de auditoría.
- 6) La INTOSAI reconoce que las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) tienen diferentes mandatos y trabajan bajo diversas condiciones. Debido a las diferentes condiciones y estructuras de las EFS, no todas las normas o directrices de auditoría pueden aplicarse a todos los aspectos de su trabajo. Por lo tanto, las EFS tienen la opción de desarrollar normas rectoras ya sea que estén basadas o sean congruentes con los Principios de la Auditoría de Desempeño. Si una EFS decide basar sus normas en los Principios, aquellas normas deben, en todos los aspectos aplicables y relevantes, corresponder con los Principios.
- 7) Cuando las normas de auditoría de una EFS estén basadas o sean congruentes con los Principios de la Auditoría de Desempeño, se puede hacer referencia a éstos indicando:

*... Realizamos nuestra auditoría[s] de conformidad con [las normas] basadas en [o congruentes con] la ISSAI 100: Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público y la ISSAI 300: Principios de la Auditoría de Desempeño de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores.*

La referencia puede ser incluida en el informe de auditoría o comunicada por la EFS en una manera más general, cubriendo un rango definido de compromisos.

- 8) Las EFS pueden elegir adoptar las Normas de Auditoría de Desempeño (ISSAI 3000-3899) como las normas rectoras para su trabajo. Si una EFS ha elegido adoptar estas normas, debe cumplir con ellas en todos los aspectos relevantes. La referencia en este caso se puede hacer indicando:

*... Realizamos nuestra auditoría[s] de [desempeño] de conformidad con las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores [sobre auditoría de desempeño].*

## DEFINICIÓN DE LA AUDITORÍA DE DESEMPEÑO

- 9) Tal como la llevan a cabo las EFS, la Auditoría de Desempeño es una revisión independiente, objetiva y confiable sobre si las acciones, sistemas, operaciones, programas, actividades u organizaciones del gobierno operan de acuerdo con los principios de economía, eficiencia y eficacia, y sobre si existen áreas de mejora.
- 10) La auditoría de Desempeño busca brindar nueva información, análisis o perspectivas, y cuando corresponda, recomendaciones de mejora. Las auditorías de desempeño proporcionan nueva información, conocimiento o valor al:
- proporcionar nuevas perspectivas analíticas (análisis o nuevas perspectivas más amplias o más profundas);
  - hacer más accesible la información existente a las diversas partes interesadas;
  - proporcionar una visión o conclusión independiente y rectora basada en la evidencia de auditoría;
  - proporcionar recomendaciones basadas en un análisis de los hallazgos de auditoría.



## ECONOMÍA, EFICIENCIA Y EFICACIA

11) Los principios de economía, eficiencia y eficacia pueden definirse de la siguiente manera:

- El principio de economía significa minimizar los costos de los recursos. Los recursos utilizados deben estar disponibles a su debido tiempo, en cantidades y calidad apropiadas y al mejor precio.
- El principio de eficiencia significa obtener el máximo de los recursos disponibles. Se refiere a la relación entre recursos utilizados y productos entregados, en términos de cantidad, calidad y oportunidad.
- El principio de eficacia se refiere a cumplir los objetivos planteados y lograr los resultados previstos.

Las auditorías de desempeño a menudo incluyen un análisis de las condiciones que son necesarias para garantizar que los principios de economía, eficiencia y eficacia puedan mantenerse. Estas condiciones pueden incluir prácticas y procedimientos de la buena administración para garantizar la entrega correcta y oportuna de los servicios. Cuando corresponda, el impacto del marco regulatorio o institucional sobre el desempeño de la entidad auditada también debe ser tomado en consideración.

## OBJETIVOS DE LA AUDITORÍA DE DESEMPEÑO

12) El objetivo principal de la auditoría de desempeño es promover constructivamente la gobernanza económica, eficaz y eficiente. También contribuye a la rendición de cuentas y a la transparencia.

La auditoría de desempeño promueve la rendición de cuentas al asistir a los responsables de la gobernanza y de las tareas de supervisión para mejorar el desempeño. Lo logra evaluando si las decisiones de la legislatura o del ejecutivo son preparadas e implementadas eficiente y eficazmente, y si los contribuyentes o ciudadanos han recibido el justo valor por su dinero. Ello no cuestiona las intenciones y decisiones del legislativo, pero examina

si deficiencias en las leyes y reglamentos o su forma de implementación han evitado la consecución de los objetivos determinados. La auditoría de desempeño se enfoca en áreas en donde pueda añadir valor a los ciudadanos, y en las cuales tenga el mayor potencial para la mejora. Proporciona incentivos constructivos para que las partes responsables tomen las medidas apropiadas.

La auditoría de desempeño promueve la transparencia al ofrecer al parlamento / congreso, a los contribuyentes y otras fuentes de financiamiento, aquellos grupos objetivo de las políticas gubernamentales y a los medios de comunicación, una visión de la administración y los resultados de las diferentes actividades del gobierno. Con ello contribuye de manera directa al brindar información útil al ciudadano mientras sirve como base para el aprendizaje y las mejoras. En la auditoría de desempeño, las EFS tienen libertad de decidir, dentro de su mandato, sobre qué, cuándo y cómo auditar, y no se les debería limitar la publicación de sus hallazgos.

## LA APLICABILIDAD DE LA ISSAI 300

- 13) Los Principios de la Auditoría de Desempeño proporcionan la base para que las EFS adopten o desarrollen normas. Éstas se han formulado en consideración de los antecedentes institucionales de las EFS, incluyendo los prerequisites para el funcionamiento apropiado de las EFS en su independencia y mandatos constitucionales en los Principios Fundamentales de la INTOSAI y las obligaciones éticas, así como los consiguientes requisitos organizacionales de las EFS (ISSAI 130-199).
- 14) Al tratar sobre las superposiciones entre los tipos de auditoría (o auditorías combinadas) se deben considerar los siguientes puntos:
  - La afirmativa de las normas aplicadas en las auditorías (párrafo 7 u 8 anteriores) pueden necesitar ajustes según la ISSAI 100, párrafos 9 o 10.
  - Los elementos de la auditoría de desempeño pueden ser parte de una auditoría más extensa que abarque también aspectos de la auditoría de cumplimiento y financiera.
  - En caso de una superposición, se deben observar todas las normas

pertinentes. Esto puede no ser factible en todos los casos, ya que diferentes normas pueden contener diferentes prioridades.

