

**DIRECTRICES DE APLICACIÓN
DE LAS NORMAS DE AUDITORÍA DEL RENDIMIENTO**

Normas y directrices para la auditoría
del rendimiento basadas en las Normas de Auditoría
y la experiencia práctica de la INTOSAI

Prefacio

En el Congreso Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INCOSAI) de Montevideo (1998) se acordó apoyar el desarrollo de directrices para la aplicación de las Normas de Auditoría de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). El Comité de Normas de Auditoría (CNA) de la INTOSAI llevará a cabo ese desarrollo con la colaboración de otros comités permanentes y grupos de trabajo.

Las Normas de Auditoría se centran principalmente en la auditoría financiera, pero también abarcan la auditoría del rendimiento. Como han señalado muchas Entidades Fiscalizadoras Superiores, en la auditoría del rendimiento se necesitan directrices especiales, ya que difiere de la auditoría financiera. Por consiguiente, se ha considerado oportuna la creación de directrices específicas para la auditoría del rendimiento.

En la reunión del Comité celebrada en Londres (2000) se llevó a cabo un primer debate al respecto, y después de la reunión de Lisboa (2002) se envió material de trabajo a los miembros del Comité para que éstos lo comentasen. El trabajo en curso fue apoyado por el Comité Directivo y el INTOSAI de Seúl (2001).

En la reunión del Comité que tuvo lugar en Estocolmo (2002) se decidió enviar un anteproyecto a todos los miembros de la INTOSAI para que éstos lo comentasen. Se elaboró un proyecto final que, a continuación, fue aprobado por el Comité en su reunión de Bratislava (2003). A lo largo de todo el proceso el Comité Directivo ha estado informado del avance del trabajo y ha aprobado los necesarios planes de trabajo.

Estas Directrices de Aplicación de la Auditoría del Rendimiento son el resultado de los esfuerzos conjuntos de los miembros del Comité de Normas de Auditoría de la INTOSAI, integrado por las Entidades Fiscalizadoras Superiores de:

Antigua y Barbuda	Azerbaiyán	Eslovaquia	Noruega	Túnez
Arabia Saudita	Brasil	Estados Unidos	Portugal	Ucrania
Reino Unido	Camerún	Filipinas	Reino Unido	Uruguay
Argentina	Canadá	India	Samoa	
Australia	Costa Rica	Japón	Suecia	
Austria	Dinamarca	Lituania	Presidente	
	Egipto	Namibia	Tonga	

Desearía agradecer especialmente a las EFS del Reino Unido (inglés), Canadá (francés), Austria (alemán), Arabia Saudita (árabe) y Estados Unidos (español) su apoyo en la corrección de pruebas de las versiones en las distintas lenguas.

Tengo la satisfacción de hacerles llegar este documento. Constituye un paso importante dentro del proceso de perfeccionar la auditoría del rendimiento entre los auditores de la Administración pública. Deberá considerársele como un documento vivo, que tiene que actualizarse a medida que se avanza en su aplicación. No es un documento normativo o técnico, ni tampoco un manual, pero contiene numerosas directrices y otras informaciones con implicaciones prácticas que toman en consideración las premisas y características especiales de la auditoría del rendimiento.

Si bien estas directrices reflejan las mejores prácticas actuales, no serán de plena aplicación en todos los miembros de la INTOSAI, debido a los diferentes mandatos y tradiciones. Le corresponde a cada miembro determinar cuál es la mejor manera de aplicar y utilizar estas directrices.

El propósito de este documento es:

- Describir las características y los principios de la auditoría del rendimiento.
- Ayudar a los auditores del rendimiento de las EFS en la dirección y la realización de las auditorías del rendimiento de un modo eficiente y eficaz.
- Servir de base para las buenas prácticas de auditorías del rendimiento.
- Establecer un marco para el ulterior desarrollo de la metodología y el desarrollo profesional de la auditoría del rendimiento.

En representación del Comité de Normas de Auditoría, quisiera agradecer a todos los Comités y miembros de la INTOSAI su dedicación y cooperación en la realización de este proyecto. También agradezco a mis colegas del Comité su oportuno apoyo y sus contribuciones positivas a esta actividad.

Estocolmo, julio de 2004

Kjell Larsson

Auditor General, Oficina Nacional de Auditoría de Suecia
Presidente del Comité de Normas de Auditoría de la INTOSAI

Índice

Introducción	7
Parte 1: ¿Qué es la auditoría del rendimiento?	11
1.1 ¿Qué es la auditoría del rendimiento según la INTOSAI?	11
1.2 ¿Cuál es el rasgo característico de la auditoría del rendimiento?	12
1.3 ¿Qué nociones constituyen la base de la auditoría del rendimiento?	12
1.4 ¿Cuáles son las cuestiones básicas de la auditoría del rendimiento?	14
1.5 ¿Qué significa la fiscalización de la economía, la eficiencia y la eficacia?	15
1.6 ¿Cómo afecta la gestión pública a la auditoría del rendimiento?	21
1.7 ¿Cómo se relaciona la auditoría del rendimiento con la medición del rendimiento y la evaluación de programas?	23
1.8 ¿Existen diferencias en las ambiciones y los enfoques analíticos?	27
1.9 Resumen	32
Parte 2: Principios de la auditoría gubernamental aplicables a la auditoría del rendimiento	35
2.1 ¿Cómo se aplican los principios de la auditoría a la auditoría del rendimiento?	35
2.2 ¿Cuáles son los requisitos generales de un auditor del rendimiento?	41
2.3 ¿Existen otras medidas de protección importantes?	45
2.4 Resumen	47
Parte 3: Normas y orientaciones prácticas: inicio y planificación de la auditoría del rendimiento	49
3.1 ¿Cuáles son los pasos generales del ciclo de auditoría del rendimiento?	49
3.2 ¿Qué implica la planificación estratégica?	50

3.3	¿Qué implica la planificación de cada auditoría del rendimiento?	54
3.4	Resumen	65
Parte 4: Normas y orientaciones prácticas: realización de la auditoría del rendimiento		67
4.1	¿Qué caracteriza el proceso del estudio principal?	67
4.2	¿Qué tiene que tomarse en consideración en el proceso de recogida de datos?	68
4.3	¿Qué caracteriza la prueba de auditoría y los resultados de la auditoría?	71
4.4	¿Cómo debe afrontarse un entorno cambiante y conflictivo?	73
4.5	¿Qué es lo importante cuando se analizan los datos y se extraen conclusiones?	75
4.6	Resumen	77
Parte 5: Normas de información y orientación: presentación de los resultados de la auditoría del rendimiento		79
5.1	¿Qué implica la necesidad de centrarse en el informe final?	79
5.2	¿Qué se requiere para que el informe sea fiable?	80
5.3	¿Cuáles son las características de un informe correcto y útil de auditoría del rendimiento?	82
5.4	¿Cómo debe distribuirse un informe de auditoría del rendimiento?	85
5.5	¿Para qué sirven los procesos de seguimiento?	86
5.6	Resumen	87
REFERENCIAS Y BIBLIOGRAFÍA		89
Apéndices		
1	Metodología de la auditoría del rendimiento	97
2	Criterios de la auditoría del rendimiento	119
3	Prueba y documentación	123
4	Comunicación y aseguramiento de calidad	133
5	Auditoría del rendimiento y tecnología de la información	139
6	Auditorías del rendimiento de las actividades con una perspectiva medioambiental	147
7	Hacia un enfoque orientado a sistemas en la auditoría del rendimiento: un marco teórico	159



Introducción

Los auditores del rendimiento pueden enfrentarse en su trabajo a una diversidad y ambigüedad considerables. Necesitan competencias en el análisis de las actividades y las prácticas de gestión. Pueden encontrarse con la necesidad de familiarizarse con una amplia gama de contextos organizativos y disciplinas. Necesitan la capacidad de redactar informes sobre temas complejos de un modo lógico y cuidadosamente fundamentado. Estas directrices pueden brindar cierta ayuda en estos campos, pero gran parte de ello depende de que los propios auditores del rendimiento desarrollen por otros medios su competencia en dichas áreas.

Las directrices tienen en cuenta las pertinentes Normas de Auditoría de la INTOSAI y se basan en los principios generalmente aceptados de la auditoría del rendimiento, extraídos de la experiencia de los miembros de la INTOSAI¹. Para elaborar directrices de aplicación basadas en la experiencia se ha llevado a cabo un estudio sobre las normas y directrices de diversas EFS con una larga experiencia en auditoría del rendimiento. Esta experiencia de realizar auditorías del rendimiento y de aplicación de las Normas de Auditoría ha añadido una valiosa información, como mínimo con respecto a la interpretación práctica de las Normas de Auditoría.

No es posible elaborar directrices aplicables a todas las clases de auditoría del rendimiento, porque las comparaciones entre las prácticas de auditoría del rendimiento realizadas en diferentes países muestran notables variaciones en el mandato, el alcance, la organización y los métodos utilizados. Las directrices de auditoría del rendimiento no pueden abarcar íntegramente todos los enfoques, métodos y técnicas posibles, ya que en la práctica esto incluiría la totalidad de las ciencias sociales. Además, las auditorías del rendimiento hacen referencia a una

¹ El Director de Auditoría Tony Angleryd (Suecia) ha elaborado las directrices, pero muchos miembros de la INTOSAI han ayudado en el proceso. Se han estudiado las Normas de Auditoría del Rendimiento de los miembros y de los grupos de trabajo regionales. Deben mencionarse explícitamente las “Directrices de Auditoría del Rendimiento”, aprobadas en la VIII Asamblea de la ASOSAI, en octubre de 2000.

multitud de temas y perspectivas que cubren el sector gubernamental en su integridad, y no sería posible desarrollar normas y procedimientos detallados que funcionen igualmente bien en todas esas situaciones. En la auditoría del rendimiento no es posible elaborar un manual tipo “libro de cocina” que pueda aplicarse con carácter universal para obtener buenos resultados.

Algunas EFS, por consiguiente, encontrarán que las directrices de este tipo poseen un valor limitado. Por ejemplo, podrían ser consideradas demasiado ambiciosas para los auditores que tengan escasa o ninguna experiencia en proyectos específicos de auditoría de gestión o evaluaciones de programas. Como se afirma en las Normas de Auditoría, párrafo 1.0.6: “Las EFS deben aplicar su propio criterio a las diversas situaciones que surjan en el curso de la fiscalización pública.” Además, en el párrafo 1.0.13 se señala: “Dado el enfoque y la estructura de algunas EFS, no todas las Normas de Auditoría son aplicables a todos los aspectos de su actividad. Por ejemplo, los exámenes de carácter colegial y jurídico que efectúan los Tribunales de Cuentas confieren a ciertos aspectos de su actividad un carácter fundamentalmente distinto de la auditoría financiera y operativa que efectúan las EFS organizadas en un sistema jerárquico regido por un auditor o contador general.” Esto significa que la propia EFS debe decir en qué forma y en qué medida tiene que emplear las directrices en sus propias prácticas de auditoría y en su trabajo de desarrollo.²

Lo que se ha dicho antes no debe considerarse como un argumento contra la normalización ni las directrices sino que, cuando se trata de la normalización en la auditoría del rendimiento, la cuestión consiste en saber qué hacer, y no en cómo hacerlo. Por ejemplo, al diseñar un estudio cabe esperar que los auditores realicen determinadas consideraciones y abarquen aspectos específicos. Cómo se lleva a cabo esa labor deberá decidirse caso por caso, teniendo en cuenta que los métodos y técnicas tendrán que aplicarse con todo el cuidado necesario que suele considerarse como mejor práctica en ciencias sociales y auditoría.

El presente documento refleja la experiencia de las EFS con una larga tradición y normas consolidadas de auditoría del rendimiento.

² En este documento los diversos párrafos de las Normas de Auditoría (2001) se citan como “NA” seguido del (de los) correspondiente(s) número(s) de párrafo. Las citas figuran en cursiva. El término “auditoría de regularidad (financiera)” se ha abreviado como “auditoría financiera”.



Trata primordialmente de cuestiones relacionadas con la auditoría del rendimiento realizada como exámenes o investigaciones por separado. Es decir, la auditoría de gestión como actividad por separado y profesional que requiere una preparación especializada, normas por separado, una planificación especial, informes especiales, etc.³ Por consiguiente, este documento está destinado sobre todo a aquellas EFS que están llevando a cabo -o piensan llevar a cabo- este tipo de auditoría del rendimiento.⁴

Estas directrices constan de cinco partes principales.

La *Parte 1* establece el marco general de la auditoría del rendimiento.

La *Parte 2* define la aplicación de los principios de auditoría a la auditoría del rendimiento.

La *Parte 3* proporciona normas y directrices para la planificación de auditorías del rendimiento.

La *Parte 4* proporciona normas y orientación para realizar auditorías del rendimiento.

La *Parte 5* proporciona normas y orientación para presentar los resultados de la auditoría.

Los *Apéndices* contienen información adicional sobre la manera de planificar y realizar auditorías del rendimiento. Los Apéndices incluyen asimismo información sobre auditoría del rendimiento en relación con la tecnología de la información, y sobre la realización de auditorías del rendimiento con una perspectiva ecológica. Además, se expone un marco de enfoques orientados a sistemas en auditoría del rendimiento.

³ Este documento proporciona directrices generales, y como la auditoría del rendimiento varía considerablemente entre los distintos países se ha creído conveniente que las directrices sean menos normativas y detalladas de lo habitual.

⁴ Por ejemplo, esto excluiría en cierta medida la clase de ejercicio de control continuado que se basa en los llamados indicadores del rendimiento. Sin embargo, no se excluyen los estudios no periódicos (en profundidad) sobre temas tales como la posible eficacia y validez de los sistemas de medición del rendimiento en los programas del sector público. (Véase la sección 1.7).



Parte 1: ¿Qué es la auditoría del rendimiento?

1.1 ¿Qué es la auditoría del rendimiento según la INTOSAI?

Las Normas de Auditoría de la INTOSAI (*NA 1.0.38 y 1.0.40*) afirman lo siguiente:

“El ámbito de actuación de la fiscalización pública abarca las auditorías de regularidad y las operacionales o de gestión”, y “La auditoría o fiscalización operacional o de gestión significa auditoría de economía, de eficiencia y de eficacia, y comprende:

(a) el control de la economía de las actividades administrativas, de acuerdo con principios y prácticas administrativos razonables y con las directrices señaladas

(b) el control de la eficiencia en la utilización de los recursos humanos, financieros y de cualquier otro tipo, junto con el examen de los sistemas de información, de las medidas de rendimiento y control, y de los procedimientos seguidos por las entidades fiscalizadas para corregir las deficiencias encontradas y

(c) el control de la eficacia con que se han llevado a cabo los objetivos de la entidad fiscalizada y de los resultados alcanzados en relación con los pretendidos”.

La auditoría del rendimiento se basa en decisiones tomadas por el poder legislativo o en los objetivos establecidos por éste, y puede llevarse a cabo en todo el sector público.

La auditoría del rendimiento es un examen independiente de la eficiencia y la eficacia de las actividades, los programas o los organismos de la Administración pública, prestando la debida atención a la economía, y con el propósito de llevar a cabo mejoras.

1.2 ¿Cuál es el rasgo característico de la auditoría del rendimiento?

Como se afirma en las Normas de Auditoría, la auditoría del rendimiento, en comparación con la auditoría financiera, no está demasiado sujeta a expectativas y requisitos específicos. La auditoría financiera tiende a aplicar normas relativamente fijas, mientras que la auditoría del rendimiento es más flexible en su elección de temas y objetos, métodos y criterios de fiscalización. La auditoría del rendimiento no es una auditoría de regularidad con criterios formalizados, y sus raíces no se encuentran en las auditorías del sector privado. Se trata de un examen independiente realizado con un carácter no reiterativo. Por su propia naturaleza, la auditoría de gestión tiene un ámbito amplio y está abierta a distintos criterios e interpretación. La auditoría de gestión debe disponer de una amplia selección de métodos de investigación y evaluación, y actuar desde una base de conocimientos muy distinta a la de la auditoría tradicional. No se trata de una forma de auditoría basada en una lista de comprobación. Las características especiales de la auditoría del rendimiento se deben a la variedad y complejidad de las cuestiones relacionadas con su actividad. Dentro de su mandato legal, la auditoría del rendimiento debe tener la libertad necesaria para examinar todas las actividades del sector público desde diferentes perspectivas (NA 4.0.4, 4.0.21-23 y 2.2.16).

El carácter distintivo de la auditoría del rendimiento no debe considerarse, por supuesto, como un argumento que socave la colaboración entre los dos tipos de auditoría.

La auditoría del rendimiento no tiene sus raíces en la forma de auditoría que es habitual en el sector privado. Tiene sus raíces en la necesidad de análisis independientes y de amplio alcance acerca de la economía, la eficiencia y la eficacia de los programas y organismos de la Administración, efectuados con un criterio no recurrente.

1.3 ¿Qué nociones constituyen la base de la auditoría del rendimiento?

La rendición de cuentas de la Administración significa que quienes están a cargo de un programa gubernamental o un ministerio son responsables de la ejecución eficiente y eficaz de dicho programa o ministerio. La rendición de cuentas presupone una inspección pú-



blica de las actividades del programa o ministerio. La auditoría del rendimiento es una manera de que los contribuyentes, financiadores, órganos legislativos, directivos, ciudadanos normales y medios de comunicación “lleven a cabo un control” y obtengan una perspectiva acerca de la ejecución y los productos de las diferentes actividades de la Administración pública. Es una forma de responder a preguntas como la siguiente: ¿Obtenemos valor a cambio de dinero, o podría gastarse el dinero de un modo más adecuado o más inteligente? Además, un criterio de correcta gobernanza es que todos los servicios públicos –o todos los programas de la Administración- se sometan a auditoría.

La legitimidad y la confianza son valores esenciales para todas las actividades de la Administración, y la auditoría del rendimiento puede contribuir a fortalecer estos valores elaborando información pública y fiable sobre la economía, la eficiencia y la eficacia de los programas gubernamentales. Esto se ve facilitado por el hecho de que la auditoría del rendimiento es independiente de los ministerios del Gobierno cuyas actividades se someten a fiscalización. De este modo se obtiene una visión independiente y fiable del rendimiento del programa o elementos fiscalizados. La auditoría del rendimiento no representa a intereses creados y no tiene vínculos, financieros o de otro tipo, con los sujetos de la auditoría. Al elaborar evaluaciones independientes, la auditoría del rendimiento también puede servir de base para las decisiones sobre futuras inversiones y actividades. La base para este instrumento –proporcionar incentivos para el cambio mediante la realización de análisis independientes y evaluaciones del rendimiento del sector público- es la importancia del aprendizaje y de la información fiable. En un mundo complejo y en rápido cambio, con recursos limitados y muchas incertidumbres, se necesita la auditoría del rendimiento.

La base de la auditoría del rendimiento está constituida por determinadas nociones:

- El punto de arranque es la importancia de evaluar la economía, la eficiencia y la eficacia de todas las actividades del gobierno, y para ello, se necesita una auditoría que examine y evalúe esas materias y que contribuya a la mejora del gasto público, de los servicios públicos y de la rendición de cuentas y la gestión públicas.
- En segundo lugar, es importante disponer de información fiable e independiente. Se necesita un examinador que represente el interés público, que pueda pensar y actuar con independencia con objeto de mostrar y poner en tela de juicio la situación actual.

- Por último, resultan importantes un resumen general y unas perspectivas sobre las actividades de la Administración pública, y la capacidad de influir sobre el rendimiento de ésta y mejorarlo. Se requiere un examinador competente que pueda desempeñar este papel, y que promueva incentivos para el aprendizaje y el cambio, y mejores condiciones para la toma de decisiones.
-

1.4 ¿Cuáles son las cuestiones básicas de la auditoría del rendimiento?

Al menos en teoría, todos los programas o empresas del sector público -y la mayoría de los procesos que generan- pueden analizarse empleando una fórmula que describe el modo de pasar de una a otra posición por determinados medios con objeto de lograr objetivos específicos. En la auditoría de gestión esto se lleva a cabo a menudo respondiendo a dos preguntas básicas:

- ¿Las cosas se están haciendo en la forma correcta?
- ¿Se están haciendo las cosas correctas?

La primera pregunta se dirige primariamente al “productor” y significa, en sentido amplio, si las decisiones políticas se están aplicando en la forma adecuada. Esta pregunta suele asociarse con una perspectiva normativa, es decir, el auditor desea saber si el directivo ha cumplido las reglas o los requisitos establecidos. Con objeto de ensanchar el análisis, la pregunta puede ampliarse en el sentido de descubrir si las actividades realizadas son las que se consideran más apropiadas, siempre con la condición de que se hagan las cosas correctas. Hasta este momento, la auditoría del rendimiento se ha ocupado primordialmente de diferentes aspectos de la economía o la eficiencia de las actividades.

El alcance del análisis se amplía notablemente planteando la segunda pregunta: ¿se están haciendo las cosas correctas? Otra manera de plantear la cuestión sería preguntarse si las políticas aprobadas se han aplicado en la forma adecuada o si se han empleado los medios adecuados.

Así, esta clase de pregunta hace referencia a la eficacia o al influjo ejercido sobre la sociedad. De hecho, la pregunta podría llegar incluso a implicar que una empresa del sector público -o una medida elegida para lograr un objetivo determinado- corre el riesgo de ser puesta en tela de juicio. Un auditor de gestión, por ejemplo, podría considerar



que una medida determinada es ineficaz y no se ajusta a los objetivos. Sin embargo, en el momento en que el auditor comienza a preguntarse si el compromiso público en sí mismo es viable, tendrá que mostrarse cauto para no ir más allá de su mandato, cruzando la frontera que le separa del ámbito político.

El modelo de input/output es otro medio de ilustrar estas interacciones. El modelo supone un flujo como el que aparece a continuación.

Compromiso	→	Input	→	Acción/producción	→	Output	→	Logro (Producto)
Propósito definido		Recursos asignados		Acción realizada		Servicios prestados		Objetivos cumplidos

Los outputs son el resultado de los inputs y de las acciones realizadas para lograr objetivos específicos. En teoría, sería posible que la auditoría del rendimiento investigue todos los componentes y relaciones existentes en el modelo input/output, excepto el componente que se encuentra en el extremo izquierdo. Las dos preguntas básicas formuladas más arriba continúan siendo pertinentes, y también lo es la amplia gama de perspectivas que pueden aplicarse para responder a ellas.

1.5 ¿Qué significa la fiscalización de la economía, la eficiencia y la eficacia?

Como se ha dicho con anterioridad la auditoría de gestión se ocupa básicamente de examinar la economía, la eficiencia y la eficacia.⁵ De conformidad con las Normas de Auditoría (NA 1.0.40), una auditoría de gestión individual puede tener como objetivo el examinar uno o más de uno de estos tres aspectos.

Economía – reducir costes

De acuerdo con las Normas de Auditoría, economía significa reducir al mínimo el coste de los recursos utilizados para realizar una actividad, con la calidad requerida. La economía sólo podrá medirse si existe un criterio razonable – o motivos- para hacerlo.

⁵ En la auditoría del rendimiento también se tienen en cuenta normas referentes a las “consideraciones ecológicas” y los “requisitos de equidad”. (Véase el apéndice 6.)

Las fiscalizaciones de la economía pueden aportar respuestas a interrogantes como los siguientes:

- ¿Los medios elegidos o el equipo obtenido –los inputs- representan el uso más económico de los fondos públicos?
- ¿Los recursos humanos, financieros o materiales han sido utilizados de forma económica?
- ¿Las actividades de gestión se han realizado de conformidad con los principios correctos de administración y las políticas adecuadas de gestión?

Aunque el concepto de economía esté bien definido, no resulta fácil llevar a cabo una fiscalización de la economía. A menudo representa una tarea desafiante para el auditor el evaluar si los inputs elegidos representan el uso más económico de los fondos públicos, si los recursos disponibles se han utilizado de manera económica, y si la calidad y la cantidad de los “inputs” se han coordinado de forma óptima y adecuada. Puede resultar aún más difícil el efectuar recomendaciones que reduzcan los costes sin afectar la calidad y la cantidad de los servicios prestados a los ciudadanos.