- En dichos casos, el objetivo primario de la auditoría debe guiar a los auditores en cuanto a qué normas aplicar. Para determinar si las consideraciones de desempeño constituyen el objetivo principal del trabajo de auditoría, debe tenerse en cuenta que la auditoría de desempeño se enfoca en la actividad y los resultados más que en los informes o cuentas y que el objetivo principal es promover la economía, eficiencia y eficacia, más que informar sobre el cumplimiento.

- 15) Los elementos de una auditoría del sector público (auditor, parte responsable, usuarios previstos, la materia y los criterios) como se define en la ISSAI 100, pueden asumir distintas características en la auditoría de desempeño. Los auditores deben identificar explícitamente los elementos de cada auditoría y comprender sus implicaciones para que puedan realizar su auditoría de manera apropiada.

## **LAS TRES PARTES DE LA AUDITORÍA DE DESEMPEÑO**

- 16) Los auditores con frecuencia tienen discreción considerable en la selección de temas y la identificación de criterios, lo que a su vez influye en quiénes son las partes responsables relevantes y los usuarios previstos. Si bien los auditores pueden dar recomendaciones, deben tener cuidado de no asumir las responsabilidades de las partes responsables. Los auditores en las auditorías de desempeño suelen trabajar en equipo ofreciendo habilidades diferentes y complementarias.
- 17) El papel de la parte responsable puede ser compartido por una amplia gama de individuos o entidades, cada uno responsable de un aspecto diferente del tema de estudio. Algunas partes pueden ser responsables de las acciones que han causado problemas; otras pueden ser capaces de iniciar cambios para abordar las recomendaciones derivadas de una auditoría de desempeño, y otras pueden ser responsables de proporcionar información o evidencia al auditor.

- 18) Los usuarios previstos son las personas a quienes el auditor prepara el informe de auditoría de desempeño. La legislatura, los organismos gubernamentales y el público pueden ser los usuarios previstos. Una parte responsable también puede ser un usuario previsto, pero rara vez será el único.

## MATERIA Y CRITERIOS DE LA AUDITORÍA DE DESEMPEÑO

- 19) El objeto de estudio de una auditoría de desempeño no tiene que estar limitado a programas, entidades o fondos específicos, pueden también incluir actividades (con productos, resultados e impactos) o situaciones existentes (incluyendo sus causas y consecuencias). Algunos ejemplos podrían ser la prestación de servicios por las partes responsables o los efectos de las políticas y regulaciones gubernamentales sobre la administración, las partes interesadas, los negocios, los ciudadanos y la sociedad. La materia en cuestión se define por el objetivo y se formula en las preguntas de auditoría.
- 20) En la auditoría de desempeño, el auditor algunas veces está involucrado en el desarrollo o la selección de los criterios pertinentes para la auditoría. El párrafo 27 describe qué requisitos específicos se derivan de esto para el auditor.

## CONFIANZA Y SEGURIDAD EN LA AUDITORÍA DE DESEMPEÑO

- 21) Al igual que en todas las auditorías, los usuarios de los informes de las auditorías de desempeño desean confiar en la información que utilizan para tomar decisiones. Por lo tanto, esperan informes confiables que establezcan la posición (basada en la evidencia) de las EFS respecto al tema evaluado. En consecuencia, los auditores de desempeño deben, en todos los casos, proporcionar hallazgos basados en evidencia suficiente y apropiada, y gestionar activamente el riesgo de informes inapropiados. Sin embargo, normalmente no se espera que los auditores de desempeño emitan un dictamen general, comparable al dictamen de estados financieros, en el alcance de la economía, eficiencia y eficacia por parte de la entidad auditada. Por lo tanto, esto no es un requerimiento del marco de ISSAI.

- 22) El nivel de aseguramiento que otorga una auditoría de desempeño debe ser comunicado de manera transparente. El grado logrado de economía, eficiencia y eficacia pueden ser notificado en el informe de la auditoría de desempeño en diferentes formas:
- a través de una visión global sobre los aspectos de economía, eficiencia y eficacia, cuando los objetivos de la auditoría, el tema, la evidencia obtenida y los hallazgos alcanzados permiten formular una conclusión;
  - proporcionando información específica en una serie de puntos, entre ellos los objetivos de la auditoría, las preguntas, las pruebas obtenidas, los criterios utilizados, los resultados alcanzados y las conclusiones específicas.
- 23) Los informes de auditoría sólo deben incluir los hallazgos que estén respaldados por evidencia suficiente y apropiada. Las decisiones tomadas en la elaboración de un informe equilibrado, para llegar a conclusiones y formular recomendaciones a menudo necesitan ser elaboradas con el fin de proporcionar información suficiente para al usuario. Los auditores de desempeño deben describir específicamente cómo sus hallazgos han conducido a una serie de conclusiones, y – cuando corresponda- una conclusión general. Esto significa, explicar qué criterios se han desarrollado y utilizado y por qué, y señalar que todos los puntos de vista relevantes han sido tomados en cuenta para que se pueda presentar un informe balanceado. Los principios sobre los informes dan una mayor orientación para este proceso.



**PRINCIPIOS GENERALES**

- 24) Los principios generales, establecidos a continuación, dan orientación sobre aquellos aspectos de la auditoría de desempeño que son relevantes en todo el proceso de auditoría.
- Algunas áreas en las que apliquen estos principios, no están cubiertas por la ISSAI 100. Éstas se refieren a la selección de los temas de auditoría, la identificación de objetivos de auditoría, y la definición de un enfoque y criterios de auditoría.
  - En otras áreas, tales como el riesgo de auditoría, comunicación, habilidades, juicio profesional, control de calidad, materialidad y documentación, los principios generales hacen referencia a los principios de la ISSAI 100 y explican cómo se aplican específicamente en la Auditoría de Desempeño.
  - Por último, algunas áreas como la ética y la independencia, están abordadas actualmente por la ISSAI 100, por los Principios Fundamentales de la INTOSAI (INTOSAI-P 10-99), por los requisitos organizacionales de las EFS (ISSAI 130-199).

## » OBJETIVO DE AUDITORÍA

- 25) Los auditores deben establecer un objetivo de auditoría claramente definido que se relacione a los principios de economía, eficiencia y eficacia.**

El objetivo de la auditoría determina el enfoque y diseño del trabajo. Podría ser simplemente para describir la situación. Sin embargo, los objetivos normativos de la auditoría (¿las cosas son como deberían ser?) y los objetivos de auditoría analíticos (¿por qué las cosas no son como deberían ser?) son más propensos a agregar valor. En todos los casos, los auditores deben considerar a qué se refiere la auditoría, qué organizaciones y organismos están involucrados y para quién serían podrían ser relevantes las recomendaciones finales. Los objetivos de la auditoría bien definidos se refieren a una sola entidad o un grupo identificable de acciones, sistemas, operaciones, programas, actividades u organizaciones gubernamentales.

Muchos objetivos de la auditoría se pueden enmarcar como una pregunta general de auditoría que se puede dividir en sub-preguntas más precisas. Deben estar relacionadas temáticamente, y ser complementarias, no traslaparse y ser exhaustivas de manera colectiva al abordar la pregunta general de auditoría. Todos los términos empleados en la pregunta deben estar claramente definidos. La formulación de preguntas de auditoría es un proceso reiterativo, en el que las preguntas se especifican y refinan repetitivamente tomando en cuenta la información relevante conocida sobre el tema, así como la viabilidad.

En lugar de definir un solo objetivo o una pregunta general de auditoría, los auditores pueden optar por desarrollar varios objetivos de auditoría, que no necesiten siempre ser divididos en sub-preguntas.

## » ENFOQUE DE AUDITORÍA

- 26) Los auditores deben escoger un enfoque orientado al resultado, al problema o al sistema, o bien una combinación de éstos, para facilitar un buen diseño de la auditoría.**

El enfoque general de auditoría es un elemento central de cualquier auditoría. Determina la naturaleza del tipo de examen a realizar. También define el conocimiento, la información y los datos necesarios, así como los procedimientos de auditoría requeridos para obtenerlos y analizarlos

La auditoría de desempeño generalmente sigue uno de tres enfoques:

- Un enfoque orientado al sistema, que examina el funcionamiento adecuado de los sistemas de gestión, por ejemplo, los sistemas de administración financiera;
- Un enfoque orientado a resultados, que evalúa si los objetivos en términos de resultados o productos han sido alcanzados como se deseaba, o si los programas y servicios operan como se esperaba;
- Un enfoque orientado al problema, que examina, verifica y analiza las causas de los problemas particulares o desviaciones de los criterios establecidos.

Los tres enfoques pueden alcanzarse desde una perspectiva de arriba hacia abajo o de abajo hacia arriba. Las auditorías con una perspectiva de arriba hacia abajo se centran principalmente en los requerimientos, intenciones, objetivos, y expectativas en la legislatura y el gobierno central. Una perspectiva de abajo hacia arriba se centra en problemas de importancia real para las personas y la comunidad.

## » CRITERIOS

- 27) Los auditores deben establecer los criterios adecuados que correspondan a las preguntas de auditoría y se relacionen a los principios de economía, eficiencia y eficacia.**

Los criterios son puntos de referencia utilizados para evaluar el tema. Los criterios de la auditoría de desempeño son normas razonables y específicas de auditoría de desempeño, contra las cuales se pueden evaluar y valorar la economía, la eficiencia y la eficacia de las operaciones.

Los criterios brindan una base para evaluar la evidencia, desarrollar los

hallazgos de auditoría y formular conclusiones sobre los objetivos de la auditoría. También constituyen un elemento importante en las discusiones dentro del equipo de auditoría y con la administración (alta dirección) de la EFS y en comunicación con las entidades auditadas.

Los criterios pueden ser cualitativos o cuantitativos y deben definir contra qué será evaluada una entidad auditada. Los criterios pueden ser generales o específicos, enfocarse en qué debe ser de acuerdo a las leyes, regulaciones u objetivos; lo que se espera, de acuerdo a buenos principios, conocimiento científico y buenas prácticas; o lo que podría ser (dadas mejores condiciones).

Diversas fuentes pueden utilizarse para identificar los criterios, incluyendo marcos de medición del desempeño. Se debe ser transparente sobre las fuentes que se utilizan; los criterios deben ser relevantes y comprensibles para los usuarios, además de completos, confiables y objetivos en el contexto del tema y los objetivos de la auditoría.

Los criterios deben ser discutidos con las entidades auditadas; sin embargo, en última instancia la selección de los criterios más convenientes es responsabilidad del auditor. Si bien la definición y comunicación de los criterios en la fase de planeación puede aumentar su confiabilidad y aceptación general, en auditorías que cubran asuntos complejos no siempre es posible predefinir los criterios; en lugar de eso, serán definidos durante el proceso de auditoría.

Mientras que para algunos tipos de auditoría hay criterios legislativos inequívocos, esto no es comúnmente el caso en la auditoría de desempeño. Los objetivos, la pregunta y el enfoque de la auditoría determinan la relevancia y el tipo de criterios adecuados, y la confianza del usuario en los hallazgos y las conclusiones de una auditoría de desempeño dependen, en gran parte, de los criterios. Por ello, es crucial seleccionar criterios fiables y objetivos.

En una auditoría de desempeño orientada a problemas, el punto de partida es una desviación conocida o sospechada respecto a lo que debería o podría ser. El objetivo principal es, por lo tanto, no sólo verificar el problema (la desviación de los criterios y sus consecuencias) sino identificar las causas. Este enfoque realza la importancia de decidir sobre cómo examinar y verificar las causas durante la fase de diseño. Las conclusiones y recomendaciones

están basadas, principalmente, en el proceso de análisis y confirmación de las causas, a pesar de que siempre se originan en los criterios normativos.