Eficiencia – aprovechar lo mejor posible los recursos disponibles

La eficiencia está relacionada con la economía. También en este caso la cuestión central se refiere a los recursos utilizados. La pregunta principal es si estos recursos se han empleado de manera óptima o satisfactoria, o si se hubiesen logrado los mismos o similares objetivos, desde el punto de vista de la calidad y del plazo de tiempo, con menos recursos. *¿Estamos consiguiendo el máximo output –en términos de cantidad y calidad- de nuestros inputs y acciones?* La pregunta se refiere a la relación existente entre la calidad y cantidad de servicios suministrados, y las actividades y el coste de los recursos utilizados para producirlos, con objeto de lograr resultados.

Sin duda, una opinión sobre la eficiencia siempre suele ser relativa. Son escasas las ocasiones en que la ineficiencia se pone de manifiesto de inmediato. Puede formularse un juicio sobre la eficiencia apelando a una comparación con actividades similares, con otros períodos de tiempo o con una norma que haya adoptado de manera explícita. A veces la mejor práctica es aplicable como norma. Las evaluaciones de la eficiencia también pueden basarse en condiciones no relacionadas con normas específicas, por ejemplo, cuando las cuestiones son tan complejas que no existen normas. En esos casos las evaluaciones tienen



que basarse en los mejores argumentos e informaciones disponibles, de conformidad con el análisis realizado en la auditoría.

La fiscalización de la eficiencia abarca aspectos como la comprobación de si

- se emplean de modo eficiente los recursos humanos, financieros y de otro tipo,
- los programas, entidades y actividades del sector público se gestionan, regulan, organizan, ejecutan, supervisan y evalúan con eficiencia,
- las actividades de las entidades públicas son coherentes con los objetivos y requisitos estipulados,
- los servicios públicos son de buena calidad, están orientados hacia el cliente y se prestan en el momento oportuno, y
- los objetivos de los programas del sector público se cumplen con una relación coste-eficacia adecuada.

La noción de coste-eficacia está relacionada con la capacidad o el potencial de una entidad, una actividad, un programa o una operación que se fiscalicen para lograr determinados productos a un coste razonable. Los análisis de coste-eficacia son análisis de la relación entre el coste y los productos, expresado como coste por unidad de producto obtenido. La relación coste-eficacia sólo es uno de los elementos en el examen completo de la eficiencia, que también podría incluir análisis del tiempo en el cual se han logrado los productos, por ejemplo. Sin embargo, esto no siempre coincide con el tiempo óptimo que se requiere para optimizar el flujo.

En algunos casos puede resultar difícil separar por completo los dos conceptos, eficiencia y economía. Por ejemplo, ambos pueden referirse a si la entidad fiscalizada

- se ajusta a prácticas correctas de aprovisionamiento,
- adquiere el tipo, la calidad y la cantidad apropiados de recursos a un coste adecuado,
- mantiene adecuadamente sus recursos,
- utiliza la cantidad óptima de recursos (personal, equipo e instalaciones) en la producción o prestación de la cantidad y calidad adecuadas de bienes o servicios, con puntualidad,
- cumple los requisitos de las leyes y reglamentaciones que rigen o afectan la compra, el mantenimiento y el uso de los recursos de la entidad, y
- ha establecido un sistema de controles de gestión.

En realidad, las auditorías de la economía tienden a centrarse en los primeros tres puntos antes enumerados. El concepto de eficiencia se

restringe básicamente a la pregunta sobre si los recursos se han empleado de una manera óptima o satisfactoria. Por consiguiente, en la mayoría de los casos la eficiencia se especifica de dos maneras posibles: (i) si podrían haberse obtenido los mismos resultados utilizando menos recursos, y (ii) si podrían haberse empleado los mismos recursos para lograr mejores resultados (en cantidad y calidad).

La auditoría financiera también se dedica a estas cuestiones, por ejemplo cuando se fiscalizan las prácticas de compras. En la auditoría financiera, empero, el ámbito es más limitado. En comparación con la auditoría de gestión, el objetivo no consiste en evaluar la economía o la eficiencia de las actividades del sector público.

Eficacia – lograr los propósitos u objetivos estipulados

La eficacia constituye esencialmente un concepto de logro de objetivos.⁶ Hace referencia a la relación existente entre los objetivos fijados, los productos aportados y los objetivos cumplidos. *¿Se están cumpliendo los objetivos estipulados de acuerdo con los medios empleados, los productos obtenidos y los flujos observados? ¿Los efectos constatados son realmente consecuencia de la política en cuestión, y no de otras circunstancias?*

La eficacia consta de dos partes: la cuestión sobre si se han logrado los objetivos de la política, y la cuestión sobre si esto puede atribuirse a la política aplicada. Con objeto de juzgar en qué medida se han logrado los objetivos, es necesario que éstos se formulen de un modo que haga posible una evaluación de este tipo. Tal cosa no puede conseguirse con objetivos vagos o abstractos. Para juzgar en qué medida los acontecimientos observados corresponden de hecho a la política se requiere efectuar una comparación. Lo ideal sería realizar una medición antes y después de la aplicación de la política, y una medición sobre un grupo de control, que no se haya sometido a esa política.⁷

En la práctica tales comparaciones suelen ser difíciles de realizar, en parte porque a menudo se carece de material de comparación. En estos casos existe la alternativa de evaluar la plausibilidad de los supues-

⁶ Es decir, el grado en que un programa o una entidad logra sus metas y objetivos.

⁷ El término política abarca tanto la política del gobierno como la de la entidad fiscalizada (véanse la sección 2.1 y la nota 25). Si los objetivos de la política son vagos y abstractos, siempre surgen dificultades en la realización de auditorías del rendimiento. Véase más información en el apéndice 2.



tos en los que se basa la política. Con frecuencia habrá que elegir un objetivo de fiscalización menos ambicioso, por ejemplo evaluar en qué medida se han logrado los objetivos, se ha llegado a los grupos destinatarios o el nivel de rendimiento.

El auditor podría tratar de evaluar o medir la eficacia comparando los productos -o el “influjo”, o el “estado de cosas”- con las metas establecidas en los objetivos de la política. Este enfoque a menudo se describe como análisis del “logro de objetivos”. Sin embargo, al fiscalizar la eficacia, generalmente también hay que tratar de determinar en qué grado los instrumentos utilizados han contribuido de hecho al logro de los objetivos de la política. Esto constituye una fiscalización de la eficacia en su “auténtico” sentido y exige pruebas de que los productos, etc. que se han observado han sido originados efectivamente por la acción en cuestión, y no por algún otro factor. Por ejemplo, si el objetivo de la política es reducir el desempleo, la observación de una reducción en la cantidad de desempleados ¿es consecuencia de las actividades de la entidad fiscalizada, o es consecuencia de una mejora general en el entorno económico, sobre el cual la entidad fiscalizada no ha tenido influencia? En este caso el diseño de la auditoría debe incluir las cuestiones de atribución, es decir, tiene que afrontar el problema de excluir eficazmente las variables intermedias externas.

Efectos colaterales. Un aspecto aparte de la auditoría de gestión son los efectos colaterales no intencionados de la política. El estudio de los efectos colaterales resulta complicado debido al hecho de que pueden ser muy diversos, ya que no se limitan a los objetivos de la política. Una forma de limitar el ámbito de la investigación consiste en centrarse en aquellos efectos colaterales que en otras situaciones uno trata de evitar (p. ej. los efectos de la política económica que son negativos para el medio ambiente). Esto no significa, sin embargo, que todos los efectos colaterales sean indeseables.

Por ejemplo, al fiscalizar la eficacia la auditoría del rendimiento puede

- evaluar si los programas gubernamentales han sido preparados y diseñados eficazmente, y son claros y coherentes,
- evaluar si los objetivos de un programa gubernamental nuevo, o en curso, y los medios que se le asignan (jurídicos, financieros, etc.) son apropiados, coherentes, adecuados o pertinentes,
- evaluar si la estructura organizacional, el proceso de toma de decisiones y el sistema de gestión para la ejecución del programa son eficaces,

- evaluar la eficacia de los programas e inversiones gubernamentales y/o sus componentes individuales, es decir, evaluar si se cumplen las metas y los objetivos,
- evaluar si los influjos observados sociales, económicos y ecológicos, directos o indirectos, de una política determinada se deben a la política en cuestión o a otras causas,
- identificar factores que inhiban un rendimiento satisfactorio o el cumplimiento de los objetivos,
- evaluar si el programa complementa, duplica, se solapa o se contrapone a otros programas relacionados,
- evaluar si la calidad de los servicios públicos satisface las expectativas de las personas o los objetivos establecidos,
- evaluar la adecuación del sistema empleado para medir, supervisar e informar sobre la eficacia de un programa,
- identificar la utilidad relativa de los enfoques alternativos para lograr un mayor rendimiento, o eliminar factores que inhiban la eficacia del programa, y
- analizar las causas de los resultados y de los problemas observados al identificar las formas de conseguir que las actividades y los programas gubernamentales funcionen con más eficacia.

Si bien una auditoría en particular no necesariamente tiene que llegar a conclusiones acerca de estos tres aspectos (es decir, economía, eficiencia y eficacia), puede resultar no demasiado ventajoso el examinar aspectos de la economía o la eficiencia de actividades aisladas, si no se toma en consideración también –aunque sea brevemente– su eficacia. A la inversa, en una fiscalización de la eficacia, es posible que el auditor también desee tener en cuenta aspectos de la economía y la eficiencia: los productos de una entidad, una actividad, un programa o una operación que se fiscalicen pueden haber causado el influjo deseado, pero ¿los recursos empleados para lograrlo se han utilizado de modo económico y eficiente?

Para examinar la eficacia por lo general es necesario evaluar el producto o influjo de una actividad. Si bien un “enfoque basado en el sistema” puede ser de utilidad (p. ej. para evaluar la manera en que la entidad fiscalizada mide y controla su influjo), el auditor también suele necesitar una prueba suficientemente ilustrativa acerca del resultado y el influjo de la actividad o del programa.

De igual modo, para evaluar el influjo de una actividad o de una reforma gubernamental, por lo general es necesario siempre recoger información no sólo sobre las entidades fiscalizadas y sus actividades



e interacciones, sino también sobre otros participantes en el área en cuestión. Por supuesto, esto adquiere un interés especial cuando se cree que las acciones de otros participantes pueden influir sobre el influjo mencionado.⁸

Un aspecto específico lo constituye el estudio de los efectos involuntarios, sobre todo si han sido negativos. En este caso se da un problema de establecimiento de límites, porque tales efectos pueden extenderse en áreas que se encuentren fuera de la competencia y las facultades de la EFS. Una forma de limitar el ámbito podría consistir en examinar los efectos involuntarios contra los que se combate en otros programas, p. ej. los efectos colaterales sobre el medio ambiente de un programa de promoción económica.⁹

En igualdad de circunstancias, la economía hace referencia a la reducción de costes, la eficiencia se refiere a la obtención de los máximos o los mejores resultados con los recursos disponibles, y la eficacia consiste en lograr los propósitos u objetivos establecidos.

1.6 ¿Cómo afecta la gestión pública la auditoría del rendimiento?

La forma de gestión pública que se utilice en un momento determinado también influirá necesariamente en las prioridades de la auditoría del rendimiento. En países donde la gestión pública está relacionada primordialmente con los medios y está menos implicada en los fines, las auditorías también tienden a centrarse en establecer si las reglas se han cumplido y aplicado, y no si las reglas sirven -o parecen servir- al objetivo que se proponen. En aquellos países que han adoptado la dirección por objetivos y resultados, parece haberse optado por la posición contraria. En la mayoría de los casos la gestión del sector público manifiesta una combinación de estos planteamientos.

Como se ha mencionado antes, la dirección por objetivos y resultados tiende a promover el interés por la fiscalización de la eficiencia y la eficacia. Asimismo, es posible que el auditor ya no tenga que tratar con una Administración pública tradicional que se rija por reglas, sino con una Administración cuyo mandato se ha ampliado de modo con-

⁸ El ámbito tiene que ser limitado. Los análisis, sin embargo, no deben ser también limitados.

⁹ Para más información: *Auditing Efficiency*, OAG (Canadá), 1995, y *Auditing Policy Results Manual*, Algemene Rekenkamer (Países Bajos), 1997.

siderable en relación con la forma en que deben ponerse en práctica las intenciones del poder legislativo, y con los medios que habrá que emplear para lograrlas.

Preguntas como las siguientes suelen ser de interés para un auditor del rendimiento:

- ¿Existe una estructura clara de objetivos de rendimiento, y se han elegido las prioridades y los instrumentos adecuados en la utilización de los fondos públicos?
- ¿Existe un reparto claro de responsabilidades entre los distintos niveles de autoridad, teniendo presente también el principio de subsidiariedad?
- ¿Existe una conciencia generalizada acerca de los costes, y una orientación hacia la producción de servicios, centrando la atención en las necesidades de los ciudadanos?
- ¿Se concede la importancia adecuada a los controles de gestión y a los requisitos de información?

Los ministerios y los órganos que dependen de ellos se encargan de garantizar la implantación de las medidas apropiadas de control interno. En este contexto, la tarea específica del auditor de gestión consiste en observar si se ha desempeñado correctamente esta responsabilidad. En qué medida también la entidad fiscalizada lo haya realizado en la práctica en su funcionamiento habitual le corresponde evaluarlo al auditor financiero.¹⁰

Además, un frecuente objetivo de la mayoría de los gobiernos en la actualidad es la mejora en la calidad de los servicios públicos, sobre todo a medida que continúan incrementándose las expectativas de las personas (a menudo en comparación con el servicio que reciben en el sector privado) acerca de lo que representa la calidad. Para promover mejoras de este tipo, muchas Administraciones han iniciado programas de modernización con objeto de prestar mejores servicios que, por ejemplo, sean accesibles con más facilidad y más cómodos, brinden a los ciudadanos más capacidad de elección, y se efectúen con mayor rapidez. La calidad de los servicios públicos es una cuestión cada vez más importante, y los parlamentarios y los Gobiernos de todo el mundo esperan que las EFS se refieran a ella en sus informes sobre auditoría del rendimiento.

¹⁰ En los últimos años las EFS han debatido con frecuencia las cuestiones referentes a la fiscalización de las políticas de la Administración pública y a las reformas administrativas.



Los países que han adoptado la dirección por objetivos y resultados suelen centrarse más que antes en el rendimiento. La forma de gestión pública utilizada influirá en el interés por la auditoría del rendimiento.

1.7 ¿Cómo se relaciona la auditoría del rendimiento con la medición del rendimiento y la evaluación de programas?

Tanto el poder ejecutivo como el legislativo necesitan una información evaluadora que les ayude a tomar decisiones acerca de los programas de los cuales son responsables, es decir, una información que les indique si -y de qué modos importantes- una empresa o un programa del sector público está funcionando de forma adecuada o no, y por qué. A lo largo de los años los órganos de la Administración y otras entidades han empleado numerosos enfoques analíticos para evaluar las funciones y los resultados de los programas, políticas, actividades y organizaciones del sector público. La auditoría del rendimiento y los estudios de evaluación han sido diseñados para juzgar la forma en que actúan los programas específicos, y pueden diferir mucho entre sí. Un aspecto particular consiste en la relación existente entre la medición del rendimiento, la evaluación de programas y la auditoría del rendimiento.

Medición del rendimiento

La medición del rendimiento significa habitualmente el proceso continuado de control e información sobre los logros de los programas, sobre todo en su consecución de las metas preestablecidas. Las mediciones del rendimiento pueden hacer referencia al tipo o nivel de las actividades del programa que se llevan a cabo (proceso), los productos o servicios directos realizados por un programa (outputs), y/o los resultados de éstos. La medición del rendimiento se centra en que un programa haya logrado sus objetivos o requisitos, expresados como normas mensurables del rendimiento. La medición del rendimiento, debido a su naturaleza continuada, puede servir como sistema de alerta temprana para la dirección, y como vehículo de mejoramiento de la rendición de cuentas ante el público.

El proceso continuado de comprobación del cumplimiento de los objetivos fijados por parte de un programa o un organismo público es una cuestión que corresponde a la dirección y el control internos, y no

una tarea de los auditores externos. Es responsabilidad de los auditores financieros -y no de los auditores del rendimiento- el confirmar que las cuentas sean correctas. Sin embargo, en el campo de la medición del rendimiento –la comprobación de la calidad de la información sobre el rendimiento elaborada por el poder ejecutivo para el poder legislativo- pueden intervenir tanto los auditores financieros como los auditores de gestión, ya sea en actividades separadas o en fiscalizaciones conjuntas.¹¹ Los indicadores del rendimiento a veces pueden utilizarse también como indicadores o referencias en la planificación de auditorías individuales del rendimiento. Uno de los temas de la auditoría del rendimiento consiste en comprobar si los sistemas de medición del rendimiento en los programas públicos son eficientes y eficaces. Por ejemplo, pueden llevarse a cabo estudios en profundidad sobre si los indicadores del rendimiento miden los elementos correctos, o si los sistemas de medición del rendimiento implicados están capacitados para proporcionar resultados mensurables dotados de credibilidad.¹²

Evaluación de programas y auditoría del rendimiento

Las evaluaciones de programas son estudios individuales sistemáticos que evalúan cómo funciona un programa. Las evaluaciones de programas suelen examinar una gama de informaciones sobre el rendimiento de los programas y su contexto que tiene un alcance más amplio de lo que es factible controlar durante su funcionamiento habitual. Una evaluación del programa permite una valoración general del funcionamiento del programa, y de lo que puede hacerse para mejorar sus resultados. Las evaluaciones de programas constituyen un tipo de estudio que podrían ejecutar las EFS bajo el título general de auditorías del rendimiento.

En los últimos años el concepto de evaluación de programas ha sido un tema cada vez más debatido entre las EFS. Se ha debatido si la evaluación de programas es una tarea importante para una EFS. Se ha creado un grupo especial (Grupo de Trabajo sobre Evaluación de Programas de la INTOSAI) para promover principios y orientaciones en este campo. Dentro de la INTOSAI suele aceptarse que la evalua-

¹¹ Los estudios ad hoc y en profundidad suelen ser una tarea típica de la auditoría del rendimiento en una EFS. Sin embargo, los informes continuados o periódicos sobre diferentes entidades de la Administración pueden muy bien constituir una tarea de fiscalización para los auditores financieros (a veces en colaboración con los auditores del rendimiento, por ejemplo, si los auditores financieros no han sido formados para llevar a cabo auditorías de este tipo).

¹² Ver por ejemplo NA 1.0.27 y 1.0.45.



ción de programas posee objetivos similares a los de la auditoría del rendimiento desde el punto de vista de que se propone analizar la relación existente entre los objetivos, los recursos y los resultados de una política o un programa. También se ha acordado que la evaluación de programas constituye una tarea importante para una EFS que tenga la autoridad y la competencia requeridas para llevar a cabo tales estudios.

La evaluación de programas se ha concebido como un paradigma de las actividades y los métodos destinados a realizar valoraciones exhaustivas de una cuestión, empleando enfoques científicos más o menos elaborados. Aunque la auditoría del rendimiento puede utilizar enfoques y metodologías semejantes a los empleados en la evaluación de programas, de conformidad con el Grupo de Trabajo sobre Evaluación de Programas de la INTOSAI no necesariamente se dedica a evaluar la eficacia de una política o de las políticas alternativas. Además de examinar el influjo de los resultados, una evaluación de programas podría incluir temas tales como determinar si los objetivos estipulados son coherentes con la política general. Este tema ha sido objeto de discusión entre las EFS. Algunas EFS tienen derecho a evaluar la eficacia de la política del Gobierno y/o el organismo, e incluyen la evaluación de programas en su mandato de auditoría del rendimiento. Otras no están obligadas a llevar a cabo dichas fiscalizaciones.

De acuerdo con el Grupo de Trabajo sobre Evaluación de Programas de la INTOSAI, la fiscalización y la evaluación pueden dividirse en las siete categorías siguientes:¹³

- *Fiscalización de la regularidad*: ¿Se cumplen las reglamentaciones?
- *Fiscalización de la economía*: ¿Los medios elegidos representan el uso más económico de los fondos públicos en la gestión específica?
- *Fiscalización de la eficiencia*: ¿Los resultados obtenidos son proporcionales a los recursos empleados?
- *Fiscalización de la eficacia*: ¿Los resultados son coherentes con la política?
- *Evaluación de la coherencia de la política*: ¿Los medios empleados por la política son coherentes con los objetivos fijados?
- *Evaluación del influjo de la política*: ¿Cuál es el influjo económico y social de la política?
- *Evaluación de la eficacia de la política y análisis de las causas*: ¿Los resultados observados se deben a la política, o existen otras causas?

¹³ Grupo de Trabajo sobre Evaluación de Programas de la INTOSAI (1995). Informe resumido de proyecto.

En la práctica, empero, las clasificaciones varían. Una EFS con una prolongada experiencia en evaluación de programas es la *General Accounting Office* de los EE.UU. Esta EFS define cuatro tipos frecuentes de evaluación de programas en la auditoría del rendimiento:¹⁴

(1) La evaluación de procesos

valora el grado en que un programa está funcionando en la forma deseada. Suele hacer referencia a la conformidad de las actividades del programa con los requisitos legislativos y reglamentarios, el diseño del programa, y las normas profesionales o las expectativas de los clientes.

Cada vez resulta más importante evaluar si la calidad de las actividades –por ejemplo, los formularios de solicitud, los tiempos de proceso, las prestaciones de servicios y otras actividades orientadas a los clientes- satisfacen las expectativas de los ciudadanos.

(2) La evaluación de productos

valora el grado en que un programa logra sus objetivos orientados a resultados y orientados a clientes. Se centra en outputs y productos (incluidos efectos colaterales y efectos involuntarios) con objeto de juzgar la eficacia de los programas, pero también puede destacar los temas de calidad y las perspectivas de los clientes. Una evaluación de productos también puede evaluar los procesos de los programas para comprender la forma en que se elaboran los productos.

(3) La evaluación del influjo

valora el efecto específico de un programa comparando los productos del programa con una estimación de lo que podría haber ocurrido en ausencia del programa. Esta forma de evaluación se emplea cuando se sabe que hay factores externos que influyen sobre los productos del programa, con objeto de aislar la contribución de éste al logro de sus objetivos.

(4) Las evaluaciones del coste-beneficio y del coste-eficacia

son análisis que comparan los outputs o productos de un programa con los costes (los recursos dedicados) que se requieren para conseguirlos. Cuando se aplican a programas ya existentes, también se les considera como una forma de evaluación de programas. El análisis de la relación coste-eficacia valora el coste de cumplir un único objetivo

¹⁴ Medición y Evaluación del Rendimiento: Definiciones y Relaciones (GAO/GGD-98-26).



o meta, y puede utilizarse para identificar la alternativa menos costosa para satisfacer dicho objetivo. El análisis de coste-beneficio se propone identificar todos los costes y beneficios pertinentes.¹⁵

En el campo de la medición del rendimiento pueden intervenir tanto los auditores financieros como los auditores del rendimiento. En algunos países una auditoría de gestión individual puede incluir muchas clases diferentes de estudios, e incluso diversas evaluaciones de programas. En ese sentido la evaluación de programas puede considerarse como una de las numerosas “herramientas” posibles que utiliza la auditoría del rendimiento. Con independencia de que la evaluación de programas se defina como una tarea especial o como un tipo de estudio realizado por la EFS bajo el título general de auditorías del rendimiento, se trata de una actividad con un interés y una importancia crecientes.¹⁶

1.8 ¿Existen diferencias en las ambiciones y los enfoques analíticos?

El mandato y la orientación de la auditoría del rendimiento, tal como se ha dicho con anterioridad, varían en los distintos países. Muchas EFS no están obligadas a realizar auditorías del rendimiento, o pueden considerar que se encuentran un tanto limitadas en su capacidad y experiencia. Otras EFS pueden tener una larga tradición de realización de auditorías del rendimiento avanzadas y complejas evaluaciones de programas.

Uno de los rasgos de la fiscalización es el enfoque normativo, en el que las discrepancias entre “las normas y la realidad” -los resultados obtenidos de hecho- se expresan de modo explícito, y las evaluaciones y recomendaciones poseen un carácter “normativo”. Sin embargo, además de ser normativa, la auditoría del rendimiento también suele ser descriptiva, y puede incluir asimismo elementos analíticos. Por ejemplo, una auditoría del rendimiento puede determinar cuáles son las causas de la diferencia existente entre las condiciones efectivas y los criterios teóricos.