## » RIESGO DE AUDITORÍA

- 28) Los auditores deben gestionar activamente el riesgo de auditoría, que es el riesgo de obtener conclusiones incorrectas o incompletas, brindando información desequilibrada o sin agregar valor a los usuarios.**

Muchos temas en la auditoría de desempeño son complejos y políticamente sensibles. Si bien evitando simplemente dichos temas se puede reducir el riesgo de imprecisión y no completitud, se podría también limitar la posibilidad de agregar valor.

El riesgo de que una auditoría no agregue valor varía desde la probabilidad de no ser capaz de proporcionar nueva información o perspectivas, al riesgo de descuidar factores importantes y, como consecuencia, no ser capaz de proporcionar a los usuarios del informe de auditoría del conocimiento o recomendaciones útiles que puedan hacer una contribución real para mejorar el desempeño.

Aspectos importantes del riesgo incluyen no poseer la competencia para llevar a cabo análisis suficientemente amplios o profundos, carecer de acceso a información de calidad, obtener información incorrecta (por ejemplo, debido a un fraude o a prácticas irregulares), no ser capaz de poner todos los hallazgos en perspectiva, y no recopilar o abordar los argumentos más relevantes.

Por lo tanto, los auditores deben gestionar activamente el riesgo. Tratar con el riesgo de auditoría es parte integral de todo el proceso y metodología de la auditoría de desempeño. Los documentos de planeación de la auditoría deben indicar los riesgos posibles o conocidos del trabajo de auditoría previsto, y mostrar cómo se deben manejar.

## » COMUNICACIÓN

- 29) Los auditores deben mantener una comunicación eficaz y apropiada con las entidades auditadas y las partes interesadas relevantes durante todo el proceso de auditoría, y definir el contenido, proceso y destinatarios de la comunicación para cada auditoría.**

Existen diversas razones por las que la planificación de la comunicación con las entidades auditadas y las partes interesadas es de particular importancia en las auditorías de desempeño:

- Dado que las auditorías de desempeño no se realizan normalmente con una base regular (por ejemplo, de manera anual) en las mismas entidades auditadas, los canales de comunicación pudieran no existir. Puede haber contactos con el poder legislativo y órganos de gobierno, así como otros grupos (tales como comunidades académicas y de negocios, u organizaciones de la sociedad civil) con los que no se ha colaborado con anterioridad,
- Con frecuencia, no hay criterios predefinidos (como un marco de emisión de información financiera), y por lo tanto es necesario un intenso intercambio de opiniones con la entidad auditada.
- La necesidad de contar con informes balanceados implica un esfuerzo activo por obtener los puntos de vistas de las diversas partes interesadas.

Los auditores deben identificar a las partes responsables y otras partes interesadas clave, y tomar la iniciativa para establecer una comunicación eficaz de dos vías. Con una buena comunicación, los auditores pueden mejorar el acceso a fuentes de información, datos y opiniones de la entidad auditada. Utilizar canales de comunicación para explicar el propósito de la auditoría de desempeño a las partes interesadas, también aumenta la probabilidad de que las recomendaciones de la auditoría se implementen. Por lo tanto, los auditores deben tratar de mantener buenas relaciones profesionales con todas las partes interesadas, promover un flujo libre y abierto de información en la medida en que así lo permitan los requisitos de confidencialidad, y llevar a cabo las discusiones en un ambiente de respeto mutuo y entendimiento de las respectivas funciones y responsabilidades de cada una las partes interesadas.



Sin embargo, se debe tener cuidado para asegurar que la comunicación con las partes interesadas no ponga en peligro la independencia y la imparcialidad de la EFS.

Los auditores deben notificar a las entidades auditadas de los aspectos clave de la auditoría, incluyendo el objetivo de la auditoría, las cuestiones de auditoría, y el tema en cuestión. Por lo general, la notificación toma la forma de una carta de compromiso y comunicación regular durante la auditoría. Los auditores deben mantener la comunicación con las entidades auditadas durante todo el proceso de auditoría, por medio de una interacción constructiva, ya que diferentes hallazgos, argumentos y perspectivas son evaluados.

Las entidades fiscalizadas deben tener la oportunidad de comentar sobre los hallazgos, conclusiones y recomendaciones de auditoría antes de que la EFS emita el informe de auditoría. Cualquier desacuerdo debe ser analizado y se deben corregir los errores de hecho. La examinación de la retroalimentación debe ser registrada en los papeles de trabajo, de manera que se documenten los cambios al borrador del informe de auditoría, o las razones para no efectuar cambios.

Al final del proceso de auditoría, también se puede obtener retroalimentación de las partes interesadas sobre la calidad de los informes de auditoría publicados. También se puede solicitar la percepción de las entidades auditadas sobre la calidad de la auditoría realizada.

## » HABILIDADES

- 30) De manera colectiva, el equipo auditor debe tener la competencia profesional necesaria para llevar a cabo la auditoría. Esto incluye buen conocimiento de la fiscalización, del diseño de investigaciones, de los métodos aplicados en las ciencias sociales y técnicas de investigación o de evaluación, así como también fortalezas personales tales como habilidades analíticas, de redacción y comunicación.**

En la auditoría de desempeño, se pueden requerir habilidades específicas, tales como conocimiento de las técnicas y métodos de evaluación aplicados

en las ciencias sociales y habilidades personales como de comunicación y de escritura, capacidad analítica, creatividad y receptividad. Los auditores deben tener un buen conocimiento de las organizaciones gubernamentales, programas y funciones. Esto asegura que las áreas correctas son seleccionadas para auditoría y que los auditores pueden llevar a cabo con eficacia revisiones de los programas y actividades del Gobierno

También puede haber formas específicas de adquirir las habilidades necesarias. Para cada auditoría de desempeño, los auditores deben tener pleno entendimiento de las medidas gubernamentales que son el objeto de la auditoría, así como las causas de fondo relevantes y los impactos posibles. Con frecuencia, este conocimiento debe ser adquirido o desarrollado específicamente para el trabajo o compromiso de auditoría. Las auditorías de desempeño con frecuencia implican un proceso de aprendizaje y el desarrollo de la metodología como parte de la propia auditoría. Así, el aprendizaje y la capacitación en el trabajo debe estar disponible para los auditores, quienes deben mantener sus habilidades profesionales a través de una capacitación profesional continua. Una actitud abierta al aprendizaje y el fomento de una cultura directiva son condiciones importantes para fortalecer las habilidades profesionales de cada uno de los auditores.