¹⁵ Algunas EFS, como parte de su mandato, pueden incluir también la “evaluación de políticas” (la eficacia de las políticas establecidas), y unas cuantas EFS llevan a cabo lo que definen como “evaluación de sistemas” (la adecuación de los sistemas adoptados).

¹⁶ Otras áreas de creciente interés son las auditorías del rendimiento de actividades con una perspectiva ecológica y la auditoría del rendimiento referente a la tecnología de la información. (Véanse los apéndices 5 y 6.)

El enfoque orientado a resultados y el orientado a problemas

En la auditoría del rendimiento existen diversas tradiciones y aspiraciones. Hay dos enfoques que difieren de modo bastante significativo, aunque ambos se basan en las normas nacionales de auditoría del rendimiento. Son el enfoque orientado a resultados y el enfoque orientado a problemas.

El enfoque orientado a resultados trata principalmente de cuestiones como “¿Cuál es el rendimiento obtenido o qué resultados se han logrado?” o “¿Se han cumplido los requisitos o los objetivos?” En este enfoque se estudia el rendimiento (que hace referencia a la economía, la eficiencia y la eficacia) y se relacionan los descubrimientos efectuados con las normas establecidas (metas, objetivos, reglamentaciones, etc.) o los criterios de auditoría (definidos antes de que comience el estudio principal). Si el criterio es difícil de identificar, el auditor necesita trabajar con los expertos en el campo para desarrollar criterios creíbles que sean objetivos, pertinentes, razonables y alcanzables en el momento de su aplicación. Los criterios de fiscalización permiten proporcionar evaluaciones de los resultados. En este enfoque, es probable que las deficiencias se definan como desviaciones de las normas y los criterios. Si se exponen recomendaciones, a menudo se proponen eliminar tales desviaciones. La perspectiva, en este sentido, es básicamente normativa.

En el enfoque orientado a problemas, en cambio, se trata primordialmente de la verificación y el análisis de problemas, por lo general sin hacer referencia a criterios de fiscalización definidos con anterioridad.¹⁷ En este enfoque, las deficiencias y los problemas -o como mínimo, los indicios de los problemas- son el punto de arranque de una auditoría, no la conclusión.¹⁸ Una de las tareas principales de la

¹⁷ Para evaluar un problema primero hay que entender tanto el problema como sus complejas causas y consecuencias. Al menos cuando se trata de analizar los complejos problemas de la eficiencia y la eficacia, no siempre es posible definir el ideal y los criterios de fiscalización en la fase de planificación.

A veces ni siquiera tiene sentido hacerlo.

¹⁸ Los indicios acerca de problemas referentes a la eficiencia y la eficacia a menudo son vagos, subjetivos, complejos y difíciles de definir y comprender. Éstos son algunos ejemplos de posibles indicios de problemas referentes a las tres Es (economía, eficiencia y eficacia): costes crecientes que provocan la demanda de más recursos; desequilibrio evidente entre aportaciones y metas; falta de claridad en la asignación de responsabilidades entre los órganos del poder ejecutivo que estén implicados; ambigüedades y contradicciones de la reglamentación; tiempos de espera prolongados o gran cantidad de atrasos; falta evidente de competencia, críticas del estilo de dirección, deficiencias en los servicios y en la orientación al cliente; gran número de quejas o reclamaciones del público; cambios en las circunstancias externas, e indicios de efectos colaterales negativos de los programas de la Administración.



auditoría consiste en verificar la existencia de los problemas señalados y analizar sus causas desde distintas perspectivas (problemas relacionados con la economía, la eficiencia y la eficacia en empresas o programas del sector público). El enfoque orientado a problemas trata interrogantes de este tipo: “¿Los problemas constatados existen realmente, y en tal caso, cómo pueden entenderse y cuál es su causa?” Se formulan y se comprueban hipótesis sobre las causas y las consecuencias.¹⁹ La perspectiva es analítica e instrumental; el propósito es facilitar información actualizada sobre los problemas constatados y cómo afrontarlos. Los auditores no tienen restricciones en sus análisis.²⁰ Se toman en consideración todas las posibles causas importantes (sólo se dan por supuestas las metas generales), es decir, no se excluyen las propuestas para modificar las leyes, las reglamentaciones y el diseño estructural de las empresas del sector público, si se demuestra que las premisas existentes dan origen a problemas graves y verificados.²¹

Así, la valoración de estos dos enfoques de la auditoría de gestión puede tener un origen normativo (basado en las desviaciones con respecto a las normas o los criterios) o analítico (basado en análisis de las causas específicas de los problemas). De hecho, el análisis independiente es lo que caracteriza el enfoque orientado a problemas, mientras que el enfoque orientado a resultados se caracteriza básicamente por su evaluación imparcial sobre si se han cumplido determinados criterios o normas (aunque pueda implicar asimismo elementos analíticos). Los enfoques orientado a resultados y orientado a problemas representan, por un lado, diferentes tradiciones de fiscalización.²² Por el otro, los enfoques también pueden servir para ilustrar el hecho de que la auditoría del rendimiento abarca diversos tipos de métodos prácticos.²³

¹⁹ Una hipótesis es una afirmación bien fundamentada (comprobable) que haga referencia a las causas y las consecuencias del problema que va a fiscalizarse (basándose en el supuesto de que el problema existe).

²⁰ No se limitan a los análisis de las diferencias entre las condiciones y los criterios de auditoría.

²¹ Para más información sobre el enfoque orientado a problemas, véase por ejemplo el *Handbook on Performance Auditing*, RRV (Suecia), 1998.

²² Cabe decir que representan distintos niveles de aspiraciones.

²³ Los dos enfoques metodológicos también pueden considerarse como enlazados entre sí, como si se tratase de diferentes pasos de una fiscalización. Aunque, por naturaleza, el enfoque orientado a problemas es más amplio y más profundo en su ambición analítica, el enfoque orientado a resultados, en su forma avanzada, también puede dar pie a análisis elaborados.

Perspectivas descendentes y ascendentes

Las perspectivas también pueden variar. La auditoría del rendimiento se basa normalmente en una perspectiva global de propietario, es decir, una perspectiva descendente. Se centra principalmente en los requisitos, intenciones, objetivos y expectativas del poder legislativo y la Administración central. En algunos países, sin embargo, también es posible -dentro del marco de objetivos y premisas que se establecen- añadir una “perspectiva orientada al cliente” (un centro de atención en la gestión de servicios, los tiempos de espera y otros temas pertinentes para los clientes o consumidores finales en cuestión). Esto podría considerarse como una interpretación de la misión de fiscalización que se propone satisfacer los intereses de los ciudadanos centrandó la atención en problemas de importancia real para éstos y para la comunidad, una especie de perspectiva de abajo a arriba.

El centro de atención sobre la obligación de rendir cuentas o sobre las causas de los problemas

Por norma general la auditoría se relaciona con la obligación de rendir cuentas, pero esto no siempre ocurre así. La rendición de cuentas de la auditoría puede describirse como un juicio acerca de la forma en que los responsables a diferentes niveles han obtenido las metas pertinentes y otros requisitos. Un enfoque alternativo consiste en centrarse en comprender y explicar las observaciones reales efectuadas durante la auditoría. En vez de averiguar quién es el que se equivoca, pueden analizarse los factores que subyacen en los problemas descubiertos, y debatir qué es preciso hacer al respecto. Este enfoque refleja la idea de que el objetivo global de la auditoría del rendimiento consiste en promover la economía, la eficiencia y la eficacia.

Los dos enfoques representan ideas diferentes de la auditoría del rendimiento. En uno de ellos la auditoría tiene como centro de atención la rendición de cuentas, al igual que en la auditoría financiera, mientras que el otro -que pone el acento en la economía, la eficiencia y la eficacia- se ocupa esencialmente de la materia que se fiscaliza y de las causas de los problemas observados.

La fiscalización de la rendición de cuentas tiene la ventaja de que a menudo es más fácil de realizar y, además, corresponde a la imagen convencional de la auditoría. El problema, empero, reside en que la eficiencia y la eficacia es un asunto complejo que exige análisis más amplios. La fiscalización de la rendición de cuentas también implica riesgos: hay que limitar su perspectiva y su alcance, lo cual limita a su



vez de un modo indebido la posibilidad de un análisis independiente. Por otra parte, si la atención se centra en los problemas observados y en sus posibles causas, esto facilita la aparición de auditorías que abarcan áreas de responsabilidad correspondientes a diversas partes diferentes. De esta manera se crean las condiciones previas para análisis globales. Es preciso señalar, sin embargo, que este enfoque plantea mayores exigencias con respecto a la competencia de los auditores.

El mensaje de esta sección es que también hay diferencias entre los enfoques metodológicos en relación con las aspiraciones analíticas. En términos generales, algunas EFS se han marcado elevadas aspiraciones analíticas en su auditoría del rendimiento, mientras que otras se fijan un nivel inferior.

La auditoría del rendimiento no debe racionalizarse excesivamente. Una auditoría del rendimiento avanzada consiste en un complejo trabajo investigador que exige flexibilidad, imaginación y una elevada competencia analítica. Los procedimientos, métodos y normas excesivamente racionalizados pueden entorpecer de hecho el funcionamiento y el desarrollo de la auditoría del rendimiento. Por consiguiente, es preciso evitar un exceso de detalle en las normas, al igual que en los sistemas de aseguramiento de calidad. El progreso y las prácticas deben basarse en el aprendizaje que procede de la experiencia.

La orientación de la auditoría del rendimiento varía en las distintas EFS. Hay dos enfoques especialmente distintos: el orientado a resultados y el orientado a problemas. El enfoque orientado a resultados trata cuestiones tales como "¿Cuál es el rendimiento obtenido, o se han cumplido los objetivos?" El enfoque orientado a los problemas se dedica primordialmente al análisis de problemas. Trata de cuestiones tales como "¿Los problemas constatados existen realmente, y en tal caso, cuál es su causa?" La auditoría del rendimiento puede aplicar perspectivas descendentes y ascendentes. Normalmente la fiscalización está vinculada con la rendición de cuentas, pero en la auditoría del rendimiento no siempre ocurre tal cosa. La auditoría del rendimiento no debe ceñirse a normas excesivamente detalladas y racionalizadas. Esto puede obstaculizar la creatividad y la profesionalidad.

1.9 Resumen

- La auditoría del rendimiento examina la economía, la eficiencia y la eficacia de los programas y los organismos de la Administración, y responde a preguntas tales como: ¿Los inputs elegidos representan la utilización más rentable de los fondos públicos? ¿Estamos obteniendo los mejores servicios con los recursos disponibles? ¿Los objetivos de la política se están cumpliendo en su totalidad, y los logros son consecuencia de la política aplicada? Las perspectivas y los objetos que se fiscalicen pueden variar, es decir, pueden fiscalizarse tanto los organismos específicos como las actividades que abarquen toda la Administración. La auditoría del rendimiento se basa en las decisiones tomadas y las metas fijadas por el poder legislativo, y puede llevarse a cabo en todo el ámbito del sector público.
- La auditoría del rendimiento no es una auditoría periódica con dictámenes formalizados. Se trata de un examen efectuado con carácter no periódico. Es una fiscalización que se centra en el rendimiento, más bien que en los gastos y la contabilidad. Tiene su origen en la necesidad de análisis independientes acerca de la economía, la eficiencia y la eficacia de los programas y los organismos gubernamentales. El rasgo característico de la auditoría del rendimiento se debe en parte a la variedad y complejidad de las cuestiones relacionadas con su labor.
- Todas las actividades de la Administración pueden analizarse mediante la utilización de una fórmula que describe cómo pasar de una posición a otra, a través de un medio determinado, para lograr objetivos específicos. En la auditoría del rendimiento eso se consigue a menudo tratando de responder dos preguntas básicas: ¿Las cosas se están haciendo del modo correcto? ¿Se están haciendo las cosas correctas?
- El proceso continuado de garantizar que un programa o un órgano de la Administración ha cumplido los objetivos es una cuestión de dirección y control internos. Sin embargo, en el área de la medición del rendimiento, pueden intervenir tanto los auditores financieros como los auditores del rendimiento.
- Además de examinar el influjo de los resultados, la evaluación de programas puede incluir cuestiones tales como si los objetivos son coherentes con la política o con las opciones existentes para cambiar de política con objeto de lograr resultados que sean más eficaces. En algunos países las auditorías del rendimiento pueden incluir muchas clases de estudios e incluso diversas evaluaciones de programas. En ese sentido la evaluación de programas puede considerarse como una de las numerosas "herramientas" posibles que emplea la auditoría del rendimiento.



- La auditoría del rendimiento posee diversas tradiciones. Hay dos enfoques especialmente distintos. El enfoque orientado a resultados trata cuestiones tales como “¿Cuál es el rendimiento obtenido, o qué resultados se han logrado, y se han cumplido los requisitos o los objetivos?” El enfoque orientado a los problemas trata cuestiones tales como “¿Los problemas constatados existen realmente, y cuál es su causa?” La fiscalización está vinculada con la rendición de cuentas, pero en auditoría del rendimiento no siempre ocurre esto.
- No hay que racionalizar excesivamente la auditoría del rendimiento. Es un trabajo de investigación que exige flexibilidad, imaginación y capacidad analítica. Los procedimientos, métodos y normas excesivamente detallados pueden obstaculizar en la práctica el funcionamiento de la auditoría del rendimiento.



Parte 2: Principios de la auditoría gubernamental aplicables a la auditoría del rendimiento

Al llevar a cabo una auditoría del rendimiento los auditores deben ajustarse al Código de Ética y las Normas de Auditoría de la INTOSAI, y a las normas y directrices de la EFS aplicables a la auditoría del rendimiento. Las normas generales de auditoría de la INTOSAI estipulan que la fiscalización y la EFS deben ser independientes, poseer la competencia requerida y ejercer la atención debida (*NA 1.0.6 y 2.2.1.*)²⁴

2.1 ¿Cómo se aplican los principios de la auditoría a la auditoría del rendimiento?

Hay que definir adecuadamente el mandato de auditoría y las metas generales

El mandato de auditoría suele hacerse constar en disposiciones jurídicas. Entre otras cosas, regula en qué medida una EFS puede fiscalizar programas y organismos del sector público. A menudo se necesitan reglamentaciones especiales que especifican las condiciones de la auditoría del rendimiento, por ejemplo, acceso a información procedente de fuentes que no sean las entidades fiscalizadas, la capacidad de formular recomendaciones, el mandato de investigar las empresas y programas gubernamentales, y la eficacia de la legislación. El mandato de auditoría del rendimiento acostumbra a especificar los requisitos mínimos de fiscalización e información, especifica qué se requiere del auditor y le confiere a éste la autoridad necesaria para llevar a cabo la actividad e informar acerca de los resultados (*NA 2.2.12, 2.2.19, 1.0.32-38, 1.0.42 y 1.0.47.*)

²⁴ Para más información sobre estos documentos de la INTOSAI véanse: la Declaración de Lima, el Código de Ética y las Normas de Auditoría, pp. 10-34, e Independencia de las Entidades Fiscalizadoras Superiores.

Si es posible, el mandato debe abarcar la totalidad del presupuesto estatal, e incluir todos los órganos pertinentes del poder ejecutivo y todos los programas gubernamentales o servicios públicos correspondientes. Sin el apoyo legal suficiente podría llegar a considerarse ilegal la publicación de críticas justificadas de la eficiencia y la eficacia de los programas gubernamentales, al menos con respecto a temas políticamente sensibles. Para evitar esta situación -y la sospecha de autocensura- el mandato debe tener apoyo político y público. (NA 2.2.18-20 y 2.2.23)

Los objetos de la auditoría -los objetos que podrían estar sujetos a auditorías del rendimiento por la EFS, de conformidad con su mandato- son la política, los programas, la organización y la dirección. La política suele definirse como la actividad dirigida a lograr determinados propósitos y, posiblemente, en un plazo determinado.²⁵ Un programa puede definirse como un conjunto de medios interrelacionados -legislativos, financieros, etc.- para aplicar una política determinada del organismo público o del gobierno. La organización puede caracterizarse de diferentes formas, pero en la mayoría de los casos significa la suma de personas, estructuras y procesos que se proponen lograr determinados objetivos. La dirección suele significar todas las decisiones, acciones y reglas necesarias para la conducción, la contabilización y la utilización de los recursos humanos, financieros y materiales. A menudo la dirección está relacionada con las actividades internas de una organización. Las políticas y los programas -decididos por el poder legislativo, el poder ejecutivo o los funcionarios del poder ejecutivo- también pueden tener un centro de atención interno, relacionado con una organización específica (y sus actividades y rendimiento internos). Sin embargo, en la mayoría de los casos su centro de atención es más amplio y más externo, e incluso puede estar relacionado con actividades de organizaciones no gubernamentales (y el influjo que ejercen en la sociedad las políticas y programas, etc.).²⁶

²⁵ El término política en las presentes directrices -si no se dice nada en contrario- abarca tanto la política del gobierno como la del organismo público. El término política puede emplearse como equivalente a política del organismo para aquellas EFS que no poseen el derecho de revisar o evaluar la política gubernamental. (El término actividad gubernamental abarca tanto la política como el programa.)

²⁶ Véase, por ejemplo el *Manual of Performance Auditing*, AG (Países Bajos), 1996.



En muchos países la Constitución o la legislación vigente otorga a la EFS el derecho explícito a realizar determinada forma de auditoría del rendimiento. Algunas EFS pueden llevar a cabo exámenes de la eficiencia y eficacia de complejas políticas o empresas gubernamentales, quizás mediante un análisis en profundidad de los problemas constatados. Otras adoptan un enfoque más limitado. Como parte de la explicación de las normas, las Normas de Auditoría (NA 1.0.42) declaran: “En muchos países las facultades legales o mandato relativos a la auditoría operacional de gestión tienen su límite en la revisión de los fundamentos políticos de los programas del gobierno”. En estos casos, la auditoría del rendimiento no pone en tela de juicio los méritos de los objetivos políticos sino que implica el examen de las acciones emprendidas para diseñar, aplicar o evaluar los resultados de estas políticas, y puede implicar un examen de la adecuación de la información que conduce a la toma de decisiones políticas. Incluso en países donde la Constitución o la legislación no exigen que la EFS lleve a cabo fiscalizaciones de la economía, la eficiencia y la eficacia, la práctica actual muestra una tendencia a incluir esta clase de actividad como parte de las auditorías financieras o de regularidad (NA 1.0.13, 1.0.42-43).

Los objetivos generales de la auditoría del rendimiento también pueden definirse en la legislación o ser materia de decisiones internas de la EFS. Habitualmente las EFS tratan de lograr uno o varias de las siguientes metas generales:

- (1) proporcionar al poder legislativo un examen independiente de las prácticas de aplicación económicas, eficientes o eficaces de las políticas o los programas gubernamentales;
- (2) proporcionar al poder legislativo análisis independientes y no periódicos acerca de la validez y la fiabilidad de los sistemas de medición del rendimiento, o declaraciones o autoevaluaciones acerca del rendimiento, que son publicados por las entidades del poder ejecutivo;
- (3) proporcionar al poder legislativo análisis independientes acerca de los problemas de economía, eficiencia y eficacia en las actividades del gobierno, y de esto modo, contribuir al mejoramiento de éstas;
- (4) proporcionar al poder legislativo evaluaciones independientes acerca del influjo deliberado y no deliberado, directo o indirecto, de los programas de la Administración y de los órganos de ésta, y sobre en qué medida se han logrado los propósitos o los objetivos, o por qué no se han logrado.

Un objetivo frecuente de la auditoría del rendimiento en muchos países –fijado por el legislador o por la propia EFS- consiste en evaluar

y mejorar el funcionamiento de los programas gubernamentales y la Administración central y organismos vinculados (NA 1.0.20, 1.0.27, 1.0.40, y 4.0.25). En algunos países la formulación de recomendaciones es importante. En otros no se expresa ninguna recomendación, debido a las estructuras, las características de la legislación y las tradiciones históricas.

La auditoría del rendimiento debe tener la libertad de elegir áreas de fiscalización dentro de su mandato

De acuerdo con las Normas de Auditoría (NA 2.2.10-19), una EFS debe tener libertad para decidir las áreas que cubran sus auditorías de gestión. La NA 2.2.8 afirma: “Las EFS pueden dar a conocer a los miembros del poder legislativo los hechos recogidos en sus informes de fiscalización, pero es importante que mantengan su independencia ante las influencias políticas con el fin de conservar una posición imparcial en el ejercicio de sus funciones de fiscalización. Esto significa que las EFS no deben responder, ni siquiera en apariencia, a los deseos de intereses políticos concretos”. En el párrafo 2.2.10 se indica: “En algunos países, la fiscalización de la gestión financiera del gobierno es una prerrogativa esencial del parlamento o de la asamblea electa; esto puede aplicarse también a la fiscalización de los ingresos y gastos en el ámbito regional, donde la fiscalización externa es responsabilidad de una asamblea legislativa. En tales casos, las auditorías se llevan a cabo en representación de dicho órgano y conviene que la EFS tenga en cuenta, al preparar la programación de la actividad fiscalizadora, las demandas de misiones especiales de investigación que formulen estas asambleas. No obstante, es importante que la EFS goce de libertad para decidir el modo en que desempeñará sus tareas, incluidas las requeridas por el Parlamento.” También es importante “que el gobierno no tenga poder de dirección en relación con el cumplimiento del mandato por la EFS” (NA 2.2.14).

Las auditorías de gestión suelen ser auditorías ex-post

El momento inicial en el cual una EFS puede examinar la eficiencia y la eficacia es después de que la Administración haya tomado una decisión respecto a la política en cuestión (esto es lo que se deriva aproximadamente de la NA 4.0.22 y 4.0.25). En ciertos países puede llevarse a cabo un análisis de objetivos o una fiscalización de las actividades de elaboración de políticas antes de que se aplique la política misma. Por otra parte, los problemas en los que se centra la auditoría de gestión -o



los que se propone eliminar- deben ser problemas actuales con objeto de que resulten valiosos para el usuario de los informes de auditoría.

Los objetivos generales del poder legislativo se dan por supuestos

Por regla general, las decisiones políticas y los objetivos establecidos por el poder legislativo constituyen el marco de referencia que sirve de base a los criterios de fiscalización empleados en la auditoría del rendimiento. No es función de una EFS el poner en tela de juicio estos objetivos y decisiones. Sin embargo, la EFS –como consecuencia de sus resultados- puede efectuar comentarios críticos sobre los objetivos, por ejemplo, preguntarse si son coherentes o si resulta imposible calibrar en qué medida se han logrado. Por consiguiente, un informe de auditoría del rendimiento puede poner de hecho en tela de juicio los méritos de las políticas o decisiones actuales. Las metas o los objetivos pueden ser demasiado vagos, entrar en conflicto con otros objetivos, o basarse en una información insuficiente. Las políticas pueden ser ineficientes e ineficaces, y es posible que se requieran cambios con objeto de superar las carencias existentes. Por otra parte, el papel de la auditoría del rendimiento consiste sin duda alguna en evaluar la economía, eficiencia y eficacia de los objetivos y regulaciones de carácter más específico que establezcan, por ejemplo, los órganos de la Administración. (Ver NA 2.2.5 y 2.2.9.)

Si bien la auditoría del rendimiento no cuestiona los objetivos políticos, puede señalar las consecuencias de una política determinada. También puede identificar e ilustrar las carencias provocadas por los objetivos en conflicto. Por lo tanto, la auditoría del rendimiento, por ejemplo, no pone en tela de juicio el nivel de compensación en los sistemas de bienestar social. Los auditores deben disponer, como punto de partida, de un conjunto de problemas que estén relacionados con la economía, la eficiencia y la eficacia de los sistemas de bienestar que se fiscalizan. Esto podría ocurrir, por ejemplo, cuando determinado nivel de compensación en un área específica provoca efectos marginales involuntarios en otra área. El auditor del rendimiento, en ese caso, puede estudiar la falta de coordinación entre los diferentes sistemas e indicar los problemas que surgen. Si el nivel real de compensación es palpablemente distinto del nivel que se había fijado en un principio, la auditoría del rendimiento puede examinar los motivos de este fenómeno.