En áreas especializadas, se pueden contratar expertos externos para complementar el conocimiento del equipo de auditoría. Los auditores deben evaluar si, y en qué áreas, se requiere de pericia externa, para que hagan los arreglos necesarios.

## » JUICIO Y ESCEPTICISMO PROFESIONAL

### **31) Los auditores deben ejercer el escepticismo profesional, pero también deben ser receptivos y estar dispuestos a innovar.**

Es de vital importancia que los auditores ejerzan el escepticismo profesional y adopten un enfoque crítico, manteniendo una distancia objetiva de la información proporcionada. Se espera que los auditores realicen evaluaciones racionales y aislen sus propias preferencias personales y las de los demás.

Al mismo tiempo, deben ser receptivos a las opiniones y argumentos. Esto es necesario con el fin de evitar errores de juicio o sesgo cognitivo. El respeto, la flexibilidad, la curiosidad y la disposición de innovar son igualmente importantes. La innovación aplica al propio proceso de auditoría, pero también a los procesos o actividades auditados.

Se espera que los auditores examinen las cuestiones desde diferentes perspectivas y mantengan una actitud abierta y objetiva a diferentes puntos de vista y argumentos. Si no son receptivos, pueden pasar por alto importantes argumentos o evidencia clave. Si bien los auditores trabajan para desarrollar nuevos conocimientos, también requieren ser creativos, reflexivos, flexibles, ingeniosos y prácticos en sus esfuerzos por recopilar, interpretar y analizar los datos.

Se debe mantener un alto nivel de conducta profesional durante todo el proceso de auditoría, desde la selección del tema y planificación de la auditoría, hasta la presentación de informes. Es importante que los auditores trabajen sistemáticamente, con el debido cuidado y objetividad, y con la supervisión adecuada.

## » CONTROL DE CALIDAD

- 32) Los auditores deben aplicar procedimientos para salvaguardar la calidad, garantizando que se cumplan los requisitos aplicables y enfatizando en informes apropiados, balanceados y justos, que agreguen valor y respondan a las preguntas de auditoría.**

La *ISSAI 140: Control de Calidad* proporciona los principios generales y el material para aplicación en el sistema de control de calidad establecido a nivel organizacional para cubrir todas las auditorías. En la realización de las auditorías de desempeño, las siguientes cuestiones específicas deben abordarse:

- La auditoría de desempeño es un proceso en el que el equipo de auditoría reúne una gran cantidad de información específica de auditoría y ejerce un alto grado de juicio profesional y discreción sobre los asuntos de auditoría. El control de calidad debe tomar esto en cuenta. La necesidad de

establecer un ambiente de trabajo de confianza mutua y responsabilidad, y prestar apoyo a los equipos de auditoría debe ser visto como parte de la gestión de la calidad. Esto puede implicar la aplicación de procedimientos de control de calidad que sean relevantes y fáciles de gestionar, y garantizar que los auditores estén abiertos a retroalimentación recibida del control de calidad. Si existe una diferencia de opinión entre los supervisores y el equipo de auditoría, se deben tomar las medidas adecuadas para asegurar que se preste la atención necesaria a la perspectiva del equipo de auditoría y que la política de la EFS sea consistente.

- En la auditoría de desempeño, incluso si el informe está basado en la evidencia, está bien documentado y es preciso, aun así, podría ser inapropiado o insuficiente si no se logra dar una visión balanceada y objetiva, incluyendo también algunos puntos de vista relevantes, o si las preguntas de auditoría no se abordan satisfactoriamente. Por lo tanto, estas consideraciones deben ser parte esencial de las medidas para salvaguardar la calidad.
- Como los objetivos de la auditoría varían mucho entre los distintos trabajos de auditoría, es importante definir claramente lo que constituye un informe de alta calidad en el contexto específico de un trabajo de auditoría. Las medidas generales de control de calidad deben complementarse con las medidas específicas a la auditoría.

Ningún procedimiento de control de calidad a nivel de la auditoría individual puede garantizar informes de auditoría de desempeño de alta calidad. Es igualmente importante que los auditores sean –y sigan siendo– competentes y motivados. Por lo tanto, los mecanismos de control deben ser complementadas por medidas de apoyo, tales como capacitación en el trabajo y orientación al equipo de auditoría.

## » MATERIALIDAD

- 33) Los auditores deben considerar la materialidad en todas las etapas del proceso de auditoría. Se debe pensar no sólo en lo financiero, sino también en los aspectos sociales y políticos del asunto en cuestión, con el propósito de entregar tanto valor agregado como sea posible.**

La materialidad puede ser entendida como la importancia relativa de una materia en cuestión en el contexto en el que se está considerando. La materialidad de un tema de auditoría debe tener en cuenta la magnitud de sus impactos. Dependerá de si la actividad es comparativamente menor y si las deficiencias en el área en cuestión pudieran influir otras actividades dentro de la entidad auditada. Un asunto se considerará de importancia significativa cuando el tema sea considerado de especial importancia y donde las mejoras tengan un impacto significativo. Habrá menos materialidad (o relevancia relativa) donde la actividad sea de naturaleza rutinaria y el impacto del pobre desempeño pudiera estar restringido a un área pequeña o de índole mínima.