Hay que promover y garantizar un trabajo de alta calidad profesional

Las Normas de Auditoría de la INTOSAI y su Código Deontológico ponen de manifiesto que todos los auditores de la Administración pública deben actuar con integridad, imparcialidad, objetividad, competencia y profesionalidad. Es preciso ceñirse a niveles éticos estrictos para servir lo mejor posible al interés público, y en la NA 2.2.36 se declara: “Dado que el cumplimiento de los deberes y las obligaciones que recaen sobre las EFS es decisivo para el concepto de control de las cuentas públicas, las EFS deben aplicar, en el desarrollo de sus funciones, las metodologías y prácticas más cualificadas. Les incumbe, por tanto, fijar las normas y los procedimientos que han de aplicarse de modo que quede garantizado el ejercicio eficaz de sus funciones en los informes de auditoría, lo que supone, por parte tanto de su propio personal como de los expertos externos contratados, una estricta observancia de sus normas, procedimientos de planeación, metodologías y supervisión.”

A menudo las auditorías de gestión son actividades complejas, que requieren una amplia gama de competencias, conocimientos y experiencias para ser llevadas a cabo. La NA 2.1.26 declara: “Dada la importancia que tiene el que las EFS realicen sus funciones de la mejor manera posible, debe prestarse especial atención a los programas relativos al control de calidad de sus actividades fiscalizadoras y de los resultados de ellas.” También se afirma que las EFS deben establecer sistemas y métodos para “(a) confirmar que los procedimientos de control de calidad han funcionado de manera satisfactoria; (b) asegurar la calidad de los informes de fiscalización, y (c) conseguir alguna mejora y evitar que se repitan las deficiencias.” (NA 2.1.27). Sin embargo, ningún sistema de aseguramiento de calidad puede proporcionar garantías de una alta calidad en los informes sobre auditoría del rendimiento. En pocas palabras, para el aseguramiento de calidad los sistemas avanzados son menos importantes que disponer de un personal competente y motivado. En otros términos, los sistemas de aseguramiento de calidad deberán ser pertinentes y fáciles de gestionar, y no complejos ni demasiado elaborados.

Según la INTOSAI, los temas de calidad tienen que integrarse en el proceso de ejecución, e incluso en las fases iniciales de planificación los sistemas de aseguramiento de calidad pueden resultar indispensables para garantizar que los problemas que van a tratarse son importantes y están bien definidos. Los objetivos, problemas e interrogantes de la auditoría, así como las áreas seleccionadas, determinan en gran medida la calidad de la auditoría.



El proceso de planificación y las diversas etapas que constituyen el proceso de toma de decisiones garantizan que la calidad se evalúe periódicamente, ya que es preciso cumplir determinadas condiciones antes de que la auditoría pueda avanzar. Es importante una preparación meticulosa con objeto de definir los interrogantes de la fiscalización, la información necesaria y el diseño de la auditoría (NA 2.1.27 y 3.1.1).

El mandato de la auditoría del rendimiento debe abarcar el presupuesto del Estado y la totalidad de los correspondientes programas de la Administración. El auditor debe tener la libertad necesaria para elegir áreas de fiscalización dentro de su mandato. El marco de referencia básico está constituido por los objetivos y las decisiones políticas que establece el poder legislativo. Como consecuencia de sus resultados, una auditoría del rendimiento puede poner en tela de juicio los méritos de las políticas existentes. Por lo general, las auditorías del rendimiento son fiscalizaciones ex post que hacen referencia a temas actuales. Es preciso promover y garantizar un alto nivel de calidad en su trabajo.

2.2 ¿Cuáles son los requisitos generales de un auditor del rendimiento?

Los auditores del rendimiento deben poseer una competencia profesional específica

La auditoría del rendimiento es una actividad basada en la información, donde los valores profesionales ocupan una posición central. Estos valores incluyen la importancia de que a los auditores se les dé la oportunidad de desarrollar competencias y niveles adecuados de calidad y de resultados en su producción. Esto incluye la creación de un entorno estimulante y que promueva las mejoras en la calidad (NA 1.0.45 y 2.1.9).

Todos los auditores deben poseer la adecuada capacidad profesional para llevar a cabo sus tareas (NA 2.2.1 y 2.2.33-38) y la EFS debe seleccionar personal que posea las cualificaciones adecuadas (NA 2.1.2). Las Normas de Auditoría generales de la INTOSAI también señalan que las EFS tienen que

- desarrollar y formar a los empleados de las EFS para que éstos puedan realizar eficazmente sus tareas, y definir la base para el avance de los auditores;

- preparar manuales y otros materiales de orientación acerca de la realización de auditorías;
- apoyar las competencias y la experiencia disponibles dentro de las EFS e identificar las competencias de las que carecen; establecer una adecuada distribución de competencias en las tareas de fiscalización y asignar el número de personas suficientes para la auditoría, y llevar a cabo una planificación y una supervisión adecuadas para lograr sus metas al nivel requerido de cuidado y preocupación; y
- examinar la eficiencia y eficacia de las normas y los procedimientos internos de la EFS.

La capacidad de contratar al personal adecuado constituye un factor decisivo para la auditoría del rendimiento. Cada miembro de la plantilla constituye una inversión de carácter único. Un auditor del rendimiento debe poseer la formación académica pertinente, y como norma general, se requiere que el auditor posea un título universitario y experiencia en trabajos de investigación/evaluación. Las cualidades personales también son de una importancia considerable (capacidad analítica, creatividad, receptividad, habilidades sociales, honradez, criterio, resistencia, adecuadas capacidades de comunicación oral y escrita, etc.). (NA 2.1.4 y 2.1.10.)

Para convertirse en auditor del rendimiento, jefe de equipo de auditoría del rendimiento o director de auditoría del rendimiento es preciso poseer determinadas cualificaciones características. Por ejemplo, un auditor del rendimiento debe tener una adecuada formación en ciencias sociales y en métodos de investigación y evaluación científica. También podría resultar esencial un conocimiento especializado en las distintas áreas funcionales que van a fiscalizarse, pero en la auditoría del rendimiento o la evaluación de programas no siempre se necesitan competencias avanzadas en contabilidad y auditoría financiera. En el caso de las EFS que hayan organizado su auditoría del rendimiento por separado de la auditoría financiera, resulta perfectamente admisible que el personal seleccionado para la auditoría del rendimiento tenga un historial y unas competencias diferentes a las del personal seleccionado para la realización de auditorías financieras²⁷. Con objeto de satisfacer los requisitos de calidad especificados en las Normas de Auditoría (NA 2.2.36-39), las EFS deberán tener un programa que garantice que su personal mantenga su competencia profesional mediante un estudio y una formación permanentes. El aprendizaje a través del trabajo prác-

²⁷ Salvo que tenga una amplia experiencia en auditoría del rendimiento o en tareas similares, un jefe de equipo o un director de auditoría del rendimiento quizás corra el riesgo de no ser aceptado (o respetado) del todo por los auditores del rendimiento.



tico de auditoría es un factor central en el proceso de desarrollo (NA 2.1.2, 2.2.37-38 y 2.1.16).

El estudio y la formación permanentes pueden incluir temas tales como los avances actuales en metodología de fiscalización del rendimiento, dirección o mando, métodos de investigación cualitativa, análisis de estudios de caso, muestreo estadístico, técnicas de recogida de datos cuantitativos, diseño de la evaluación, análisis de datos y redacción legible para el lector. También puede incluir temas relacionados con el ámbito de trabajo de los auditores, por ejemplo administración pública, política y estructura del sector público, política de la Administración, economía, ciencias sociales o Tecnología de la Información. (NA 2.1.6-10)

Las cualificaciones de los miembros del personal que llevan a cabo auditorías del rendimiento incluyen

- conocimiento de los métodos y técnicas aplicables en auditoría del rendimiento, y formación, competencias y experiencia necesarias para aplicar este conocimiento a la auditoría que se realice,
- conocimiento de los organismos, programas y funciones de la Administración pública,
- competencias para una comunicación clara y eficaz, tanto oral como escrita, y
- competencias especiales en función de la auditoría específica (estadística, Tecnología de la Información, ingeniería, etc., o conocimiento experto en la materia en cuestión (NA 2.2.33-38 y 2.1.11-12).

La auditoría del rendimiento debe constituir una actividad en equipo, ya que las cuestiones implicadas son complejas. Por consiguiente, no se requiere que todos los miembros del equipo posean la totalidad de las competencias antes mencionadas. Además, no siempre será posible que una EFS contrate a personal que cumpla todos los requisitos. Las competencias requeridas, por lo tanto, podrán desarrollarse cuando la persona esté ya ocupando su cargo, en la medida en que los candidatos para la contratación hayan demostrado con claridad que tienen el potencial y la actitud necesarios para la clase de trabajo que implica la auditoría del rendimiento.

La eficacia, la profesionalidad y el cuidado deben servir de guía al trabajo de auditoría

La auditoría del rendimiento debe estar suficientemente bien definida y el enfoque de la auditoría tiene que ser funcional. La organización de la auditoría tiene que cumplir los requisitos generales de la correcta gestión de proyectos (NA 3.0.2-3 y 3.1.1-3).

La auditoría del rendimiento debe llevarse a cabo de forma metódica, con el propósito de recoger pruebas pertinentes, fiables y suficientes con objeto de permitir que cualquier otro llegue a las mismas conclusiones que aparecen en el informe de auditoría del rendimiento. Esto exige ejercer un criterio correcto al decidir el objetivo de fiscalización, qué y cuándo fiscalizar, el enfoque y la metodología, el ámbito de la auditoría, las cuestiones sobre las cuales se informará, y la conclusión global de la auditoría.

La buena comunicación con la entidad fiscalizada y con distintas clases de expertos es importante durante todo el proceso de auditoría. De igual modo, los responsables de la auditoría del rendimiento deben mostrarse vigilantes. Es importante que la base fáctica de las descripciones, los análisis y las recomendaciones finales sea exacta. El informe tiene que ser objetivo y equilibrado, y asumir un tono mesurado, con el propósito de que sea valioso para la Administración. (NA 2.2.39, 3.5.1-2 y 4.0.22-25.)

Tienen que cumplirse los principios de la adecuada administración. El proceso de fiscalización debe quedar registrado en la forma apropiada. Hay que dejar constancia por escrito de las decisiones importantes efectuadas a lo largo de la auditoría, y de las consideraciones subyacentes. Es preciso llevar archivos accesibles y un cuaderno de bitácora. Los principales objetivos de la documentación –además de ayudar al equipo de fiscalización– consisten en registrar las pruebas de auditoría que sirvan de apoyo a las conclusiones y decisiones, proporcionar registros que ayuden a la gestión y la supervisión de la auditoría, y permitir que el trabajo sea revisado por funcionarios de nivel superior. La información obtenida durante la auditoría deberá ser tratada con carácter confidencial hasta que se haya presentado el informe (NA 2.2.39-40, 3.0.2-3, 3.1.1, 3.2.1, 3.5.2-7, y 4.0.24).

Todos los auditores de la Administración deben actuar con honradez, imparcialidad, objetividad, competencia y profesionalidad. Para cumplir estas normas el auditor del rendimiento debe tener la formación adecuada y poseer experiencia en trabajo de investigación/evaluación. Las cualidades personales también son de una importancia considerable. La eficacia, la profesionalidad y el cuidado deben guiar el trabajo de auditoría.



2.3 ¿Existen otras medidas de protección importantes?

Aunque estas directrices constituyen una base coherente para la realización de una auditoría de gestión, el criterio profesional (si bien aplicado sobre la base de reglas y procedimientos pertinentes) continúa siendo el componente más importante de la auditoría del rendimiento. El auditor deberá adoptar una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría, reconociendo que pueden existir circunstancias que hagan que determinados aspectos de la información relacionada con el rendimiento se expongan erróneamente.

Es posible que haya que aplicar diversas medidas de protección - tanto esenciales como prácticas- para evitar que ocurran estas cosas.

Deberá darse una garantía razonable sobre la calidad de información

Una auditoría de gestión realizada de conformidad con las normas de auditoría aplicables proporciona una garantía razonable de que la información relacionada con el rendimiento está exenta de errores de importancia. La auditoría del rendimiento depende cada vez más de la calidad de la información presentada por las entidades auditadas y de las posibilidades de obtener información, que en la actualidad se almacena en soportes electrónicos. Un adecuado sistema de control del funcionamiento interno servirá de ayuda para el auditor. Lo “razonable” depende de la situación, es decir, de la clase de pruebas disponibles y las conclusiones que puedan extraerse de ellas. (NA 3.5.2)

Es preciso informar adecuadamente a las entidades en cuestión

La EFS deberá notificar a las entidades de la Administración responsables del programa fiscalizado, o que intervengan en él, acerca de las características de la auditoría, preferentemente antes de que comience ésta (NA 3.1.4). Debido a los rasgos de la auditoría del rendimiento, es importante que los funcionarios de nivel superior estén adecuadamente familiarizados con el propósito de la fiscalización.

El trabajo realizado debe supervisarse en la forma apropiada

Las normas de auditoría de la INTOSAI afirman: “El trabajo realizado por el personal de auditoría en cada nivel, y en cada fase de la fiscalización, debe ser adecuadamente supervisado durante la auditoría y la documentación obtenida debe ser revisada por un miembro experimentado del equipo fiscalizador” (NA 3.2.1). Cuando el trabajo se delega en un miembro del equipo de auditoría, el responsable del proyecto debe dirigir, supervisar y revisar cuidadosamente el trabajo

delegado. Todos los miembros del equipo deben comprender los objetivos de la auditoría, los términos de referencia del trabajo que les ha sido asignado, y la naturaleza de las obligaciones que se les imponen (NA 3.2.2.).

La supervisión del equipo de auditoría del rendimiento por parte de miembros experimentados del personal de fiscalización implica dirigir, apoyar y supervisar el trabajo del equipo con objeto de garantizar el cumplimiento de los objetivos de la auditoría. (Ver apéndice 4.) De conformidad con las Normas de Auditoría (NA 3.2.3), esto implica garantizar que

- todos los miembros del equipo comprenden plenamente los objetivos de la auditoría,
- los procedimientos de fiscalización son adecuados y se llevan a cabo en la forma apropiada,
- se ponen en práctica las normas de auditoría internacionales y nacionales,
- las pruebas de la fiscalización son relevantes, fiables, suficientes, documentadas y sirven de apoyo a los resultados y conclusiones, y
- se cumplen los presupuestos, los programas y los calendarios.

El uso de expertos requiere un cuidado especial

En auditoría del rendimiento a menudo se utilizan expertos. Antes de acudir a un experto, sin embargo, el auditor deberá asegurarse de que el experto posee la competencia necesaria requerida para los objetivos de la auditoría. Un experto, en caso necesario, es una persona o una empresa que posee competencias, experiencia y conocimientos especializados en un campo determinado distinto de la auditoría. El auditor debe asegurarse de que el experto es independiente de la actividad/el programa, y hay que informar a los expertos acerca de las condiciones y de la deontología necesarias. Aunque el auditor del rendimiento puede utilizar el trabajo de un experto como prueba de auditoría, el auditor continúa siendo íntegramente responsable de las conclusiones que contenga el informe de auditoría (NA 2.1.18, 2.2.43-45.).



Los auditores deben notificar a las entidades de la Administración implicadas en el programa fiscalizado acerca de las características del compromiso. Dichas entidades deben garantizar de modo razonable que la información relacionada con el rendimiento es fiable. Aunque el auditor puede utilizar el trabajo de un experto, es aquél el que sigue siendo plenamente responsable de las conclusiones.

2.4 Resumen

- El mandato de auditoría del rendimiento debe estar definido por la legislación, y con frecuencia se necesitan reglamentaciones especiales que especifiquen las condiciones de la auditoría del rendimiento. El mandato debe abarcar la totalidad del presupuesto del Estado, incluidas todas las empresas públicas y todos los servicios públicos pertinentes. El mandato debe establecer auditorías de las entidades individuales de la Administración y de las grandes empresas de interés público que son de propiedad estatal, así como de los programas que hacen referencia a toda la Administración desde distintas perspectivas. El auditor del rendimiento debe tener libertad para seleccionar áreas de fiscalización dentro del mandato de auditoría del rendimiento.
- Las decisiones y los objetivos políticos establecidos por la legislatura deben constituir el punto de partida de la auditoría del rendimiento. Sin embargo, una EFS –como consecuencia de sus resultados- también puede efectuar comentarios críticos sobre aquellos, por ejemplo, si los objetivos son incoherentes o si se demuestra que es imposible comprobar hasta qué punto se han logrado.
- Por lo general las auditorías del rendimiento tienen que ser auditorías ex post, pero en algunos países puede llevarse a cabo una auditoría de las actividades de preparación de políticas antes de que éstas sean puestas en práctica.
- Todos los auditores de la Administración deben actuar con honradez, imparcialidad, objetividad, competencia y profesionalidad, pero, debido a las características de la auditoría del rendimiento, esto adquiere una importancia especial. El auditor del rendimiento debe poseer una formación adecuada y tener experiencia en trabajos de investigación/evaluación. Las cualidades personales también son de una importancia considerable (capacidad analítica, creatividad, receptividad, habilidades sociales, honradez, criterio, resistencia y adecuadas competencias de comunicación oral y escrita).

- La auditoría del rendimiento es una actividad basada en el conocimiento, y debido a sus rasgos especiales –y a sus estrechos vínculos con la política- un trabajo de elevada calidad representa quizás el factor individual de mayor importancia para reconocerla. Con objeto de garantizar una alta calidad en el trabajo, la EFS debe prestar una atención especial a la creación de un entorno para la auditoría del rendimiento que garantice incentivos para la buena calidad y las mejoras en la calidad. Un sistema de aseguramiento de calidad que funcione adecuadamente constituye un elemento importante en este contexto.
- La eficacia, la profesionalidad y el cuidado deben guiar el trabajo de auditoría, y deben cumplirse los principios de una correcta administración. Los auditores tienen que notificar a las entidades de la Administración que intervienen en el programa cuáles son las características del compromiso.
- Antes de utilizar expertos, el auditor debe asegurarse de que es necesario y garantizar que los expertos son independientes. Aunque el auditor puede utilizar como prueba el trabajo de los expertos, él continuará siendo plenamente responsable de las conclusiones.



Parte 3: Normas y orientaciones prácticas: inicio y planificación de la auditoría del rendimiento

3.1 ¿Cuáles son los pasos generales del ciclo de auditoría del rendimiento?

Como se afirma en NA 3.0.1: “El propósito de las normas de campo es establecer los criterios o sistemas generales que el auditor debe seguir para lograr que sus actuaciones sean objetivas, sistemáticas y equilibradas. Las normas de campo establecen el marco para la planificación, realización y dirección del trabajo de auditoría (NA 3.0.2).

El ciclo de auditoría del rendimiento abarca diversos pasos. En sentido amplio, incluye el proceso de planificación, el proceso de ejecución y el proceso de seguimiento. A menudo el proceso de planificación se divide en diferentes etapas. La primera etapa consiste en la planificación estratégica, donde se analizan los posibles temas y cuestiones. Una vez elegido un tema para la auditoría del rendimiento, puede realizarse un estudio previo –que origine un plan de trabajo para el estudio principal- con objeto de recoger información que permita diseñar una propuesta de estudio principal.

A lo largo de todo el estudio principal hay que conceder una importancia especial a la elaboración de un informe final que se someta a la consideración del Gobierno, el poder legislativo, los órganos ejecutivos implicados, y el público en general. El proceso de redacción del informe –basado en la experiencia- debe considerarse como un proceso continuado de formulación, prueba y revisión de ideas acerca del tema. Cuestiones tales como el influjo y el valor previstos de la auditoría deben tomarse en consideración a lo largo de toda la auditoría. Fijar plazos para el proceso de redacción puede mejorar la puntualidad de la información.

Los procesos de seguimiento identifican y documentan el influjo de la auditoría y el avance efectuado en la ejecución de las recomen-

daciones de la auditoría. Dichos procesos son decisivos para aportar comentarios a la EFS y al poder legislativo (NA 2.2.5-6).

El ciclo de auditoría del rendimiento implica diferentes pasos: planificación estratégica, trabajo de preparación, estudio principal y actividades de seguimiento.

3.2 ¿Qué implica la planificación estratégica?

La auditoría del rendimiento se aplica primordialmente a las áreas en que se considera que una fiscalización externa e independiente resulta valiosa para promover la economía, la eficiencia y la eficacia. Con frecuencia en la auditoría financiera los objetos de la fiscalización –y las perspectivas que se aplicarán- los define la propia legislación básica de la EFS. Como se señaló antes, la EFS suele disponer de mayor libertad en la elección de objetos y enfoques de la auditoría de gestión. La EFS debe prestar una cuidadosa consideración a la estrategia de selección de temas para las auditorías de rendimiento, que ayuden a fijar prioridades y efectuar elecciones. El interés en el cambio que manifieste el gobierno, por ejemplo, puede contribuir a este proceso. (NA 2.1.21-22 y 3.1.1-2).

La elección de áreas de auditoría debe realizarse sin presiones externas (NA 2.2.14). La EFS debe mantener su neutralidad política, pero el mantenimiento de la independencia de la EFS no impide que el poder ejecutivo le haga solicitudes y proponga temas de fiscalización. Sin embargo, para disfrute de la independencia adecuada, la EFS debe poder rechazar las solicitudes de este tipo (NA 2.2.16).

La planificación estratégica es la base de la elección de temas de fiscalización y de posible estudios previos. La planificación puede llevarse a cabo siguiendo estos pasos:

1. Determinar las posibles áreas de fiscalización a partir de las cuales se efectuarán las elecciones estratégicas. La elección de áreas de fiscalización implica opciones estratégicas con consecuencias para la EFS. El número de áreas posibles es amplio, y la capacidad de la EFS es limitada. Esto significa que tales elecciones deben realizarse con cuidado (NA 2.1.21 y 2.2.38).
2. Establecer los criterios que se emplearán en estas elecciones. Probablemente el principal criterio de selección sea la potencial con-



tribución de la auditoría a la evaluación y la mejora del funcionamiento de la Administración central y los organismos vinculados con ella. (NA 3.0.1.)

Como en el apartado 2, los criterios generales de elección serían los siguientes:

- Valor añadido: cuanto mejores sean las perspectivas de realizar una fiscalización útil de calidad elevada, y cuanto menos haya sido objeto de evaluación el campo o el tema en cuestión, mayor será el valor añadido correspondiente. Añadir valor significa proporcionar nuevos conocimientos y perspectivas.
- Problemas o áreas de problemas importantes: Cuanto mayor sea el riesgo de que surjan consecuencias desde el punto de vista de la economía, la eficiencia y la eficacia, o la confianza pública, más importantes tienden a ser los problemas. Puede considerarse que un problema es importante o de relevancia si es probable que los conocimientos existentes acerca de él influyan sobre el usuario del informe de auditoría del rendimiento. Una supervisión activa y orientada a problemas facilita la identificación de áreas de fiscalización.²⁸
- Riesgos o incertidumbres: La planificación estratégica puede basarse en el análisis de riesgos, o –con un carácter menos teórico– en el análisis de los indicios de problemas reales o potenciales. Cuanto mayor sea el interés público implicado cuando existan motivos para sospechar de ineficiencias, mayores serán los riesgos, y cuanto menor sea el conocimiento, mayor será la incertidumbre. La acumulación de estos indicios o factores vinculados con una entidad o un programa de la Administración puede representar una señal importante para las EFS e inducir las a planificar auditorías cuyo alcance y ámbito dependerán de los indicios detectados. Entre los factores que podrían indicar un mayor riesgo (o incertidumbre) se cuentan por ejemplo los siguientes:
 - Las cuantías financieras o presupuestarias son de un gran volumen, o se han producido cambios importantes en dichas cuantías.
 - Están implicadas áreas tradicionalmente proclives al riesgo (adquisiciones, alta tecnología, cuestiones ecológicas, sanidad, etc. o áreas de riesgo imposible de aceptar).

²⁸ Véase una exposición más amplia sobre la selección de problemas en *Handbook in Performance Auditing RRV* (Suecia), 1999, y *Picking the winners*, NAO (Reino Unido) 1997.

- Están implicadas actividades nuevas o urgentes, o condiciones modificadas (requisitos, exigencias).
- Las estructuras de gestión son complejas, y podría producirse cierta confusión en torno a las responsabilidades.
- No existe información fiable, independiente y actualizada sobre la eficiencia o la eficacia de un programa de la Administración.