En la auditoría de desempeño, la materialidad por el valor monetario pudiera ser, aunque no necesariamente, una preocupación primordial. Al definir la materialidad, el auditor debe considerar también lo que es social o políticamente significativo, y tener en cuenta que esto varía con el tiempo y depende de la perspectiva de los usuarios relevantes y de las partes responsables. Dado que los temas de las auditorías de desempeño pueden variar ampliamente y los criterios con frecuencia no están predefinidos por la legislación, esta perspectiva puede variar de una auditoría a otra. Su evaluación requiere un juicio cuidadoso por parte del auditor.

La materialidad constriñe a todos los aspectos de las auditorías de desempeño, tales como la selección de los temas, la definición de los criterios, la evaluación de la evidencia y la documentación y la gestión de los riesgos de producir hallazgos de auditoría o informes inapropiados o de bajo impacto.

## » DOCUMENTACIÓN

- 34) Los auditores deben documentar la auditoría de acuerdo con las circunstancias particulares de la misma. La información debe ser lo suficientemente completa y detallada para permitir a un auditor experimentado, sin conexión previa con la auditoría, determinar subsecuentemente qué trabajo fue realizado con el fin de llegar a los hallazgos, conclusiones y recomendaciones.**

Al igual que en todas las auditorías, los auditores de desempeño deben mantener un registro documental adecuado de la preparación, procedimientos

y hallazgos de cada auditoría. Sin embargo, el propósito y el contexto de la documentación son algo específico en la auditoría de desempeño.

- Con frecuencia, el auditor habrá adquirido conocimiento especializado sobre el tema de auditoría que no se reproduce fácilmente en la EFS. Dado que la metodología y los criterios de auditoría pueden haber sido desarrollados específicamente para un único compromiso o trabajo, el auditor tiene una responsabilidad especial para transparentar su razonamiento.
- En la auditoría de desempeño, el informe contiene hallazgos y recomendaciones, pero además describe el marco, perspectiva y estructura analítica que fueron adoptados, y el proceso seguido para llegar a las conclusiones. En cierta forma, el informe realiza las funciones que en otro tipo de auditorías corresponden a las normas generales o la documentación de auditoría.
- La documentación no sólo debe confirmar la veracidad de los hechos, sino también asegurar que el informe presente una evaluación equilibrada, justa y completa del asunto u objeto auditado en cuestión. Así, por ejemplo, podría ser necesario incluir en la documentación una referencia a los argumentos no aceptados en el informe, o comunicar cómo los diferentes puntos de vista fueron tratados en el informe.
- El propósito del informe de auditoría en una auditoría de desempeño con frecuencia es persuadir a los usuarios razonables, al proporcionarles nuevas perspectivas en lugar de una declaración formal de seguridad. De la misma manera en que los objetivos de la auditoría determinan la naturaleza de la evidencia necesaria, también determinan la naturaleza de la documentación.
- Mantener una documentación adecuada no es sólo una parte en la salvaguarda de la calidad (por ejemplo, ayudando a garantizar que el trabajo delegado se realice satisfactoriamente y que los objetivos de la auditoría se cumplan), sino también del desarrollo profesional de las EFS y de los auditores, ya que puede dar forma a buenas prácticas para auditorías similares en el futuro.



## PRINCIPIOS RELACIONADOS CON EL PROCESO DE AUDITORÍA

35) La auditoría de desempeño comprende las siguientes etapas principales:



- Planificación, es decir, selección de temas, estudio preliminar y diseño de la auditoría;
- Realización, es decir, recopilar y analizar datos e información;
- Elaboración de informes, es decir, presentar los resultados de la auditoría, esto es: las respuestas a las preguntas de la auditoría, los hallazgos, conclusiones y recomendaciones a los usuarios;
- Seguimiento, es decir, determinar si las medidas adoptadas en respuesta a los hallazgos y recomendaciones remediaron los problemas y/o debilidades subyacentes.

Estos pasos pueden ser reiterativos. Por ejemplo, nuevas perspectivas de la etapa de proceso pueden requerir cambios en el plan de auditoría, y elementos importantes de la elaboración de informes (por ejemplo, la formulación de conclusiones) pueden ser esbozados e incluso completados durante la etapa de proceso.

## PLANIFICACIÓN

### » SELECCIÓN DE TEMAS

- 36) Los auditores deben seleccionar los temas de auditoría a través del proceso de planificación estratégica de la EFS, mediante el análisis de temas potenciales y la realización de investigaciones para identificar los riesgos y problemas.**

Determinar qué auditorías se llevarán a cabo generalmente se asume como parte del proceso de planificación estratégica de la EFS. En su caso, los auditores deben contribuir a este proceso en sus respectivos campos de especialización. Pueden compartir conocimientos de auditorías anteriores, y la información del proceso de planificación estratégica puede ser importante para el trabajo posterior del auditor.

En este proceso, los auditores deben considerar que los temas de auditoría deben ser lo suficientemente significativos, así como auditables y congruentes con el mandato de la EFS. El proceso de selección de los temas debe tratar de maximizar el impacto esperado de la auditoría, teniendo en cuenta las capacidades de auditoría (por ejemplo, recursos humanos y las habilidades profesionales).

Las técnicas formales para preparar el proceso de planeación estratégica, como el análisis de riesgos o las evaluaciones de problemas, pueden ayudar a estructurar el proceso, pero necesitan ser complementadas por el juicio profesional para evitar evaluaciones unilaterales/parciales.

### » DISEÑO DE LA AUDITORÍA

- 37) Los auditores deben planear la auditoría de manera que contribuya a una auditoría de alta calidad que sea llevada a cabo de una forma económica, eficiente, eficaz, de manera oportuna y de acuerdo con los principios de la buena gestión de proyectos.**

Al planear la auditoría, es importante considerar:

- el conocimiento previo y la información requerida para comprender a las entidades auditadas, para permitir una evaluación del problema y riesgo, las posibles fuentes de evidencia, la auditabilidad y la importancia del área considerada para la auditoría;
- los objetivos, preguntas, criterios, tema y metodología de la auditoría (incluyendo las técnicas que se utilizarán para la recolección de evidencia y para la realización del análisis de la auditoría);
- las actividades necesarias, los requisitos de personal y habilidades (incluyendo la independencia del equipo de auditoría, los recursos humanos y la posible pericia externa), el costo estimado de la auditoría, los plazos e hitos clave del proyecto, y los principales puntos de control de la auditoría.