Algunas EFS pueden elegir temas basándose en elecciones estratégicas y no en criterios de selección (por ejemplo, con respecto al tipo de auditoría del rendimiento, las esferas de políticas, la relación con reformas dentro del sector público, etc.). A veces estas elecciones estratégicas pueden reflejar las condiciones constitucionales y legales, así como las tradiciones establecidas. También pueden reflejar las “realidades políticas”, es decir, no se espera que determinados temas estén sujetos a fiscalización.

Por consiguiente, la planificación estratégica permite diferentes aspiraciones y decisiones. Vinculada con un sistema de planificación anual de la EFS, la planificación estratégica puede ser una herramienta que sirva para establecer prioridades y elegir posibles auditorías para su ejecución. En otro contexto, puede servir como mecanismo para elegir futuros temas de auditoría, como base de una planificación más detallada. También puede servir como instrumento para tomar decisiones estratégicas acerca de las políticas referentes al futuro derrotero de la fiscalización. Por ejemplo, una EFS puede manifestar las siguientes opciones con respecto a su futura orientación fiscalizadora.

Centrada en el cumplimiento de las leyes y reglamentaciones para garantizar su ejecución

**Centrada en unidades
organizacionales individuales**

**Centrada en empresas/
programas de la Administración**

Centrada en la eficacia para contribuir al cambio y la renovación

Una posible elección estratégica consiste en contribuir a la modernización de la Administración pública y centrarse en la fiscalización de programas del gobierno que tengan problemas importantes de eficacia. Una elección alternativa podría ser otra aspiración y otro centro de atención dedicados a la fiscalización de organismos individuales de la Administración, y su cumplimiento de las reglamentaciones administrativo-económicas.

En una sociedad cambiante es muy lógico revisar periódicamente las actividades públicas para comprobar si cumplen los objetivos y solucionan los problemas para los cuales han sido creadas. A medida



que avanza el tiempo, nuevas exigencias sustituyen a las anteriores. Como las demandas y las circunstancias cambian constantemente, la auditoría del rendimiento o de gestión tendrá que estar preparada para controlar y seguir los avances y las tendencias de desarrollo, revisar las prioridades y utilizar nuevos enfoques y métodos. Si se define una EFS -o ella misma se define- como instrumento de cambio, es importante que las prioridades de la auditoría de gestión reflejen las necesidades de mejora del sector público. Por ejemplo, en una situación de gran déficit presupuestario o con un estilo de gestión anticuado, la auditoría del rendimiento puede realizar aportaciones al ahorro, a un mejor uso de los recursos o a una modernización de la gestión. En cambio, si el debate público se centra en el problema del desempleo, la ecología, la equidad, la transparencia, los servicios al cliente, etc., es posible que la auditoría del rendimiento prefiera otorgar prioridad a estos temas.

En otras palabras, la planificación estratégica puede no limitarse a proponer temas viables de fiscalización. Lo ideal sería integrar los temas de auditoría -o cuestiones de auditoría- en una perspectiva global.²⁹ Algunas EFS llevan a cabo estudios especiales para configurar conocimientos o competencias -dentro de una única área de la Administración pública o en un área definida por un tema de auditoría- que ayuden al proceso de planificación estratégica.³⁰

El ejercicio de la planificación estratégica, por regla general, da como resultado un programa de auditoría coherente y convincente de la EFS. El programa enumera las áreas de auditoría y expone brevemente los problemas, interrogantes y demás cuestiones provisionales en las que se apoya cada uno de aquéllas. Lo ideal es que, a continuación, el programa sirva de base para la planificación operativa y la asignación de recursos.

La planificación estratégica constituye la base de la elección de temas de auditoría, y vinculada con el sistema de planificación anual de la EFS, puede servir como herramienta para fijar prioridades y elegir auditorías. Puede servir como mecanismo de elección de futuros temas de auditoría, y como base para una planificación más detallada. Finalmente, puede servir como instrumento de las decisiones de política estratégica

²⁹ El trabajo de fiscalización sobre un tema específico se ha vuelto más frecuente en los últimos años. Se trata de un trabajo a largo plazo, que suele producir diversos informes de auditoría interrelacionados.

³⁰ Véase un ejemplo en *Strategy for Performance Audits in the Chemical Sector*, Oficina Nacional de Suecia, 2002.

acerca del futuro derrotero de la auditoría. La planificación puede llevarse a cabo mediante los pasos siguientes: determinar las áreas potenciales de fiscalización, establecer los criterios de selección que van a utilizarse, e identificar las fuentes principales de información para las posibles auditorías. Por lo general el ejercicio de planificación estratégica dará como resultado un programa coherente y convincente de auditoría para la EFS, como base para la planificación operativa y la asignación de recursos.

3.3 ¿Qué implica la planificación de cada auditoría del rendimiento?

De acuerdo con las normas de auditoría (*NA 3.1.1*) de la INTOSAI, el auditor debe planificar la fiscalización de un modo que garantice la realización de una auditoría de alta calidad de un modo económico, eficiente y eficaz, y con la debida puntualidad. Por lo general, en la auditoría del rendimiento se hace indispensable un plan bien meditado. Antes de iniciar el estudio principal de la auditoría del rendimiento, por consiguiente, es importante definir los objetivos de fiscalización, su ámbito y la metodología requerida para lograr los objetivos. Esto se lleva a cabo a menudo en forma de estudio previo.³¹

El propósito del estudio previo es determinar si existen las condiciones necesarias para efectuar un estudio principal, y si existen, presentar una propuesta de auditoría junto con un plan de trabajo. En primer lugar, la planificación operativa debe ser una herramienta que oriente el proceso de ejecución. Además, aporta los conocimientos básicos y la información que se necesitan para comprender la entidad, el programa o la función. Por ejemplo, un plan adecuado del trabajo de fiscalización garantiza mejor que la auditoría del rendimiento sea amplia y realista. Normalmente el estudio previo debe llevarse a cabo en un período bastante breve.

Tres pasos importantes

Los pasos más importantes en la elaboración de una propuesta de auditoría son los siguientes:

- definir el tema específico que va a estudiarse y los objetivos de la fiscalización,

³¹ Algunas EFS utilizan el término “estudio preliminar”.



- desarrollar el ámbito y el diseño de la auditoría,
- determinar el aseguramiento de la calidad, el calendario y los recursos.

En la práctica, estos pasos no siempre pueden separarse estrictamente entre sí, y no siempre tienen lugar en el mismo orden.

1. Definir el tema específico que va a estudiarse y los objetivos de la fiscalización

El paso inicial es una definición más precisa del tema o de los problemas que van a fiscalizarse. Hay que elaborar los motivos y los objetivos del estudio. Se trata de un paso difícil e importante que implica, por ejemplo, un examen en profundidad de la materia en cuestión, mediante el estudio de la bibliografía, los documentos y las estadísticas pertinentes, la realización de entrevistas con los principales protagonistas y expertos, etc., y un análisis de los indicios de problemas potenciales desde diversos puntos de vista. Es importante que las definiciones sean claras. Hay que evitar definiciones ambiguas o vagas.³² Incluso cambios secundarios en el tema que se fiscaliza o en el problema que va a estudiarse pueden ejercer un influjo importante sobre el alcance general de la auditoría.

En pocas palabras, este paso implica responder a estas dos preguntas:

¿Qué? ¿Cuál es el tema de la fiscalización o el problema que va a estudiarse?

¿Por qué? ¿Cuáles son los objetivos de la auditoría?

El enunciado de la cuestión básica de la auditoría constituye un aspecto de fundamental importancia dentro del proceso de examen: se trata de un factor decisivo para los resultados de la auditoría. La cuestión básica de la auditoría puede considerarse como la cuestión fundamental que va a investigarse dentro de un programa de la Administración y a la que los auditores se proponen dar respuesta. Por lo tanto, es importante que se base en consideraciones racionales y objetivas. Con carácter general, una EFS deberá aplicar a la auditoría del rendimiento la perspectiva totalizadora más conveniente para el interés público y para su misión general.

³² Para más información, ver por ejemplo *Handbook on Performance Auditing*, RRV, 1999.

Los objetivos de fiscalización están relacionados con los motivos que justifican la realización de la auditoría y deben establecerse al principio del proceso de ejecución para ayudar a identificar las materias que van a fiscalizarse y sobre las que va a informarse. Al determinar los objetivos, el equipo de auditoría tiene en cuenta las funciones y responsabilidades de la EFS y el flujo neto previsto de la fiscalización tal como se define en el plan estratégico de auditoría. Los objetivos y el ámbito de la fiscalización están relacionados entre sí y es preciso tomarlos en consideración en conjunto. Es una práctica adecuada de gestión el debatir el ámbito de la auditoría con las entidades fiscalizadas en la primera oportunidad de que se disponga.³³ Al definir los objetivos de fiscalización, un criterio podría consistir en optimizar la contribución efectuada por la auditoría. Una posible herramienta para determinar esta contribución es exponer las conclusiones previstas. Si se lleva a cabo una auditoría a petición, los objetivos de fiscalización pueden estar más o menos determinados o ser más o menos obvios (*NA 3.1.3*).

El detalle con el que hay que planificar la auditoría es otra de las elecciones que hay que efectuar. Siempre se plantea la necesidad de una fiscalización elaborada con cuidado. Una adecuada planificación previa impedirá que más adelante surjan problemas en la realización de la auditoría. Por otra parte, una planificación excesivamente detallada puede inhibir en ocasiones el pensamiento innovador y la apertura. Las auditorías se llevan a cabo en un mundo complejo, y por consiguiente, rara vez es posible diseñar una fiscalización amplia que pronostique el avance de una auditoría del rendimiento en todos sus detalles.

2. Definir el ámbito y el diseño de la auditoría

El próximo paso en la fase de diseño es el desarrollo del ámbito y el diseño de la auditoría. Como en la fiscalización financiera, es preciso estructurar el enfoque de la auditoría del rendimiento.³⁴

³³ En algunos casos también puede ser de utilidad aclarar explícitamente lo que no va a fiscalizarse en el estudio real (aquello que no se intenta abarcar). Esto puede contribuir a reducir las nociones erróneas o las falsas expectativas entre los interesados.

³⁴ En este paso a veces resulta útil estudiar las teorías y el trabajo científicos referentes al área que va a fiscalizarse o las preguntas que van a responderse.



Definir el ámbito y las cuestiones o hipótesis específicas que van a examinarse

El ámbito define las fronteras de la auditoría. Trata aspectos tales como las preguntas específicas que van a formularse, el tipo de estudio que va a realizarse y el carácter de la investigación.³⁵ Además, abarca el trabajo de recoger información y los análisis que van a ejecutarse (NA 3.1.3-4).³⁶

El ámbito de una auditoría está determinado por la respuesta a las siguientes preguntas:

- ¿Qué? ¿Qué preguntas o hipótesis específicas van a examinarse?
- ¿Qué clase de estudio parece adecuado?³⁷
- ¿Quién? ¿Quiénes son los protagonistas clave y la(s) entidad(es) que se fiscaliza)?
- ¿Dónde? ¿Hay limitaciones en el número de centros de trabajo que se abarcan?
- ¿Cuándo? ¿Hay limitaciones en el tiempo que va a abarcarse?

Después de definir las razones y los objetivos del estudio, así como la cuestión general de auditoría o los problemas que van a estudiarse, es importante definir las preguntas específicas que van a responderse o las hipótesis que van a examinarse (las posibles causas del problema). En la práctica, constituirán la base para la elección de métodos de recogida de datos. El auditor deberá definir también el carácter del estudio: ¿qué clase de estudio se requiere para destacar las preguntas?

Debe afirmarse, sin embargo, que la realización del trabajo de campo consiste en un proceso de aprendizaje continuado más que en limitarse a recoger datos. Además, las preguntas (o hipótesis) quizás tengan que modificarse a medida que los auditores adquieren más conocimientos durante la fiscalización. No obstante, a lo largo de la fase de planificación el propósito es dirigir la atención de un modo sistemático a lo que los auditores necesitan conocer, y dónde y cómo pueden obtener tal información.

³⁵ Ver la siguiente sección 4.2. Para más información, ver Performance Audit Manual, CAG, Bangladesh, 2000, y Government Auditing Standards, GAO (EE.UU.), 2002.

³⁶ A veces una EFS puede limitar su auditoría del rendimiento a una “metaevaluación” (una evaluación de las autoevaluaciones). Debe entenderse, sin embargo, que ese enfoque sólo es factible cuando el auditor de la EFS está completamente convencido de que los procesos de evaluación interna aportan valoraciones objetivas, puntuales y amplias acerca de los programas en cuestión.

³⁷ El diseño del estudio (estudio sobre logro de objetivos, estudio sobre gestión del tiempo, etc.).

La posibilidad de fiscalización es otro requisito importante del proceso de planificación operativa. Define si un tema es adecuado para la realización de un estudio principal. Como los objetivos y el ámbito varían de una a otra auditoría, el equipo de fiscalización necesita evaluar si puede llevarse a cabo una auditoría. Una cuestión debe ser, al mismo tiempo, susceptible de ser fiscalizada, y tiene que valer la pena fiscalizarla, para que se incluya en el ámbito de la auditoría. Por ejemplo, el auditor podría tomar en consideración si se dispone de enfoques, metodologías y criterios, y si es probable que se disponga de la información o las pruebas requeridas, y si pueden obtenerse de un modo eficiente. Además, tiene que haber información fiable y objetiva, y oportunidades razonables de obtener esta información. Otros aspectos que deben tenerse en cuenta son el cumplimiento del mandato de auditoría, los recursos, las competencias profesionales requeridas y los plazos temporales. Debe disponerse de personal con las competencias pertinentes, y una auditoría no debe quedar desestimada por otros estudios que ya estén realizando otros organismos (NA 2.1.23, 2.2.39, 3.0.3 y 3.1.1-4).

La comprensión del programa

Es importante lograr una comprensión adecuada del programa fiscalizado o de la actividad de la entidad fiscalizada que sirva para lograr los objetivos de la auditoría, facilitar la identificación de los temas importantes de la fiscalización y cumplir las responsabilidades asignadas a las auditorías. Este conocimiento incluirá, por ejemplo, una comprensión de

- el carácter del programa de la Administración que se fiscaliza, (papel y función, actividades y procesos en general, tendencias de desarrollo, etc.)
- la legislación y los objetivos generales de los programas y del rendimiento,
- la estructura organizacional y las relaciones de rendición de cuentas,
- el entorno interno y externo de la entidad fiscalizada y de los interesados³⁸,
- las limitaciones externas que afectan la realización del programa,
- las investigaciones previas en el campo correspondiente,
- los procesos y los recursos de dirección.

³⁸ En caso necesario, algunas EFS pueden llevar a cabo análisis de los interesados durante esta etapa, para conseguir una imagen clara de la situación real desde distintas perspectivas.



Obtener los conocimientos necesarios constituye un proceso continuado y acumulativo de recoger y evaluar información, y de relacionar el conocimiento resultante con las pruebas de fiscalización a lo largo de todas las fases de la auditoría. Es importante que los auditores sopesen los costes de la obtención de información y el valor añadido de la información para la auditoría. Entre las fuentes de información se incluyen las siguientes:

- la legislación vigente y los discursos parlamentarios,
- las declaraciones ministeriales, las manifestaciones y decisiones de la Administración pública,
- los informes de auditoría, revisiones, evaluaciones e investigaciones recientes,
- los estudios científicos y la investigación pertinente (incluso en otros países),
- los planes estratégicos y empresariales, las declaraciones sobre la misión y las memorias anuales,
- los expedientes sobre políticas y las actas de las reuniones de los comités de dirección y consejos de administración,
- los organigramas, las directrices internas y los manuales operativos,
- la evaluación de programas y los planes y memorias de auditoría interna,
- los informes y actas de conferencias,
- puntos de vista de expertos en el campo en cuestión
- los debates con la dirección de la entidad fiscalizada y los principales interesados, y
- los sistemas de información de gestión, y
- otros sistemas pertinentes de información y las estadísticas oficiales.

Las revisiones anteriores constituyen a menudo una fuente de información útil. Pueden evitar un trabajo innecesario al examinar áreas que han sido investigadas recientemente, y poner de manifiesto las deficiencias que aún no se han subsanado. También pueden ser de importancia los debates con la alta dirección de los programas para obtener una perspectiva global a ese respecto. Otras fuentes relevantes de información son las siguientes:

- estudios realizados por grupos industriales, profesionales o de intereses especiales,
- investigaciones o revisiones anteriores realizadas por el poder legislativo,
- información en poder de organismos públicos de coordinación o comités de la Administración pública,

- trabajos realizados por otras Administraciones públicas, y
- cobertura periodística.

Definir los criterios de auditoría

Los criterios de auditoría se proponen servir de orientación a la evaluación (ayudando al auditor a responder a preguntas como por ejemplo: ¿sobre qué fundamento puede evaluarse el comportamiento real, qué se requiere o se espera, qué resultados va a lograr el programa, y de qué forma?) En otros términos, los criterios son normas que se emplean para determinar si un programa cumple o supera las expectativas.³⁹

En las auditorías financieras las transacciones examinadas suelen ser consideradas como “correctas” o “incorrectas”, “legales” o “ilegales”, etc. por el auditor. Estos criterios acostumbran a ser relativamente cerrados y por lo general han sido preestablecidos, por ejemplo, por la legislación mediante la cual se crea la entidad fiscalizada (para más información, véase el apéndice 2). En las auditorías del rendimiento, sin embargo, la elección de los criterios de fiscalización suele ser relativamente abierta, y la efectúa el propio auditor, y como se ha señalado antes, a menudo los criterios son menos importantes en el enfoque orientado a problemas. En este tipo de enfoque es más importante formular hipótesis comprobables (verificables) sobre las causas posibles del problema fiscalizado.⁴⁰

Por consiguiente, en auditoría de gestión los conceptos generales de economía, eficiencia y eficacia tienen que interpretarse en relación con la materia en cuestión, y los criterios resultantes variarán en las distintas auditorías. Al definir los criterios de auditoría los auditores deben asegurarse de que sean pertinentes, razonables y alcanzables. Finalmente, cada indicador se configura en forma de preguntas. Éstas poseen un carácter práctico y se proponen describir o medir la situación específica que va a fiscalizarse.

Los criterios de auditoría pueden extraerse, por ejemplo, de las fuentes siguientes:

³⁹ Por ejemplo, los criterios de auditoría tendrán que ser fiables, objetivos, útiles, completos y aceptados.

⁴⁰ Véase información, por ejemplo, sobre cómo definir los problemas de auditoría, y cómo formular y comprobar hipótesis, en *Handbook in Performance Auditing: Theory and practice*, Oficina Nacional de Auditoría de Suecia, 1999.



- las leyes y las reglamentaciones que rigen el funcionamiento de la entidad fiscalizada,
- las decisiones tomadas por el poder legislativo o el poder ejecutivo,
- las referencias a comparaciones históricas y comparaciones con la mejor práctica,
- las normas, las experiencias y los valores profesionales,
- los indicadores clave del rendimiento establecidos por la entidad fiscalizada o por la Administración,
- el asesoramiento y el know-how de expertos independientes,
- conocimientos científicos nuevos o ya consolidados, y otras informaciones fiables,
- los criterios utilizados previamente en auditorías similares, o empleados por otras EFS,
- organizaciones (dentro o fuera del país) que lleven a cabo actividades semejantes o tengan programas similares,
- normas de rendimiento, o investigaciones anteriores efectuadas por el poder legislativo, y
- bibliografía sobre dirección general y sobre la materia en cuestión.

La base de los criterios de auditoría puede considerarse desde distintos ángulos:

- Según el caso en cuestión, las fuentes más autorizadas serán las normas oficiales (por ejemplo los objetivos establecidos en las leyes, y las reglamentaciones, decisiones y políticas aprobadas por el poder legislativo o el poder ejecutivo), o
- Tomando como base los fundamentos científicos de las normas, se otorgará un mayor énfasis a la bibliografía científica especializada y a otras fuentes tales como las normas profesionales y las mejores prácticas.

A veces los criterios de auditoría son fáciles de definir, por ejemplo cuando los objetivos fijados por el poder legislativo o el poder ejecutivo son claros, precisos y relevantes. A menudo, sin embargo, no ocurre tal cosa. Los objetivos pueden ser vagos, conflictivos o inexistentes. En estas condiciones los auditores quizás tengan que reconstruir los criterios. Una posibilidad consiste en aplicar un enfoque “teórico”, permitiendo que los expertos en el campo en cuestión respondan a preguntas como las siguientes: ¿Cuáles tendrían que ser los resultados ideales en perfectas condiciones, de acuerdo con el pensamiento racional o la mejor práctica conocida que sea comparable? De modo alternativo, para definir y obtener apoyo para criterios bien fundamentados y realistas, quizás sirva de ayuda aplicar un enfoque

“empírico”, que implique debates con interesados y personas con capacidad de decisión.⁴¹

Planificación metodológica

La planificación metodológica implica gran cantidad de actividades diferentes. Por ejemplo, es importante distinguir entre el programa de auditoría (el tipo de investigación que se necesita para la recogida de datos) y las técnicas de recogida de datos. Las auditorías del rendimiento pueden basarse en una amplia diversidad de técnicas de recogida de datos que se emplean habitualmente en las ciencias sociales, por ejemplo encuestas, entrevistas u observaciones, y en el estudio de documentos escritos.⁴² El propósito consiste en adoptar las mejores prácticas, pero puede haber razones prácticas –por ejemplo la disponibilidad de datos- que restrinjan la elección de métodos, y a menudo los auditores quizás tengan que optar por la segunda mejor solución. Como norma general, resulta aconsejable mostrarse flexibles y pragmáticos en la elección de métodos.⁴³ Las consideraciones prácticas también tendrán que influir sobre el programa de auditoría. Los métodos de muestreo y las encuestas podrían servir para extraer conclusiones generales, y los estudios de caso proporcionan la oportunidad de realizar estudios en profundidad.⁴⁴

Aunque la naturaleza de las auditorías del rendimiento exige opciones –y combinaciones- cuidadosas con respecto a las metodologías

⁴¹ Véase, por ejemplo, información sobre cómo definir problemas de auditoría, y cómo formular y probar hipótesis, en *Handbook in Performance Auditing: Theory and practice*, Oficina Nacional de Auditoría de Suecia, 1999.

Véase el apéndice 2.

⁴² Esto implica que los auditores del rendimiento deben estar activamente interesados en una mejora continuada de sus competencias metodológicas –y disponer del tiempo necesario para ello- y seguir los avances metodológicos en diversas entidades de investigación, etc. Esto puede llevarse a cabo, por ejemplo, organizando seminarios internos con profesionales externos, y leyendo artículos y bibliografía. Al elegir métodos de recogida de datos los auditores deben estar guiados por el propósito de la auditoría y las cuestiones o hipótesis específicas que van a responderse. Véase una perspectiva global sobre el empleo de diferentes técnicas para recoger datos de auditoría y para analizar la información en *Evidence-Gathering Techniques*, OAG (Canadá), 1994. Véase un debate más profundo sobre metodología, técnicas y conceptos en investigación social en *The Research Methods Knowledge Base*, Trochim, 2002. Ver también *Evaluation*, Rossi et al. 1999, y *Case Study Research, Design and methods*, Yin et al., 1994.

⁴³ Los motivos para mostrarse pragmáticos en la elección de métodos se exponen en *Designing Evaluations*, GAO (EE.UU.), 1991, capítulo 2.

⁴⁴ Ver *Case Study Research, Diseño y Métodos*, Yin et al., 1994. Pueden emplearse formas de seleccionar casos en *Case Study Evaluation*, GAO, (EE.UU.), 1990. Sobre las encuestas ver *Conducting Surveys*, OAG (Canadá), 1998, *Using statistical sampling*, GAO (EE.UU.), 1992 y *The Research Methods Knowledge Base*, Trochim, 2002.



de examen de variables, es importante tener una mentalidad abierta durante el proceso de ejecución. En esta etapa la elección de fuentes no tiene que ser rígida (NA 3.0.3, 3.1.1-4, 3.5.2-4 y 4.0.4). Para más información, véase apéndice 1.⁴⁵

En particular para las auditorías del rendimiento el auditor se preocupará por la validez y fiabilidad de los métodos utilizados para recoger y analizar datos:

- Validez: los métodos tienen que medir aquello que se proponen medir;
- Fiabilidad: los resultados tienen que ser coherentes si se efectúan mediciones reiteradas en la misma población.⁴⁶

3. Determinar el aseguramiento de calidad, el calendario y los recursos

La fase final consiste en la determinación de las medidas de aseguramiento de calidad que vayan a tomarse en la auditoría, el calendario y el presupuesto financiero.

Aseguramiento de calidad

Las Normas de Auditoría (NA 2.1.27) de la INTOSAI afirman que la EFS debe establecer sistemas y procedimientos de aseguramiento de calidad. Hay que diseñar procedimientos de control de calidad para garantizar que todas las auditorías se llevan a cabo de acuerdo con las normas y políticas pertinentes.

Podría distinguirse entre procedimientos de aseguramiento de calidad ex ante y procedimientos durante el trabajo en curso, por ejemplo a través de revisiones paritarias, “co-lectores”, utilización de paneles de expertos, comités especiales y especialistas o expertos en el campo en cuestión, y técnicas como por ejemplo análisis del tema y procedimientos ex post tales como revisiones independientes de informes publicados, para identificar las lecciones aprendidas y la forma en que reciben los informes los interesados clave, y los beneficios que éstos extraen de dichos informes. Algunas EFS han contratado científicos individuales o instituciones científicas para llevar a cabo evaluaciones ex post. Hay que planificar procedimientos ex ante, intermedios y ex post.

⁴⁵ Para diseñar auditorías del rendimiento véase *Handbook in Performance Auditing*, RRV (Suecia) y *Designing vfm studies, a guide*, NAO (Reino Unido), 1997.

⁴⁶ Por ejemplo, véase una exposición más amplia en *The Research Method Knowledge Base*, Trochim, 2002.

El director de la auditoría es el responsable de la gestión diaria de la auditoría, incluida su planificación detallada, la ejecución de la auditoría, la supervisión del personal, el informe a la dirección de la EFS y el control de la preparación del informe de auditoría. En el caso de auditorías del rendimiento más complejas, la EFS puede tomar en consideración la designación de un comité directivo que sirva de guía al equipo de auditoría y controle el avance de la fiscalización (véase el apéndice 4).

Planificación administrativa

Hay que elegir el equipo de auditoría y un jefe de equipo, y se requiere un plan de actividades. Es importante determinar el calendario y los recursos necesarios. Entre los factores relevantes se cuentan la forma en que está organizada la auditoría, los costes previstos (de personal, tomando como base las tarifas determinadas previamente, y de equipos), y el tiempo previsto de duración. Es preciso documentar el presupuesto y el calendario. Deberá controlarse el avance hacia estos objetivos. El director de auditoría y la dirección de la EFS son los responsables de garantizar que la auditoría del rendimiento se lleve a cabo dentro de los límites de presupuesto y de tiempo (NA 2.1.26-28, 2.2.36 y 3.1.4).

Cumplimiento de leyes y reglamentaciones

Cuando las leyes, las reglamentaciones y otros requisitos de cumplimiento correspondientes a la entidad fiscalizada son significativos para los objetivos de la auditoría, los auditores tienen que diseñar la auditoría de forma que proporcione una seguridad razonable de cumplimiento de tales requisitos. En las auditorías del rendimiento los auditores deben estar alertas ante situaciones o transacciones que pueden ser indicativas de actos ilegales o de abusos. El auditor necesita asimismo determinar el grado en que tales actos afectan los resultados de la fiscalización. En los casos complicados podrían requerirse especialistas en estas cuestiones (NA 3.4.1-7).

El resultado del estudio previo – la propuesta de estudio principal

La fase de diseño de la auditoría da origen a una propuesta coherente de auditoría junto con un plan de trabajo (NA 3.0.1-3). Hay que asegurar la calidad del trabajo antes de decidir el inicio de un estudio principal.



Antes de iniciar el estudio principal de la auditoría del rendimiento, es importante definir los objetivos de la auditoría, el ámbito y la metodología para lograr los objetivos. Esto se lleva a cabo mediante un estudio previo. El propósito de un estudio previo consiste en establecer si existen las condiciones requeridas para un estudio principal, y en caso de que existan, presentar una propuesta de auditoría junto con un plan de trabajo. Los pasos más importantes en la elaboración de una propuesta de auditoría son definir la cuestión específica que va estudiarse y los objetivos de fiscalización; desarrollar el marco de referencia y el diseño de la auditoría; y determinar el aseguramiento de calidad, el equipo de auditoría, el calendario y los recursos. Deberá informarse a la(s) entidad(es) fiscalizada(s) acerca de los objetivos, el ámbito y el calendario de la auditoría.

3.4 Resumen

- El ciclo de la auditoría del rendimiento implica una planificación estratégica, un trabajo de preparación, un estudio principal y actividades de seguimiento. La planificación estratégica es la base de la selección de temas o cuestiones de auditoría que se lleven a cabo. También puede servir como instrumento para tomar decisiones estratégicas referentes a la orientación de la auditoría. La planificación podría realizarse a través de los pasos siguientes: determinar las áreas potenciales de fiscalización, establecer los criterios de selección e identificar las principales fuentes de información para las auditorías potenciales.
- Antes de iniciar el estudio principal de la auditoría del rendimiento, es importante definir los objetivos de fiscalización, el ámbito y la metodología para lograr los objetivos. Esto se consigue mediante un estudio previo. El propósito de un estudio previo consiste en establecer si existen las condiciones requeridas por un estudio principal y, en caso de que existan, presentar una propuesta de auditoría junto con un plan de trabajo.
- En la planificación de las auditorías del rendimiento, los auditores deberán cumplir lo siguiente:
 - Tomar en consideración la importancia y las necesidades de los usuarios potenciales del informe de auditoría y de otras partes interesadas.
 - Comprender la entidad pública que va a fiscalizarse y los problemas que van a investigarse, incluida una comprensión del contexto de las actividades en cuestión.

- Identificar los resultados significativos de las auditorías previas y demás investigaciones e informes que podrían afectar los objetivos de fiscalización (incluidos los estudios en curso).
- Tomar en consideración los objetivos políticos, así como los entornos legislativo y reglamentario.
- Definir los temas y los problemas que van a estudiarse, la entidad que va a fiscalizarse y los objetivos de la auditoría, es decir, el efecto previsto de la auditoría.
- Definir las preguntas básicas de la auditoría –así como las preguntas más específicas- que van a responderse o la hipótesis que va a comprobarse.
- Establecer los criterios de auditoría. Los criterios de auditoría representan las normas obligadas con respecto a las cuales se juzga la comprobación de la auditoría. Los criterios variarán según el tema y los objetivos específicos de la auditoría, la legislación que rija la empresa o la entidad fiscalizada, los objetivos establecidos y las condiciones específicas que la EFS considere pertinentes e importantes en ese caso.
- Determinar la comprobación de auditoría que responderá a la pregunta de la fiscalización: deberá evaluarse la pertinencia, la fiabilidad y el carácter suficiente de los datos disponibles dentro de las entidades fiscalizadas. Deberá comprobarse la posibilidad de recoger las pruebas (los datos) que se requieran.
- Identificar las fuentes potenciales de información que deberán utilizarse en la auditoría para verificar hipótesis, obtener un mayor conocimiento acerca del objeto de fiscalización, o lograr respuestas a los interrogantes de la auditoría, esto es, información que pueda emplearse como comprobación.
- Tomar en consideración, en caso necesario, la ayuda procedente de expertos (consultores, otros auditores) y cómo garantizar la calidad de la auditoría. Es importante evaluar el conocimiento y las competencias profesionales que requiere el equipo de fiscalización para llevar a cabo la auditoría.
- Asignar el personal y demás recursos suficientes para realizar la auditoría y elaborar un plan por escrito. Elegir un equipo de auditoría adecuado. Decidir un presupuesto correspondiente a los recursos necesarios para poner en práctica el examen y el calendario.
- Tomar en consideración los posibles influjos y conclusiones del examen. El producto al que aspira la auditoría del rendimiento debe juzgarse en términos de “utilidad” y “viabilidad”. El auditor debe tener en cuenta las opiniones y los intereses de los protagonistas.



Parte 4: Normas y orientaciones prácticas: realización de la auditoría del rendimiento

4.1 ¿Qué caracteriza el proceso del estudio principal?

El propósito del estudio principal es ejecutar el plan de trabajo, llevar a cabo la auditoría y presentar un informe de auditoría de alta calidad.⁴⁷ Una auditoría de gestión no consiste en una serie de mediciones, operaciones o subprocesos claramente definidos que se llevan a cabo por separado y de forma consecutiva. En la práctica, los procesos evolucionan gradualmente a través de su interacción recíproca, y se llevan a cabo de modo simultáneo, haciendo que los métodos se desarrollen en profundidad y adquieran una complejidad cada vez mayor. (NA 2.2.39, 3.0.1 y 4.0.21).

El trabajo de realizar una auditoría puede considerarse un proceso analítico y, al mismo tiempo, de comunicación. En el proceso analítico se recogen, interpretan y analizan datos. El proceso de comunicación comienza cuando la auditoría se expone por primera vez ante la entidad fiscalizada, y continúa a medida que avanza la fiscalización, al valorar los distintos resultados y temas, y sigue hasta el momento en que finalice el informe.⁴⁸

El ideal consiste en un diálogo abierto y constructivo, pero una auditoría puede provocar reacciones negativas. El auditor tiene que enfrentarse a situaciones diversas, desde la apertura y la voluntad de cooperar hasta una actitud de evasión y secretismo. Por consiguiente, es importante que los auditores informen a la entidad fiscalizada acerca de los objetivos y métodos de la fiscalización. Esto no significa que el objeto de la auditoría dicte las condiciones del proceso de fiscalización

⁴⁷ El estudio principal se llevará a cabo ciñéndose a las mejores prácticas referentes a las técnicas y metodologías (NA 2.2.36-37, 1.0.14 y 1.0.46).

⁴⁸ Para más información, véase por ejemplo *Performance Auditing at the Swedish National Audit Bureau*, RRV (Suecia), 1994.

o lo controle de algún otro modo. Por el contrario, implica establecer un proceso constructivo de interacción. Por regla general, la ayuda de personas que trabajen en el organismo fiscalizado es esencial para que la auditoría sea eficaz. Un diálogo activo con la entidad fiscalizada, los expertos y demás implicados durante la auditoría hace que resulte más fácil, por ejemplo, la realización de continuadas comprobaciones de los resultados preliminares (NA 2.2.25-26).

También es importante llevar a cabo la auditoría con honradez. Debe cumplirse el plan de trabajo (recursos, tiempo y calidad) y la auditoría debe realizarse de conformidad con las decisiones y las normas pertinentes (NA 2.2.39 y 3.0.2).

El propósito del estudio principal es ejecutar el plan de trabajo, llevar a cabo la fiscalización y presentar un informe de auditoría. Las auditorías del rendimiento se realizarán empleando las mejores prácticas. El trabajo de realización de una auditoría puede considerarse como un proceso analítico y comunicativo al mismo tiempo. El ideal consiste en un diálogo abierto y constructivo, pero la honradez también es importante. Hay que ceñirse al plan de trabajo y deben cumplirse las normas pertinentes.

4.2 ¿Qué tiene que tomarse en consideración en el proceso de recogida de datos?

La calidad en la recogida de datos y la documentación es decisiva, porque la auditoría de gestión está sometida a un enjuiciamiento. Las NA declaran que: “Para fundamentar las opiniones y las conclusiones del auditor relativas a la organización, al programa, a la actividad o a la función fiscalizada, deben aportarse pruebas adecuadas, pertinentes y razonables” (NA 3.5.1). Si bien en las auditorías financieras la prueba tiende a ser concluyente (“sí/no” o “correcto/equivocado”), rara vez sucede lo mismo en las auditorías del rendimiento. Lo más frecuente es que la prueba en la auditoría de gestión tenga un carácter convincente (“apunta hacia la conclusión según la cual ...”).⁴⁹

Los auditores deben ser creativos, flexibles y cuidadosos en la búsqueda de pruebas. Al trabajar en ámbitos donde la prueba que se obtenga sea convincente y no concluyente, a veces resulta útil debatir

⁴⁹ Para más información, ver *Government Auditing Standards*, GAO (EE.UU.), 2002.



previamente con la entidad fiscalizada la naturaleza de la prueba que vaya a obtenerse y la forma en que el auditor la analizará e interpretará. Este enfoque reduce el riesgo de desacuerdo, y puede acelerar el proceso. También es importante que los auditores busquen información de diferentes fuentes, ya que las organizaciones, las personas de una organización, los expertos y las partes interesadas tienen diferentes perspectivas y argumentos que defender (NA 2.2.39, 3.4.5 y 4.0.24).

Los datos, la información y los conocimientos, en sentido amplio, son conceptos semejantes que están encadenados entre sí. Los datos constituyen la herramienta primaria. Una vez compilados, se transforman en información. Ésta, al ser analizada y comprendida, se convierte en conocimientos. Durante una auditoría pueden recogerse datos - tanto cuantitativos como cualitativos- con diferentes propósitos, como parte del proceso de aprendizaje o debido a la necesidad de describir y analizar un producto o un problema.⁵⁰

Basándose en la experiencia general, es importante distinguir entre los siguientes componentes dentro del proceso de recogida de información:

- Interrogantes formulados que el estudio deberá responder
- Diseño del estudio, es decir, el tipo de estudio necesario para responder a las preguntas (gestión del tiempo, coste-beneficio, estudios de logro de objetivos, etc.)
- Programas de auditorías, es decir, el tipo de investigación necesaria para la recogida de datos (por ejemplo muestreo, estudios de caso, análisis secundarios, investigaciones, “análisis antes y después”, evaluaciones comparables, etc.)
- Técnicas de recogida de datos necesarias para responder a las preguntas establecidas (estudio de documentación, reuniones, cuestionarios, entrevistas, etc.)
- Análisis cuantitativos y cualitativos aplicados a los datos recogidos (para un análisis más profundo de la información recogida).

La recogida de datos se realiza de una sola vez o a través de mediciones continuadas (diseño de serie temporal, análisis longitudinal). La información se recoge tomando como base las pruebas físicas, los documentos (incluidas las declaraciones por escrito), los testimonios orales (entrevistas) o por cualquier otro medio, en función de los objetivos de la auditoría. Con frecuencia será necesario recoger datos tanto cuantitativos como cualitativos. Los tipos de datos que vayan a obtenerse

⁵⁰ Véase *Handbook on Performance Auditing*, RRV (Suecia), 1998.

tienen que poderse explicar y justificar en lo que respecta a su suficiencia, validez, fiabilidad, pertinencia y razonabilidad. La auditoría del rendimiento elabora datos primarios (su propio material original) con la ayuda de los cuestionarios, las encuestas y la observación directa. Sin embargo, también se emplea con frecuencia un gran volumen de datos secundarios (material producido por otros). Hay que recoger la mejor información disponible (dentro de los límites razonables). Los auditores, sin embargo, no deben mostrarse rígidos en sus requisitos de exactitud. Podría resultar costoso e innecesario, y en otras palabras, a menudo es suficiente y apropiada la segunda mejor solución (NA 3.4.5 y 3.5.1-4).⁵¹

Tiene una importancia decisiva el que los auditores adopten un enfoque crítico y mantengan una distancia objetiva con respecto a la información aportada en el transcurso de una auditoría. Al mismo tiempo, tienen que ser receptivos a las opiniones y los argumentos. Los auditores deben ser capaces de ver las cosas desde distintas perspectivas, y mantener una actitud abierta y objetiva con respecto a los diferentes argumentos y opiniones. Si no son receptivos, a los auditores pueden escapárseles los mejores argumentos. Esto también subraya la importancia de realizar evaluaciones racionales, es decir, el hecho de que los auditores eliminen sus propias preferencias personales y las de los demás. Por lo tanto, es importante que la implicación del auditor se exprese mediante un proceso de reflexión y de análisis objetivo, y no en el convencimiento de que determinados puntos de vista son los correctos. (NA 2.2.40, 3.5.1 y 4.0.24).

Cuando los datos procesados informáticamente sean importantes para los resultados de la auditoría, es conveniente tomar precauciones adicionales con el propósito de obtener pruebas suficientes, competentes y pertinentes de que los datos son válidos y fiables. Además, cuando el objetivo primario de la auditoría es la fiabilidad de un sistema de información, los auditores tienen que efectuar una revisión de los controles generales y de aplicación del sistema. Con carácter adicional, durante un estudio principal los auditores pueden obtener información confidencial (por ejemplo, opiniones sobre la dirección o sobre política). En consecuencia, deben garantizar el anonimato y no divulgar las opiniones de las personas (NA 2.2.37, 2.2.46 y 3.3.4).

⁵¹ Como suele decirse: "Es mejor ser vagamente correcto que estar equivocado con exactitud".



Es necesario documentar, archivar y efectuar referencias cruzadas sobre los resultados del trabajo de campo y del análisis, junto con la documentación de planificación de la auditoría, para que los responsables de la fiscalización puedan revisar el trabajo efectuado y validar las conclusiones alcanzadas. Es preciso conservar un registro de la labor en forma de documentos de trabajo. Hay que obtener pruebas suficientes, competentes y relevantes como base justificativa de los resultados y conclusiones (NA 3.2.1 y 3.5.5-7).

La calidad en la recogida de datos y la documentación es decisiva. Los auditores tienen que ser creativos, flexibles y cuidadosos en su búsqueda de pruebas suficientes. Es importante mantener una distanciamiento objetiva con respecto a la información aportada, pero los auditores también tienen que ser receptivos a las opiniones y los argumentos, y buscar información procedente de diferentes fuentes e interesados.

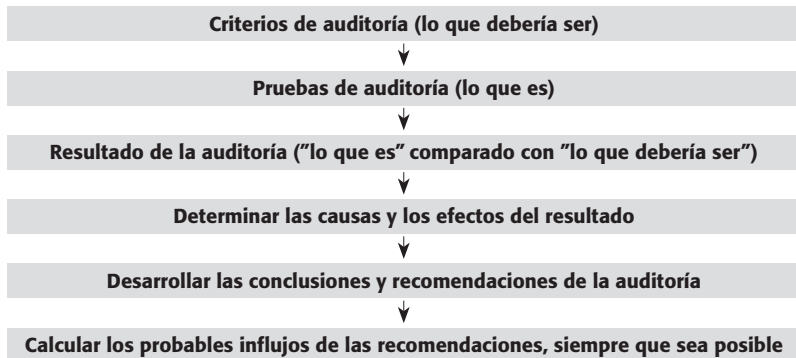
4.3 ¿Qué caracteriza la prueba de la auditoría y los resultados de la auditoría?

Las pruebas pueden ser físicas, documentales, testimoniales o analíticas. Una inspección u observación directas de las personas, los bienes o los acontecimientos aportan pruebas físicas. La prueba documental consiste en información como por ejemplo cartas, contratos, asientos contables, facturas e información de la dirección sobre el rendimiento. La prueba testimonial se obtiene mediante entrevistas o cuestionarios. La prueba analítica abarca los aspectos informáticos, las comparaciones, la división de la información en sus componentes, y los argumentos racionales.

Las pruebas tienen que ser suficientes, competentes y relevantes. La prueba es suficiente si está en condiciones de servir de apoyo a los resultados de la auditoría. La prueba que se utiliza en apoyo de un resultado es pertinente si posee una relación lógica y detectable con ese resultado. La prueba es competente si es coherente con los hechos (NA 3.4.5 y 3.5.1).

Los resultados de la auditoría son las pruebas específicas recogidas por el auditor para cumplir los objetivos de la auditoría, es decir, para responder las preguntas de fiscalización, verificar las hipótesis formuladas, etc. Las conclusiones son afirmaciones que el auditor deduce de dichos resultados, y las recomendaciones son tipos de acción

sugeridos por el auditor en relación con los objetivos de la fiscalización. Los resultados de la auditoría contienen los elementos siguientes: los criterios (“lo que debería ser”), la condición efectiva (“lo que es”), y el efecto (“cuáles son las consecuencias”, consideradas asimismo como el influjo futuro lógico y razonable), más la causa (“por qué se produce una desviación con respecto a las normas o los criterios”), cuando se encuentran problemas.⁵² Sin embargo, no siempre es obligatorio que los cuatro elementos estén presentes en una auditoría; por ejemplo, el elemento “criterios” no siempre interviene en el enfoque orientado a problemas.⁵³ El proceso de analizar pruebas, desarrollar resultados y presentar recomendaciones para solucionar las áreas en que se produce una práctica deficiente se resume en el siguiente diagrama de las directrices de la ASOSAI.



Después de haber identificado un resultado de la fiscalización, se llevan a cabo dos formas complementarias de evaluación: la evaluación de la importancia de los resultados y la determinación de sus causas (del incremento de rendimiento o de la falta de rendimiento cuando éste es inferior a lo previsto).

Los auditores también pueden tratar de evaluar las consecuencias del resultado. En muchos casos las consecuencias de éste pueden cuantificarse. Por ejemplo, es posible calcular el coste de los procesos o los inputs caros, o de las instalaciones no productivas. Además, el efecto de los procesos ineficientes, por ejemplo, los recursos sin utilizar o una dirección deficiente, se traducen en retrasos temporales o en el desaprovechamiento de recursos materiales. Los efectos cualitativos que

⁵² Para más información, ver *Government Auditing Standards*, GAO (EE.UU.), 2002.

⁵³ Véase la sección 1.8.



se ponen de manifiesto en la inexistencia de controles, las decisiones erróneas o la falta de preocupación por el servicio también pueden ser importantes. La consecuencia debe demostrar la necesidad de una acción correctora. Dicha consecuencia también puede haber ocurrido en el pasado, estar ocurriendo ahora u ocurrir en el futuro. Para que un descubrimiento tenga validez, hay que cerciorarse de que -si el efecto ya ocurrió en el pasado- la situación no se haya remediado ya, con objeto de evitar que reaparezca. Si los efectos no se identifican con rapidez, es posible que el auditor de gestión necesite comprobar sus efectos potenciales.⁵⁴

Las pruebas pueden clasificarse en físicas, documentales, testimoniales o analíticas. Las pruebas deben ser suficientes, competentes y relevantes. Los resultados de la auditoría aportan respuesta a los interrogantes de la fiscalización. Las conclusiones son afirmaciones deducidas de los resultados. La comparación entre las observaciones (condiciones) de la fiscalización y los criterios de la auditoría sirve para identificar los resultados de la auditoría. Una vez identificado un resultado de la auditoría, se llevan a cabo dos formas complementarias de evaluación: la evaluación de la importancia de los resultados y la determinación de sus causas.

4.4 ¿Cómo debe afrontarse un entorno cambiante y conflictivo?

Una auditoría del rendimiento puede durar mucho tiempo, y pueden surgir cambios en los conocimientos y en la realidad con posterioridad al punto de partida originario. A menudo es difícil, en una auditoría del rendimiento, elegir entre las instrucciones que figuran en el plan de trabajo y la descripción de la estructura de fiscalización, por una parte, y el interés por estudiar cuestiones que pasan a primer plano en un momento posterior, por la otra. Para no quedar atrapado en detalles y en una cantidad abrumadora de datos, antes de la auditoría y durante su realización es preciso efectuar evaluaciones detalladas de la necesidad de información acerca de los problemas que van a tratarse. Basándose en la experiencia, esto facilita la eliminación de detalles superfluos y enfoques irrelevantes, y la clasificación o estructuración de la infor-

⁵⁴ Para más información, ver *Performance Auditing Guidelines*, ASOSAI, 2000.

mación recogida. Una vez más, sin embargo, los auditores no deben ser rígidos y tienen que evitar toda recogida de datos no planificada.

La NA 2.2.26 estipula: “En contraposición con lo que sucede en el sector privado, en el que la labor del auditor se concreta en una carta de contratación, la entidad fiscalizada no tiene el carácter de cliente de la EFS. La EFS ha de cumplir su mandato libre e imparcialmente, y ha de tener en cuenta, en la formación de sus opiniones, conclusiones y recomendaciones, el punto de vista de la dirección de las entidades fiscalizadas, pero no es responsable ante la dirección de éstas con respecto al ámbito o la naturaleza de las auditorías realizadas”. Sin embargo, los auditores tienen que crear buenas relaciones con la entidad fiscalizada y otras partes interesadas.