Para asegurar que la auditoría esté debidamente planeada, por lo tanto, los auditores requieren adquirir suficiente conocimiento de la materia en cuestión. La auditoría del desempeño por lo general requiere que el conocimiento específico, sustantivo y metodológico de la auditoría se adquiera antes de la realización de la auditoría (“estudio previo”).

Al planear la auditoría, el auditor debe diseñar los procedimientos de auditoría que se utilizarán para reunir suficiente evidencia apropiada de auditoría. Esto puede ser abordado en diversas etapas: decidir el diseño general de auditoría (qué preguntas hacer, por ejemplo, explicativo / descriptivo / evaluativo); determinar el nivel de observación (por ejemplo, mirar un proceso o archivos individuales); metodología (por ejemplo, análisis completo o de una muestra); técnicas de recolección de datos específicos (por ejemplo, entrevista o grupo de enfoque). Los métodos de recolección de datos y técnicas de muestreo deben ser elegidos cuidadosamente. La fase de planificación también debe incluir el trabajo de investigación dirigido a la creación de conocimiento, probando varios diseños de auditoría y verificando si los datos necesarios están disponibles. Esto hace que sea más fácil elegir el método más apropiado de auditoría.

La alta dirección y la operativa, así como el equipo de auditoría, deben ser plenamente conscientes del diseño general de auditoría y lo que éste implica.

Las decisiones sobre el diseño general de auditoría y sus consecuencias en términos de recursos, a menudo implican a la alta dirección de la EFS, quien puede asegurarse de la existencia de las habilidades, recursos y capacidades para abordar los objetivos de la auditoría y las preguntas de auditoría.

La planeación debe permitir la flexibilidad, para que los auditores se puedan beneficiar de puntos de vista obtenidos durante el curso de la auditoría. Los métodos de auditoría escogidos deben ser aquellos que permitan de mejor manera la recolección de datos de auditoría de manera eficaz y eficiente. Mientras el objetivo de los auditores es adoptar las mejores prácticas, razones prácticas, tales como la disponibilidad de los datos, pueden limitar la elección de métodos. Por lo tanto, es aconsejable ser flexible y pragmático a este respecto. Por esta razón, los procedimientos de auditoría de desempeño no deben ser excesivamente estandarizados. Ser demasiado prescriptivo puede afectar la flexibilidad, el juicio profesional y los altos niveles de habilidades analíticas requeridas en una auditoría de desempeño. En ciertos casos donde, por ejemplo, la auditoría requiera que los datos se recopilen de muy diferentes regiones o áreas, o en el que la auditoría se lleve a cabo por un gran número de auditores, puede haber la necesidad de un plan de auditoría más detallado en el que las preguntas y los procedimientos de auditoría se determinen de forma explícita.

Al planear una auditoría, los auditores deben evaluar el riesgo de fraude. Si es de importancia significativa dentro del contexto de los objetivos de auditoría, los auditores deben comprender los sistemas relevantes de control interno y examinar si hay signos de irregularidades que dificulten el desempeño. Ellos también deben determinar si las entidades en cuestión han tomado las acciones apropiadas para abordar recomendaciones de auditorías previas u otras revisiones que sean de relevancia para los objetivos de la auditoría. Por último, los auditores deben buscar tener contacto con las partes interesadas, incluyendo científicos u otros expertos en el campo, con el fin de crear el conocimiento adecuado en relación, por ejemplo, con buenas o mejores prácticas. El objetivo general en la fase de planeación es decidir, mediante la creación de conocimiento y teniendo en cuenta una variedad de estrategias, cómo llevar a cabo la auditoría de mejor manera.

## REALIZACIÓN

### » EVIDENCIA, HALLAZGOS Y CONCLUSIONES

- 38) Los auditores deben obtener evidencia de auditoría que sea suficiente y apropiada, para establecer los hallazgos, formular conclusiones en respuesta a los objetivos y preguntas de auditoría, y emitir recomendaciones.**

Todos los resultados y las conclusiones de la auditoría deben estar sustentados por evidencia suficiente y apropiada de auditoría. Esto debe estar en contexto, y todos los argumentos pertinentes, las ventajas y desventajas, y perspectivas deben ser consideradas antes de elaborar conclusiones. La naturaleza de la evidencia de auditoría necesaria para llegar a conclusiones en la auditoría de desempeño es determinada por el tema, el objetivo de la auditoría, y las preguntas de auditoría.

El auditor debe evaluar la evidencia con el fin de obtener hallazgos de auditoría. Basado en los resultados, el auditor debe ejercer su juicio profesional para llegar a una conclusión. Los hallazgos y conclusiones son el resultado del análisis en respuesta a los objetivos de la auditoría. Éstos deben dar respuesta a las preguntas de auditoría.

Las conclusiones pueden estar basadas en la evidencia cuantitativa obtenida al usar métodos científicos o técnicas de muestreo. La formulación de conclusiones puede requerir una medida importante de juicio e interpretación con el fin de responder a las preguntas de auditoría, debido al hecho que la evidencia de auditoría puede ser persuasiva (“lleva a la conclusión de que...”) en vez de concluyente (“correcto/incorrecto”). La necesidad de precisión debe ponderarse contra lo que es razonable, económico y relevante para el propósito. Se recomienda el involucramiento de la alta dirección.

La auditoría de desempeño implica una serie de procesos de análisis que evolucionan gradualmente a través de la interacción mutua, dando pie a las preguntas y métodos empleados para desarrollar en profundidad y sofisticación. Esto puede implicar la combinación y comparación de datos

de diferentes fuentes, la formulación de conclusiones preliminares y la compilación de hallazgos con el fin de construir hipótesis que se puedan probar, si es necesario, con datos adicionales. Todo el proceso está estrechamente vinculado con el proceso de elaboración del informe de auditoría, el cual puede ser visto como una parte esencial del proceso analítico que culmina en las respuestas a las preguntas de auditoría. Es importante para los auditores estar orientados a los objetivos y trabajar de forma sistemática y con el debido cuidado y objetividad.

## ELABORACIÓN DE INFORMES

### » CONTENIDO DEL INFORME

- 39) Los auditores deben esforzarse por proporcionar informes de auditoría que sean completos, convincentes, oportunos, de fácil lectura y balanceados.**

Para ser completo, un informe debe incluir toda la información necesaria para abordar el objetivo y las preguntas de auditoría, siendo lo suficientemente detallado para proporcionar una comprensión de la materia en cuestión y los hallazgos y conclusiones. Para ser convincente, debe estar estructurado lógicamente y presentar una clara relación entre el objetivo de la auditoría, los criterios, los hallazgos, las conclusiones y las recomendaciones. Deben abordarse todos los argumentos relevantes.

En una auditoría de desempeño, los auditores informan sobre sus hallazgos sobre la economía y eficiencia con la que los recursos son adquiridos y usados, y la eficacia con la que los objetivos se cumplen. Los informes pueden variar considerablemente en alcance y naturaleza, por ejemplo, evaluando si los recursos se aplican de manera adecuada, al comentando sobre el impacto de políticas y programas, y recomendando cambios diseñados para obtener mejoras.

El informe debe incluir información acerca del objetivo de la auditoría, preguntas de auditoría y sus respuestas, tema, criterios, metodología, fuentes de información, algunas limitaciones de los datos utilizados, y los hallazgos de



auditoría. El informe debe responder claramente las preguntas de auditoría o explicar por qué ésta no fue posible. Alternativamente, los auditores deben considerar reformular las preguntas de auditoría para ajustarse a la evidencia de auditoría obtenida y así estar en la posición donde las preguntas de auditoría puedan ser contestadas. Los hallazgos de auditoría deben ser puestos en perspectiva, y debe garantizarse la congruencia entre los objetivos de la auditoría, las preguntas, resultados y conclusiones. El informe debe explicar por qué y cómo los problemas señalados en los hallazgos afectan el desempeño, con el fin de alentar a la entidad auditada o informar al usuario para iniciar acciones correctivas. Debe en su caso, incluir recomendaciones para mejorar el desempeño.

El informe debe ser tan claro y conciso como lo permita la materia en cuestión, y contener un lenguaje sin ambigüedades. En general, debe ser constructivo y contribuir a un mejor conocimiento y destacar cualquier mejora necesaria.

## » RECOMENDACIONES

- 40) Si es pertinente y permitido por el mandato de la EFS, los auditores deben tratar de proporcionar recomendaciones constructivas que puedan contribuir significativamente a abordar las debilidades o problemas identificados por la auditoría.**

Las recomendaciones deben estar bien fundamentadas y deben añadir valor. Deben abordar las causas de los problemas y/o debilidades. Sin embargo, deben ser redactadas de tal manera que evite obviedades o que invierta las conclusiones de auditoría, y no deben inmiscuirse en las responsabilidades de la administración. Debe estar claro sobre quién y qué se aborda en cada recomendación, quién es responsable de tomar cualquier iniciativa y qué significan las recomendaciones - por ejemplo, cómo contribuirán a mejorar el desempeño. Las recomendaciones deben ser prácticas y estar dirigidas a las entidades que tengan la responsabilidad y la competencia de implementarlas.

Las recomendaciones deben ser claras y ser presentadas de una manera lógica y racional. Deben estar vinculadas a los objetivos, hallazgos y conclusiones

de la auditoría. Junto con el texto completo del informe, deben convencer al lector que mejoran significativamente la conducción de las operaciones y programas del gobierno, por ejemplo, mediante la reducción de costos y simplificando la administración de los servicios, mejorando la calidad y el volumen de los servicios, o mejorando la eficacia, el impacto o los beneficios para la sociedad.

## » DISTRIBUCIÓN DEL INFORME

### **41) Los auditores deben tratar de hacer sus informes ampliamente accesibles de acuerdo con el mandato de la EFS.**

Los auditores deben tener en cuenta que la amplia distribución de los informes de auditoría puede promover la credibilidad de la función de auditoría. Por lo tanto, los informes deben ser distribuidos a las entidades auditadas, al Ejecutivo y/o Legislatura, y en su caso, hacerlos accesibles al público en general, directamente y a través de los medios de comunicación y otras partes interesadas.

## SEGUIMIENTO DE ACTIVIDADES

### **42) Los auditores deben dar seguimiento a los resultados de auditorías y recomendaciones previamente presentados, según sea apropiado. El seguimiento debe ser informado adecuadamente con el fin de proporcionar retroalimentación a la legislatura, si es posible, con las conclusiones e impactos de todas las medidas correctivas relevantes.**

Dar seguimiento se refiere a la examinación de los auditores de las acciones correctivas adoptadas por la entidad auditada, u otra parte responsable, con base en los resultados de las auditorías de desempeño. Es una actividad independiente que aumenta el valor del proceso de auditoría mediante el fortalecimiento del impacto de la auditoría, y la definición de las bases para mejorar un posible trabajo de auditoría futuro. También alienta a las entidades auditadas y a otros usuarios de los informes a tomarlos en serio, y proporciona a los auditores lecciones útiles e indicadores de desempeño. El seguimiento

no se limita a la implementación de las recomendaciones, pero se enfoca en si la entidad auditada ha abordado adecuadamente los problemas y remediado las condiciones subyacentes tras un periodo razonable de tiempo.

Al llevar a cabo el seguimiento de un informe de auditoría, el auditor debe concentrarse en los hallazgos y recomendaciones que siguen siendo relevantes al momento del seguimiento y adoptar un enfoque imparcial e independiente.

El seguimiento de resultados puede ser informado individualmente o como un informe consolidado, el cual puede incluir un análisis de las distintas auditorías, posiblemente incluyendo temas y tendencias en común a través de una serie de áreas de notificación. El seguimiento puede contribuir a una mejor comprensión del valor añadido por la auditoría de desempeño en un determinado período de tiempo o área temática.