Para evitar conflictos innecesarios, los auditores deben escuchar y aprender, y tratar de entender la naturaleza específica de la actividad que se somete a fiscalización. Para ello deberán contemplar una actividad desde perspectivas diferentes, y adoptar una actitud abierta y objetiva ante las opiniones y objeciones que se planteen. Con frecuencia las reuniones y los debates periódicos con la entidad fiscalizada constituyen una parte valiosa de la auditoría. Si aparece un conflicto, hay que esforzarse por sacar a la luz las opiniones discrepantes con el propósito de configurar una imagen definitiva tan veraz y justa como sea posible. Los auditores tratan de establecer una actitud de cooperación y unas interacciones abiertas, así como un clima de confianza con la entidad fiscalizada. Sin embargo, la naturaleza misma de la auditoría y la importancia de su independencia significa que es necesario fijar un límite claro para evitar que el auditor del rendimiento se implique en el trabajo práctico de implantar cambios en la entidad fiscalizada (NA 2.2.25, 2.2.29, 4.0.24).

Existen límites para el grado al que una auditoría de gestión puede llegar con objeto de corroborar declaraciones y verificar resultados. Por regla general, no es posible evitar críticas, ni siquiera se emplean los métodos científicos más perfeccionados. Por consiguiente, las ventajas de verificar una cuestión deberán sopesarse en relación con las limitaciones temporales y el consumo de recursos. Al mismo tiempo, los datos básicos tienen que ser de buena calidad. (NA 3.1.1, 3.5.1, 4.0.23 y 2.1.26).



Un plan de trabajo bien diseñado ayuda a los auditores a no quedar atrapados en detalles y en una cantidad abrumadora de datos. Para evitar conflictos innecesarios los auditores deben comprender la naturaleza específica de la actividad que se fiscaliza. Si se producen conflictos, hay que esforzarse para que se den a conocer las opiniones discrepantes con el propósito de configurar una imagen definitiva tan veraz y correcta como sea posible.

4.5 ¿Qué es lo importante cuando se analizan los datos y se extraen conclusiones?

La mayoría de las auditorías implican algún tipo de análisis para entender o explicar lo que se ha observado. Como se ha mencionado antes, se utiliza una amplia gama de modelos o métodos de análisis (NA 4.0.21). Esto puede asumir la forma de análisis estadísticos más detallados, debates sobre los resultados dentro del equipo de auditoría, estudios de la documentación y de los documentos de trabajo, etc. A veces el análisis puede exigir comparaciones entre los resultados, por ejemplo

- entre cuestiones que funcionan bien y otras que no funcionan tan bien,
- entre una o varias cuestiones, y una visión general, y
- el área fiscalizada y un área semejante fiscalizada en otro país.

La fase final en el análisis de los datos consiste en combinar resultados de diferentes tipos de fuentes. No existe un método general para llevarlo a cabo. Sin embargo, es de una importancia básica que el auditor trabaje de manera sistemática y cuidadosa en la interpretación de los datos y argumentos recogidos.

Esta fase implica comparar los argumentos y las afirmaciones entre sí, consultar expertos, y efectuar comparaciones y análisis. A medida que el trabajo continúa va configurándose gradualmente un proyecto de informe.⁵⁵ Las notas y observaciones se ordenan de un modo estructurado. Al avanzar los debates internos y externos, se redactan, evalúan y reescriben textos; se comprueban los datos, y se debaten las conclusiones. Es necesario intercambiar informaciones tomando como

⁵⁵ Si los análisis se basan en conocimientos científicos y en teorías consolidadas, probablemente resultarán más sólidos e interesantes. A menudo también es más fácil interpretar las observaciones a la luz de una teoría solvente. (“No existe nada más práctico que una buena teoría.”)

base los documentos debatidos para discutir los principales asuntos que han surgido en el curso de la auditoría. Estas reuniones sirven para confirmar hechos con las entidades fiscalizadas y promover el desarrollo de resultados y recomendaciones de la auditoría.

Si es posible, hay que abarcar la totalidad de los argumentos principales que puedan contemplarse, con objeto de que en la fase final de la auditoría no se presenten argumentos –o hechos- completamente nuevos y quizás decisivos. En una auditoría de gestión ejecutada adecuadamente los argumentos formulados se equilibran en relación con los mejores argumentos contrarios, y las diversas opiniones contrastantes se comparan entre sí. En este proceso pueden ayudar colegas experimentados, asesores externos contratados al efecto, etc. Las conclusiones deberán basarse en los objetivos, la racionalidad, y normas y criterios específicos del proyecto (NA 2.2.36, 2.2.39-40, 3.2.4, 3.5.2, 3.5.7 y 4.0.24).

Las recomendaciones tienen que argumentarse de un modo lógico, basado en conocimientos y racional. La causa de un resultado constituye la base de la recomendación. La causa puede encontrarse fuera del control de la entidad que se fiscaliza, en cuyo caso la recomendación debería dirigir la atención hacia el exterior de la entidad fiscalizada. Las recomendaciones requieren una cuidadosa revisión para garantizar que son viables, valiosas y hacen referencia a los objetivos de la auditoría. (NA 1.05 y 4.0.23-27).

Antes de publicar un informe de auditoría del rendimiento, hay que conceder siempre a la(s) entidad(es) implicada(s) la oportunidad de examinar el contenido fáctico del informe. El proyecto de informe le da a la entidad fiscalizada la primera oportunidad de ver por escrito el contexto completo de resultados y conclusiones de la auditoría. Cuando las reacciones aporten nuevas informaciones, el auditor deberá evaluarlo y estar dispuesto a modificar el proyecto de informe, siempre que se cumplan las normas habituales correspondientes a las pruebas. En la medida de lo posible, las reacciones orales y escritas deberán estar documentadas. Es preciso analizar todos los desacuerdos (NA 3.2.4 y 4.0.23-24).



La fase final del análisis de los datos consiste en combinar los resultados procedentes de distintos tipos de fuentes. No existe un método general para llevarlo a cabo. En una auditoría del rendimiento adecuadamente realizada los argumentos expuestos se comparan con los mejores argumentos en contrario, y las diversas opiniones se sopesan entre sí. Las conclusiones deben basarse en los objetivos, la racionalidad, y en normas y criterios específicos del proyecto. Antes de publicar un informe de auditoría del rendimiento hay que dar a la(s) entidad(es) fiscalizada(s) la oportunidad de examinar su contenido fáctico. Las recomendaciones, en su caso, tienen que argumentarse de un modo lógico, basado en conocimientos y racional. Deben tratar de remediar las causas que están en la raíz de los problemas.

4.6 Resumen

En pocas palabras, cuando se lleva a cabo una auditoría, hay que tomar en consideración lo siguiente:

- Ejecutar el plan de trabajo con honradez y con cuidado, puntualmente, de conformidad con las normas internacionales y nacionales para la auditoría de gestión. La planificación debe continuar a lo largo de toda la auditoría. Las actividades deberán revisarse y modificarse a medida que avance el proceso de fiscalización.
- El proyecto debe presentarse adecuadamente a la entidad fiscalizada. Mantener un diálogo activo, abierto y constructivo con ésta y con las otras partes interesadas durante la auditoría. La entidad fiscalizada (o los principales organismos del poder ejecutivo que intervengan en la entidad que va a investigarse) deberá participar en el proceso.
- Ejecutar con cuidado el propósito de la auditoría. La calidad en la recogida de datos, el análisis y la documentación es un factor decisivo.
- Recoger la mejor información posible (dentro de lo razonable) o la más adecuada –tanto hechos como opiniones, argumentos y reflexiones- procedente de distintas fuentes, y buscar los conocimientos y los conocimientos técnicos que se requieren. Es preciso que el trabajo se caracterice por la objetividad, la imparcialidad y la confidencialidad. Valorar de un modo crítico la información obtenida y los argumentos aportados. Hay que recoger todos los hechos y argumentos pertinentes.

- Proteger la integridad de las personas que proporcionan la información, garantizar que los documentos de trabajo no se divulguen de modo incorrecto, y a todos los demás efectos, ceñirse a normas éticas elevadas.
- Si se efectúan recomendaciones, deben proponerse remediar las causas que están en la raíz de los problemas. Hay que documentar, archivar y efectuar referencias cruzadas con respecto a los resultados del trabajo de campo. Las pruebas tienen que ser suficientes, competentes y pertinentes.
- Llevar a cabo los adecuados análisis cuantitativos y cualitativos. Debatir los análisis con los auditores de nivel superior, los interesados y los expertos en el campo. Analizar y evaluar las observaciones sobre la base de las intenciones políticas, las consideraciones racionales y los criterios específicos de la auditoría. Los resultados deben constituir la base de las recomendaciones.
- Garantizar que la base fáctica de las descripciones, los análisis y las recomendaciones sea exacta, esté adecuadamente fundamentada, sea equilibrada y se comunique correctamente a la entidad fiscalizada. El auditor deberá comprobar que las recomendaciones, en su caso, hagan referencia a los objetivos de la auditoría.



Parte 5: Normas de información y orientación: presentación de los resultados de la auditoría

5.1 ¿Qué implica la necesidad de centrarse en el informe final?

De conformidad con las Normas de Auditoría, los auditores deben preparar informes de auditoría por escrito (*NA 4.0.7*). Los informes escritos tienen que comunicar los resultados de las auditorías a todos los niveles de la Administración, hacer que los resultados susciten menos interpretaciones erróneas, hacer que los resultados puedan ser inspeccionados públicamente, y facilitar un seguimiento que determine si se han efectuado acciones correctoras. El informe sobre la auditoría del rendimiento es el producto con respecto al cual la Administración, el poder legislativo y los ciudadanos enjuician la función fiscalizadora del rendimiento de la EFS.

La mayoría de las EFS con una larga experiencia de auditoría del rendimiento publican informes individuales, es decir, cada auditoría del rendimiento se publica por separado. Otras EFS que no están obligadas a ejecutar esos proyectos de auditoría, o que no están autorizadas a publicar la totalidad de los resultados de sus auditorías del rendimiento, pueden publicar sus observaciones y conclusiones de forma resumida en sus informes anuales. Las directrices siguientes se aplican principalmente a las EFS que carecen de restricciones en sus informes.

Debido al volumen de información que se requiere durante una auditoría, el proceso de información puede facilitarse mediante el uso de un proceso continuado de redacción de informes. Este proceso puede comenzar al principio de la auditoría mediante un esquema que origine diversos documentos de debate, unificados a continuación en el proyecto de informe, y que dé lugar más adelante al informe de auditoría definitivo (*NA 3.2.4*).

Los auditores deben preparar informes de auditoría por escrito. Dado el volumen de información que se requiere durante una auditoría, el proceso de información puede verse facilitado por el uso de un proceso continuado de redacción de informes.

5.2 ¿Qué se requiere para que el informe sea fiable?

El informe de auditoría tiene que ser fiable. En él deben figurar los objetivos y el alcance de la auditoría, así como la metodología y las fuentes empleadas, los resultados de la auditoría, las conclusiones y las recomendaciones.⁵⁶ Hay que hacer constar cualesquiera limitaciones en el ámbito del trabajo y los motivos de ello. El lector tiene que comprender con facilidad los propósitos de la auditoría e interpretar adecuadamente sus resultados. El informe deberá ser completo, exacto, objetivo, convincente, y tan claro y conciso como lo permita la materia (NA 4.0.8 y 4.0.24).

La integridad exige, por ejemplo, que el informe contenga todos los argumentos e informaciones necesarios para cumplir los objetivos de fiscalización, promover una comprensión adecuada y correcta de las materias y condiciones sobre las que se informa, y cumplir los requisitos de contenido del informe.⁵⁷ Es decisivo que en el informe final de auditoría se hagan constar los puntos de partida de la fiscalización y los métodos empleados, así como las fuentes importantes de material y las conclusiones. Es preciso que la relación entre los objetivos de la auditoría, los criterios, los resultados y las conclusiones sea verificable y completa, y se exprese con claridad. Si se efectúan recomendaciones, es necesario que exista un vínculo claro entre el análisis o las conclusiones y las recomendaciones. Los auditores, dentro de los objetivos de la auditoría, deberán comunicar todos los casos significativos de incumplimiento y los abusos significativos que se hayan encontrado durante la fiscalización o en relación con ésta (NA 4.0.87-88, 4.0.22).

⁵⁶ El informe, por ejemplo, podría incluir comparaciones con los criterios de auditoría, y contener un análisis de las diferencias existentes entre lo observado y los criterios de auditoría, y hacer constar las causas y las consecuencias de las diferencias.

⁵⁷ La legislación o las reglamentaciones quizás prohíban la divulgación general de determinadas informaciones. Éstas podrían facilitarse, sólo en la medida en que alguien esté obligado a conocerlas, únicamente a aquellas personas autorizadas por la ley a recibir esa comunicación. Quizás sea posible incluir material confidencial o reservado en un informe aparte, no publicado (NA 4.0.8).



La exactitud requiere que las pruebas presentadas sean veraces y completas, y que todos los resultados se expongan correctamente. La necesidad de exactitud se basa en la necesidad de garantizar a los lectores que lo que se informa es creíble y fiable. Una sola inexactitud de un informe puede suscitar dudas sobre la validez de todo el informe, y desviar la atención con respecto a la esencia del informe. Además, los informes inexactos dañan la credibilidad de la EFS. En otras palabras, un nivel elevado de precisión exige un sistema eficaz de aseguramiento de calidad. Las pruebas que se aleguen deben demostrar la corrección y la justificación de los asuntos objeto de informe. Una imagen correcta implica describir con exactitud el alcance y la metodología de la fiscalización, y exponer los resultados y conclusiones de un modo coherente con el alcance del trabajo de auditoría (NA 4.0.23-24).

La objetividad requiere, como se ha dicho antes, que la exposición de todo el informe tenga un contenido y un tono equilibrados. La credibilidad de un informe se ve incrementada significativamente cuando expone las pruebas con imparcialidad. El informe tiene que ser justo y no provocar confusiones, y debe situar en perspectiva los resultados de la auditoría. Esto implica presentar tales resultados con imparcialidad y evitar la tendencia a exagerar o a recalcar en exceso las deficiencias de rendimiento. Las interpretaciones deberán basarse en la observación en profundidad y la comprensión de los hechos y las situaciones. Es preciso evitar las exposiciones unilaterales. Aunque la naturaleza misma de la fiscalización se centra en las carencias, conviene que en los informes de auditoría del rendimiento se hagan constar los resultados y valoraciones de carácter positivo, y no sólo los negativos (NA 4.0.7 y 4.0.23).

Ser convincentes exige, en sentido amplio, que los resultados de la fiscalización respondan a los objetivos de la auditoría, los resultados se presenten de modo persuasivo, y las conclusiones y recomendaciones se deduzcan lógicamente o analíticamente de los hechos y argumentos expuestos. Los hechos deben exponerse por separado de las opiniones. El lenguaje empleado no tiene que ser tendencioso ni sugerente. La información presentada deberá bastar para convencer a los lectores de la validez de los resultados, la justificación de las conclusiones y las ventajas de poner en práctica las recomendaciones. Tienen que estar representados diferentes argumentos y opiniones (NA 4.0.7 y 4.0.24).

La claridad requiere que el informe sea fácil de leer y de entender (tan claro como el tema lo permita). Hay que definir con claridad los términos técnicos y las abreviaturas. La organización lógica del mate-

rial y la exactitud al exponer los hechos y extraer conclusiones son esenciales para la claridad y la comprensión. Aunque los resultados se presenten con claridad, los auditores deben tener presente que uno de los objetivos es mostrarse convincentes, y que el mejor método para lograrlo consiste en evitar un lenguaje que genere defensividad y oposición (NA 4.0.7-8).

Ser conciso exige que el informe no sea más largo de lo necesario para transmitir y apoyar el mensaje. Si bien puede dedicarse espacio a un enjuiciamiento amplio en el contenido de los informes, es probable que los informes completos, pero concisos, obtengan mejores resultados. Debe manifestarse, empero, que los estudios avanzados exigen a menudo informes más extensos. También es preciso tener presente que los informes de auditoría del rendimiento no se escriben únicamente para quienes posean conocimientos especiales; se escriben asimismo para aquellos que necesitan más información para comprender los temas. Un informe más amplio podría proporcionar al lector una comprensión más completa del fundamento en que se basan las conclusiones extraídas, y de este modo añadir valor y credibilidad al informe de auditoría (NA 4.0.4).

El informe de auditoría tiene que ser fiable. El informe debe informar y, en su caso, establecer recomendaciones lógicas y claras que estén vinculadas con los objetivos y los resultados de la auditoría. Es preciso que los auditores informen sobre los objetivos y el ámbito de la fiscalización, así como sobre los resultados, conclusiones y recomendaciones de la auditoría. Los propósitos de la auditoría tienen que ser fáciles de comprender, y sus resultados deben interpretarse con facilidad. El informe ha de ser completo, exacto, objetivo, convincente, y tan convincente como sea posible.

5.3 ¿Cuáles son las características de un informe correcto y útil de auditoría del rendimiento?

Los buenos informes de auditoría del rendimiento deben ser valiosos para los interesados en cuestión, y cumplir los objetivos fijados. Tienen que aportar información accesible, concisa y actualizada, que la Administración, el Parlamento, la entidad fiscalizada y otros interesados puedan emplear para mejorar la economía, eficiencia y eficacia del sector público, es decir, el informe debe contribuir a un mejor



conocimiento y a las mejoras apropiadas.⁵⁸ Los adecuados informes de auditoría del rendimiento tienen que basarse en los intereses del lector y estar bien estructurados, y el lenguaje no tiene que ser ambiguo. Deben exponer los resultados de un modo objetivo y equilibrado (NA 4.0.7). Esto exige que:

- los resultados y conclusiones se presenten por separado,
- los hechos se expongan e interpreten en términos neutrales,
- estén representados puntos de vista y perspectivas diferentes,
- se incluyan todos los resultados, argumentos y pruebas pertinentes,
- y
- los informes sean constructivos y se expongan conclusiones positivas.⁵⁹

En un sentido más amplio—y a modo de resumen— la calidad de una auditoría del rendimiento puede evaluarse mediante criterios específicos, entre los que se cuentan los siguientes:

Importancia, pertinencia y objetividad

Los temas tratados deben ser importantes. La información dada deberá ser pertinente para el tema, la cuestión que se fiscaliza o el problema analizado. La objetividad puede definirse como imparcialidad, equilibrio y neutralidad. Al tomar decisiones sobre el alcance, las pruebas de la fiscalización, la importancia de las observaciones y las conclusiones, el auditor deberá adoptar un punto de vista imparcial y una actitud objetiva. El diseño de la auditoría debe garantizar que la selección de hechos que se investiguen y que se expongan en el informe sea equilibrada y carente de prejuicios. Los resultados tienen que estar determinados por las pruebas obtenidas y estructuradas de conformidad con las normas de auditoría pertinentes. No hay que suprimir hechos, y el auditor no debe exagerar las deficiencias de carácter secundario. Siempre hay que buscar explicaciones —sobre todo por parte de la entidad fiscalizada, y evaluarlas críticamente (NA 1.0.9, 2.2.40, 3.5.4, 4.0.7 y 4.0.24-26).

⁵⁸ La forma y el contenido de todos los informes de auditoría se fundamentan en los siguientes principios generales: un título adecuado y un informe firmado adecuadamente, una presentación clara de los objetivos y el ámbito, la integridad, el destinatario y la identificación de la material en cuestión (NA 4.0.7-8).

⁵⁹ Esta podría ser una posible estructura de los informes sobre el rendimiento: (1) resumen ejecutivo, (2) introducción y diseño de la auditoría (incluido el trasfondo, las razones del estudio, sus objetivos, alcance y métodos), (3) descripción de la material que se fiscaliza, (4) resultados y análisis, (5) conclusión y valoraciones, y (6) recomendaciones y apéndices.

Fiabilidad, validez y coherencia

Los usuarios deben poder confiar en la fiabilidad y la validez de los resultados sobre los que se informe. Los métodos de recogida de datos tienen que ser válidos y fiables. El diseño de auditoría debe hacer que las conclusiones surjan de los resultados y los análisis, y se basen en hechos verificados y en otras informaciones procedentes de fuentes diversas. Es preciso que todos los documentos del proceso estén adecuadamente equilibrados en sus perspectivas y juicios (NA 2.2.36, 2.2.39, 3.2.3, 3.4.5, 3.5.2, 4.0.8 y 4.0.22-25).

Transparencia, utilidad y puntualidad

No se debe obligar a una EFS a retener resultados, y dentro de su mandato legal, deberá disponer de la libertad necesaria para decidir qué se publica y en qué forma. El informe debe proporcionar información accesible, concisa y actualizada, que la Administración, el Parlamento y los organismos gubernamentales pueden utilizar para mejorar su funcionamiento, es decir, la información proporcionada debe ser valiosa. Hay que responder las preguntas que se formulan en la auditoría. Es preciso señalar con claridad aquellos puntos en los que la EFS prevé emprender acciones, y quién se encargará de ello. La puntualidad exige que el informe se publique a tiempo para que su información esté a disposición de la dirección, la Administración, los miembros del poder legislativo y otras partes interesadas en el momento oportuno (NA 2.2.10-11, 3.1.1, 4.0.4-5, 4.0.7-8 y 4.0.21-22).

Los informes adecuados de auditoría del rendimiento son valiosos para los interesados y cumplen los objetivos fijados. Contribuyen a un mejor conocimiento y a realizar las mejoras necesarias. Tienen en cuenta al lector y están bien estructurados, y su lenguaje no es ambiguo. Los resultados se presentan de forma objetiva y equilibrada. Se exponen por separado los resultados y las conclusiones, y los hechos se presentan e interpretan en términos neutrales. Están representados puntos de vista y perspectivas diferentes, se incluyen todos los resultados, argumentos y pruebas pertinentes, y los informes son constructivos: se presentan conclusiones positivas.



5.4 ¿Cómo debe distribuirse un informe de auditoría del rendimiento?

Unos informes amplios y una extensa distribución de cada informe son claves para la credibilidad de la función de fiscalización. De acuerdo con su papel institucional, cada EFS debe decidir cuál es la forma de servir mejor a los intereses de los ciudadanos y a los de la propia EFS en la distribución de los informes de auditoría, tanto en general como cada uno de los informes. Si es posible, todos los resultados pertinentes de la auditoría deberán hacerse públicos (mediante informes individuales del rendimiento, o en el informe anual de la EFS). Es conveniente que los informes se sometan a la crítica y al debate públicos (NA 2.2.11).

El informe, siempre que sea posible, deberá entregarse a la entidad fiscalizada, la Administración, los representantes legislativos, los medios de comunicación y otros interesados. Los funcionarios que deban incluirse en la distribución son, por ejemplo, los designados por la ley o la reglamentación como destinatarios de tales informes, los responsables de poner en práctica los resultados y las recomendaciones, los pertenecientes a otros niveles de la Administración que haya prestado asistencia a la entidad fiscalizada, y los legisladores (NA 4.0.8).

La publicación de los informes de auditoría puede provocar malentendidos. Los medios de comunicación pueden interpretar erróneamente y exagerar los resultados, y como consecuencia, frustrar el propósito de la auditoría. Por consiguiente, y basándose en la experiencia, se recomienda que se entregue a los medios de comunicación una información adecuada y equilibrada, que esté respaldada por pruebas fácticas, que asuman la forma de comunicados de prensa, por ejemplo.

Unos informes extensos y una amplia distribución de cada informe son decisivos para la credibilidad de la función fiscalizadora. Siempre que sea posible, cada auditoría del rendimiento deberá publicarse en un informe por separado.

5.5 ¿Para qué sirven los procesos de seguimiento?

Un proceso de seguimiento facilitará la ejecución eficaz de las recomendaciones de los informes y aportará comentarios a la EFS, el poder legislativo y la Administración sobre la eficacia de la auditoría del rendimiento. En el seguimiento del informe el auditor deberá mantener la objetividad y la independencia, y por lo tanto, centrarse en determinar si se han corregido los puntos débiles identificados, y no en el hecho de que se hayan puesto en práctica o no las recomendaciones específicas.⁶⁰ La prioridad de las tareas de seguimiento debe tenerse en cuenta en el contexto de la estrategia global de fiscalización, tal como se establezca en el proceso de planificación estratégica (NA 4.0.26).

El seguimiento de las recomendaciones de la EFS sirve para cuatro objetivos principales:

- aumentar la eficacia de los informes de auditoría - la razón primordial para hacer un seguimiento de los informes de auditoría es aumentar la probabilidad de que se pongan en práctica las recomendaciones;
- ayudar a la Administración pública y al poder legislativo – el seguimiento tiene que ser útil para orientar las medidas del poder legislativo;
- la evaluación de la gestión de la EFS – la actividad de seguimiento proporciona una base para valorar y juzgar el rendimiento de la EFS; y
- crear incentivos para el aprendizaje y el desarrollo - las actividades de seguimiento pueden contribuir a un mejor conocimiento y a una mejor práctica.

Cuando finaliza una auditoría del rendimiento, existen diversas oportunidades para obtener información sobre la forma en que ha sido recibida, por ejemplo, observando las reacciones de las entidades fiscalizadas, el Parlamento y los medios de comunicación. Pueden organizarse conferencias internas y externas para resumir la experiencia y promover el aprendizaje. Asimismo, pueden ser útiles las revisiones y evaluaciones internas de la fiscalización. Además, puede pedirse a críticos externos –científicos, expertos y otros- que examinen los informes

⁶⁰ Hay que reconocer la dificultad de aislar el impacto de un informe de auditoría en el contexto de otros cambios importantes. El factor clave sigue siendo el que se hayan llevado a cabo las recomendaciones de auditoría, y a menudo esto puede ser el único indicador susceptible de medición del impacto.



de auditoría del rendimiento o expresen sus opiniones sobre la calidad del trabajo (NA 2.1.26-30).

Es preciso registrar los resultados del seguimiento de las recomendaciones de la auditoría. En caso necesario, deberá informarse a la Administración o al poder legislativo acerca de las deficiencias y mejoras identificadas en el seguimiento de las auditorías.

Un proceso de seguimiento facilitará la ejecución eficaz de las recomendaciones del informe y aportará comentarios a la EFS. Existen diferentes formas de obtener dicha información: revisiones y evaluaciones internas, conferencias y seminarios, auditorías especial de seguimiento, etc.

5.6 Resumen

En resumen, he aquí unos cuantos principios importantes acerca de la información:

- Los resultados deben documentarse, y la información tiene que ser puntual.
- Es preciso que el informe de auditoría se comunique en la forma adecuada a la entidad fiscalizada y facilite informaciones, valoraciones y análisis bien fundamentados y equilibrados, que sean valiosos para quienes toman decisiones y a otros interesados.
- El informe deberá ser objetivo, estar bien redactado y bien estructurado, ser completo, fiable, y contener conclusiones pertinentes y utilizables.
- El informe debe publicarse y ser objeto de seguimiento de manera objetiva.



REFERENCIAS Y BIBLIOGRAFÍA

Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI)

Declaración de Lima sobre las Líneas Básicas de la Fiscalización. 1977.
Revista Internacional de Auditoría Gubernamental.

Comité de Normas de Auditoría

Código de Ética y Normas de Auditoría. 2001.

Subcomité para la Independencia de las EFS

Proyecto sobre la independencia de las EFS, INTOSAI. 2001

Organización de Entidades Fiscalizadoras Superiores de Asia, ASOSAI

Directrices sobre Auditoría del Rendimiento (ASOSAI), 2000.

Grupo de Trabajo sobre Evaluación de Programas

Proyecto de Informe Resumen, 1995

Grupo de Trabajo sobre Auditoría Ecológica

Auditoría Ecológica en Europa 2000 – resultados de los cuestionarios de la EUROSAI y la INTOSAI, 2000.

Directrices sobre la realización de auditorías y actividades con una perspectiva ecológica, 2001.

Auditoría ecológica y fiscalización de regularidad, 2002.

Grupo de Trabajo sobre Auditoría TI

Presentación de la auditoría del rendimiento sobre el uso de la informática. 1997.

Fiscalización de la dirección del servicio de TI. Parte I-III. 2001.

Mandatos de las Entidades Fiscalizadoras Superiores. 2003.

IntoIT- Revista de TI de la INTOSAI (1-17).

Grupo de Trabajo sobre Privatización

Normas para un mejor ejercicio de la auditoría de las privatizaciones. 1998

Lineamientos para la mejor práctica en la auditoría de la regulación económica. 2001.

Lineamientos para la mejor práctica en la auditoría de financiamientos público y privados y concesiones. 2001.

Entidades Fiscalizadoras Superiores

Oficina Nacional de Auditoría de Australia

The Performance Audit Policy Manual, 2001.

Oficina del Controlador y Auditor General de Bangladesh

*Performance Audit Manual.*2000.

Value-for-Money Audit in Bangladesh. Efforts and Challenges. 2002.

Oficina del Auditor General del Canadá

Auditing the Management of People. An approach to the Identification and selection of Audit Issues. 1991.

Evidence-Gathering Techniques. 1994.

Auditing Efficiency. 1995.

Conducting Surveys. 1998.

VFM Audit Manual. 2000.

Oficina Nacional de Auditoría de Dinamarca

Planning and choice of methods for performance audit. 2001.

Measuring results of performance audit. 2002.

Oficina Estatal de Auditoría de Estonia

Measuring Performance Audit Effectiveness: The Case of Estonia. 2002.

Oficina del Auditor General de Guyana

Developing Training Programs for the Introduction of VFM Audit in OAG/Guyana. 2000.

Oficina Estatal del Controlador de Israel

*Studies in State Audit, State Comptroller's Office.*1995.



Tribunal de Cuentas de los Países Bajos

Manual on Performance Audits. 1996.

Audit of Policy Results Manual. 1997.

Oficina del Auditor General de Noruega

Guidelines for Performance Auditing. Preface. 1998.

Comisión de Auditoría de Filipinas

Development of a Self-Study Guide for Philippine VFM Auditing. 2001.

Oficina Nacional de Auditoría de Suecia

System-Oriented Effectiveness Audit. 1985.

Performance Auditing at the Swedish National Audit Bureau. 1993.

Handbook in Performance Auditing. Theory and practice. 1999.

Quality Control Model for Performance Audit. 2003.

Oficina Estatal de Auditoría de Tailandia

Strategy to Improve Planning for Performance Audits. 2000.

Oficina Nacional de Auditoría del Reino Unido (NAO)

Collecting, Analysis and Presenting Data. 1996.

Picking the winners. A guide to vfm selection. 1997.

Designing vfm studies. A guide. 1997.

Benchmarking. How benchmarking can help in vfm examinations. 1997.

Focus groups. How to apply the techniques to vfm work. 1997.

Value for money. Handbook. 1997.

Performance measurement. What to look for in vfm studies. 1998.

Presenting data in reports – a guide. The Public Face of the NAO. 1998.

Getting beneath the surface. A Handbook in Using qualitative evidence in value for money examinations. 1999.

Taking a Survey. 1999.

State Audit in the European Union. 2001.

National Audit Office Sampling Guide. 2001.

Writing smart recommendations.

Are we being served? A value for money guide.

General Accounting Office (GAO) de los Estados Unidos

Causal Analysis: A Method to Identify and Test Cause Effect Relationships in Program Evaluation. 1982.

Content Analysis: A Methodology for Structuring and Analysing Written Material. 1982.

Case Study Evaluation. GAO/PEMD-91-10.1.9. 1990.

*Prospective Evaluation Methods: The Prospective Evaluation Synthesis.*1990.

Designing Evaluations. GAO/PEMD-10.1.4.1991.

Using Structured Interviews Techniques, GAO/PEMD-10.1.5.1991.

How to Get Action on Audit Recommendations. 1991.

Quantitative Data Analysis. GAO/PEMD-10.1.11.1992.

Using Statistical Sampling. GAO/PEMD-10.1.6. 1992

*The Evaluation Synthesis.*1992

*Developing and Using Questionnaires.*GAO/PEMD-10.1.7.1993.

Best Practices Methodology. 1995.

Program Evaluation: Studies Helped Agencies Measure or Explain Program Performance. 2000.

Total Quality Management for SAIs. 2002

Managing for results. Using Human Capital Management to Drive Transformational Change. 2002

Government Auditing Standard. 2002.

Oficina del Controlador y Auditor General de Zimbabwe

Value for money audit manual and the quality assurance system for value for money audits. 2001.

Tribunal de Cuentas Europeo

Implementing guidelines for the INTOSAI Auditing Standards. 1997.



Bibliografía

- Richard Boyle y Donald Lemaire, editores. *Building effective evaluation capacity: Lessons from practice*. New Brunswick, N.J., Londres, Transaction, 1999.
- Brown, *Auditing Performance in Government. Concepts and Cases*. New Brunswick, New Transaction Books, 1982.
- Campbell, D.T. & Stanley, J.C. *Experimental and Quasi-Experimental Designs for Research*. Chicago, Rand McNally, 1966.
- Coelli, Tom, D.S. Prasala Rao, *George Batteses, An introduction to Efficiency Analysis*, Kluwer Academic Publishers, 1998.
- Franklin J.E. & Trascher, J.H., *An introduction to Program Evaluation*, Nueva York, Wiley & Sons, Inc., 1976.
- Greenbaum, T.L., *The Handbook of Focus Group Research*, edición revisada y ampliada, Lexington Books, Nueva York, NY, 1993.
- May, Claire, *Effective Writing. A Handbook for Accountants*, tercera edición, Englewood Cliffs, New Jersey, Prentice Hall, 1992.
- Mohr, L.B. *Impact Analysis for Program Evaluation*, Newbury Park, Sage Publications, Inc., 1992.
- Naess, Arne, *Communication and argument. Elements of Applied Semantics*, Universitetsförlaget, Tangen-Trykk, Drammen, 1981.
- Pollit Christoffer y Hilkhha Summa. *Performance or Compliance? Performance Audit and Public Management in Five Countries*, Oxford University Press, 1999.
- Roosi, Peter H., Freeman, Howard E. y Lipsey, Mark W., *Evaluation: A Systematic Approach*, 6a edición, Sage Publications Inc., Thousands Oaks, California, 1999.
- Vedung, Evert, *Public policy and program evaluation*, New Brunswick, N.J., Transaction Publishers, 1997.
- Weiss, Carol H., *Evaluation: methods for studying programs and policies*, Upper Saddle River, N.J., Prentice Hall, 1998.
- Yin, Robert K., *Case Study Research. Design and Methods*, segunda edición, Applied Social Research Methods. vol. 5. Sage Publications. Thousands Oaks, Londres, Nueva Delhi, 1994.



Apéndices



Metodología de la auditoría del rendimiento

Introducción – la auditoría del rendimiento y el proceso de recogida de datos

Los auditores del rendimiento pueden tratar gran cantidad de temas y perspectivas que abarcan la totalidad del sector público. También pueden utilizar –y combinar- una gran diversidad de métodos para recoger y procesar información, y en una auditoría los datos pueden recogerse con diferentes propósitos.

Por lo general la información y los datos se recogen para posibilitar la comprensión y descripción del objeto de fiscalización, valorar y medir el resultado, identificar las deficiencias, describir y analizar las relaciones de causa/efecto, comprobar hipótesis y explicar el rendimiento, y someter a prueba argumentos y propuestas. La recogida de datos puede constituir asimismo una parte importante del proceso de aprendizaje mediante el cual el auditor trata de comprender el área estudiada y sus problemas.

Resulta imposible describir todos los enfoques, modelos y métodos que emplean los auditores del rendimiento. Los enfoques varían y existen pocas restricciones. A continuación se realiza una breve descripción de los enfoques y métodos más utilizados. Algunos de ellos se proponen obtener conocimientos y una mejor comprensión, mientras que otros se utilizan para verificar y extraer hechos básicos.⁶¹

⁶¹ Aquí se pretende facilitar una descripción general de los métodos utilizados en la auditoría del rendimiento. Para una ejecución práctica se requiere una información más detallada, que incluya la exposición de las prácticas de auditoría. El hecho de que la INTOSAI deba proporcionar o no dicha orientación es una cuestión que deberá debatirse en el futuro. En Internet hay mucha información disponible.

Las auditorías del rendimiento implican diversos pasos durante el proceso de recogida de datos, por ejemplo:

Planificación (el proceso de definir las cuestiones o los problemas que van a estudiarse)



Preguntas de fiscalización (las preguntas que van a responderse)



Diseño del estudio (la información necesaria y el estudio que va a realizarse)



Programa de fiscalización (el tipo de investigaciones que van a llevarse a cabo)



Recogida de datos (las técnicas de recogida de datos que van a utilizarse)

Análisis (las explicaciones y las relaciones que van a examinarse)
Aunque estos pasos constituyen la metodología de la auditoría del rendimiento, debe señalarse que una auditoría del rendimiento también tiene que estar siempre basada en la intuición, la experiencia, la imaginación, la creatividad, etc. de cada persona, es decir, en procesos o acontecimientos que no pueden “seguirse o aplicarse de forma mecánica”.

1. Planificación de la auditoría

La recogida de datos se inicia ya en la fase de planificación, cuando se controlan y seleccionan posibles temas de fiscalización. La búsqueda se vuelve más específica durante el estudio de viabilidad, cuando se prepara el estudio principal. Los estudios de documentos y entrevistas con diferentes interesados constituyen probablemente las técnicas más frecuentes de recogida de datos en esta fase. Las EFS emplean diversos métodos que colaboran en el proceso de planificación, por ejemplo:

- Análisis de riesgos,
- Análisis SWOT, y
- Análisis de problemas.⁶²

⁶² El análisis de riesgos es frecuente en todas las formas de fiscalización, sobre todo en la auditoría financiera. Siempre ha sido una herramienta importante en la auditoría interna. El análisis SWOT (análisis de puntos fuertes, puntos débiles, oportunidades y peligros) quizás sea menos frecuente en la auditoría del sector público, pero algunas EFS lo aplican en sus procesos de planificación. El análisis de problemas es básicamente una herramienta que emplean aquellas EFS que han adoptado un enfoque más orientado a problemas. Véase más información, por ejemplo, en *Auditing: A Risk Analysis Approach*, 5ª ed., Konrath, Larry, F. Thomson, Learning, 2002; *Dynamic SWOT Analysis – the Developer’s guide*, Richard Dealtry, IPC, Reino Unido, 1994; y *Handbook in Performance Auditing*, RRV, 1998.



2. Formulación de la pregunta de fiscalización o definición del problema de fiscalización

Un vez decididos los objetivos y la materia de la auditoría, es preciso definir las preguntas que deberá responder el estudio. He aquí unos cuantos ejemplos de preguntas generales de fiscalización que son frecuentes en auditoría del rendimiento:

- ¿Los medios elegidos constituyen un uso económico de los fondos públicos?
- ¿Cuál es la causa de los rápidos incrementos de costes?
- ¿Los servicios prestados son de la calidad adecuada y están orientados al cliente?
- ¿Por qué los servicios no se prestan en el momento oportuno?
- ¿Los programas de la Administración se ejecutan de un modo eficiente?
- ¿Se cumplen las metas y los objetivos de los programas de la Administración?
- ¿Cuál es el motivo por el cual el programa de la Administración ejerce un influjo tan escaso?

Al formular la pregunta de fiscalización, los auditores del rendimiento tienen que fiarse de la información recogida y de sus propias competencias y experiencia. En esta fase se emplean a veces técnicas del tipo del *mind-mapping*, el *brain-storming*, etc.⁶³ El proceso requiere debates internos con el equipo de auditoría (y con los auditores más experimentados y los directivos), y al mismo tiempo, reuniones externas con expertos e interesados en la cuestión. Después de formular la pregunta general de fiscalización, los auditores tienen que desglosarla en subpreguntas específicas y susceptibles de comprobación que van a ser respondidas por el estudio, es decir, preguntas más específicas referentes al ¿qué es? o ¿por qué es? Se trata de un proceso iterativo.

En el enfoque orientado a problemas, hay que poner el acento en la forma adecuada de definir el problema. Por lo general, la auditoría comienza con indicios de problemas de alguna clase (carencias en el servicio, reclamaciones, costes crecientes, etc...). En la fase siguiente, los auditores tratan de relacionar y vincular entre sí los diferentes problemas, y finalmente, tratarán de definir de la manera más exacta

⁶³ Véase por ejemplo *Brainstorming: How To Create Successful Ideas*, Charles Clarke, Paperback, 1990; y *Mapping the Mind*, Rita Carter, Paperback, 2000.

posible el problema que va a fiscalizarse. También formularán hipótesis comprobables referentes a las posibles causas del problema.⁶⁴

3. Definición del diseño del estudio

El paso siguiente consiste en decidir qué clase de información es necesaria para responder a las preguntas. Hay que tomar en consideración una amplia gama de cuestiones para poder elegir un enfoque que refleje la realidad y se ajuste a las preguntas formuladas. Véanse a continuación determinados enfoques frecuentes de la auditoría del rendimiento:

1. Estudios sobre el logro de metas o estudios basados en resultados⁶⁵

Pregunta básica: ¿los programas están logrando sus objetivos globales?

Estos estudios evalúan en qué medida un programa logra sus metas u objetivos orientados a resultados y orientados a clientes. Se centran en outputs y productos (incluidas las consecuencias colaterales y las consecuencias involuntarias) con objeto de enjuiciar la eficacia del programa, pero también pueden conceder una atención especial a los temas de calidad y a las perspectivas de los clientes. Éstas son algunas de las preguntas frecuentes, por ejemplo: ¿De qué forma se han establecido las metas del programa? ¿En qué estado se encuentra el avance del programa? ¿Las metas se lograrán en los plazos especificados? Entre los pasos generales de los estudios sobre el logro de metas o sobre los basados en resultados se cuentan los siguientes: definir los principales outputs y productos que van a estudiarse, especificar las medidas observables que indican que se están alcanzando los resultados clave para los clientes que se estudian, e identificar qué información se necesita para ponerlo de manifiesto.

Los estudios sobre el logro de metas son frecuentes en la auditoría del rendimiento. Se emplean principalmente para examinar si se están alcanzando los objetivos fijados, y para establecer –mediante una

⁶⁴ Véase información práctica sobre el modo de definir problemas y formular hipótesis, etc. en *Handbook in Performance Auditing, Theory and practice*, RRV, 1999.

⁶⁵ Para más información, ver Weiss, C. H., *Evaluation research: Methods for assessing program effectiveness*, Englewood Cliffs, N.J., Prentice Hall., 1972, y Rossi, Peter H. y Howard E. Freeman, *Evaluation A Systematic Approach*, Beverly Hills, Ca, SAGE, 1985.



evaluación general- si se han encontrado deficiencias en el trabajo que se ha realizado. Pueden determinarse las posibles desviaciones relacionando los resultados y consecuencias con las metas y demandas estipuladas. El auditor del rendimiento utiliza principalmente los estudios sobre logro de metas cuando éstas se han definido con claridad y se emplean como instrumento de la dirección, cuando sólo se dispone de un conocimiento limitado acerca de las consecuencias, y cuando se necesiten evaluaciones de un carácter más general.

El examen de los productos en comparación con los objetivos formulados en términos generales pueden dar una idea de la forma en que se han cumplido dichos objetivos. Sin embargo, esta clase de información no suele originar satisfactoriamente directrices para un evaluación más detallada de las entidades en cuestión, o de lo que se necesita para mejorar el producto. En determinadas circunstancias, los estudios sobre el logro de metas, sin embargo, proporcionan una base sobre la cual evaluar qué cambios se necesitan. Tal es el caso, por ejemplo, cuando los objetivos son pocos, compatibles, concretos, y están relacionados más directamente con una actividad determinada o un medio de control específicos (una reglamentación, una campaña de información, etc.).

De vez en cuando se utiliza el análisis de objetivos-medios, para ilustrar determinadas deficiencias entre los recursos dedicados y los objetivos alcanzados. Un análisis de objetivos-medios también puede utilizarse cuando hay razones para creer que una entidad fiscalizada no ha actuado de modo eficiente.

Un modelo lógico del programa (o una teoría política/teoría de la intervención) ayuda al auditor a llevar a cabo estudios de obtención de metas (así como otros estudios). El modelo representa la estructura o la lógica del programa que se fiscaliza. Muestra la jerarquía del programa desde el punto de vista de los objetivos y responsabilidades. Comenzando por los objetivos y efectos deseados de máximo nivel de los programas, el modelo lógico del programa va descendiendo a través de sub-programas y componentes de sub-programa y actividades específicas, y cada elemento de nivel inferior está relacionado lógicamente con un elemento de nivel superior. Un modelo lógico del programa ayuda al auditor a comprender las cuestiones de la auditoría del rendimiento puesto que centra la atención en la relación entre los objetivos y sub-objetivos del programa, por un lado, y los outputs y

productos (influjos y consecuencias) que se derivan del programa, por el otro. Ayuda al auditor a identificar y buscar respuestas a preguntas como las siguientes:

- ¿Los objetivos proporcionan una comprensión clara de la lógica fundamental del programa, de los productos y servicios que se proporcionan, y de los receptores de estos bienes y servicios?
- ¿Los objetivos permiten la identificación de resultados mensurables?
- ¿Son plausibles los enlaces causales entre los niveles jerárquicos?

En la fase de planificación los modelos lógicos del programa ayudan al auditor a comprender la entidad fiscalizada y a identificar los resultados claves del programa y los sistemas y operaciones que los producen. Un modelo lógico del programa es aplicable sobre todo cuando la realidad es sencilla y racional. El inconveniente del modelo es que la realidad rara vez se ajusta a estas premisas.

2. Estudios basados en el proceso⁶⁶

Pregunta básica: ¿Cómo funciona el programa?

Los estudios basados en el proceso tienen el propósito de permitir una comprensión completa de la forma en que funciona un programa de la Administración pública: ¿cómo produce sus resultados? Las preguntas típicas que se formulan son de este tipo: ¿Cuáles son los pasos y procedimientos del proceso de trabajo? ¿Los recursos se gestionan y utilizan de un modo económico y eficiente? ¿Cuál es el proceso general que siguen los clientes a lo largo del programa? ¿Cuáles son las reclamaciones más frecuentes? ¿Qué es lo que los clientes y el personal consideran como puntos fuertes y débiles del programa? ¿Sobre qué base se necesitan los servicios? Esta clase de estudios son frecuentes, y son de especial utilidad cuando los programas son de larga duración y se han modificado a lo largo del tiempo, y cuando se advierten señales de deficiencias. El enfoque basado en el proceso implica muchas clases de investigaciones (por ejemplo, estudios sobre gestión del tiempo, utilización de los recursos, los interesados, etc.).

⁶⁶ Ver por ejemplo Weiss, C. H. *Evaluation research: Methods for assessing program effectiveness*, Englewood Cliffs, N.J., Prentice Hall, 1972, y Rossi, Peter H., y Howard E. Freeman, *Evaluation A Systematic Approach*, Beverly Hills, Ca, SAGE, 1985.



3. Estudios sobre el influjo⁶⁷

Pregunta básica: ¿Cuáles son los efectos netos del programa de la Administración?

Los estudios sobre el influjo evalúan el efecto neto de un programa mediante la comparación de los productos del programa con una estimación de lo que habría sucedido en ausencia del programa. Este tipo de estudio se utiliza, por ejemplo, cuando se sabe que hay factores externos que influyen sobre los productos del programa, con objeto de determinar cuál es la contribución del programa al logro de sus objetivos.

4. Estudios de coste-beneficio y estudios de coste-eficacia⁶⁸

Preguntas básicas: ¿Los beneficios del programa son superiores a sus costes, y los objetos se consiguen con el mínimo de costes posibles?

Los estudios de coste-beneficio son investigaciones sobre la relación entre los costes y las ventajas de los proyectos o programas de la Administración, expresados en términos dinerarios. Un estudio de coste-beneficio puede utilizarse, por ejemplo, para fiscalizar la eficiencia de los proyectos de inversión (por ejemplo, proyectos de construcción de carreteras). El propósito de estos estudios es determinar si las ventajas de una entidad, un programa o un proyecto superan sus costes. Los estudios de coste-beneficio pueden utilizarse para:

- asegurarse de que un análisis efectuado por la entidad fiscalizada se ajusta a las normas profesionales;
- comparar costes y beneficios cuando ambos se conocen o pueden calcularse de modo razonable;
- comparar los costes de las alternativas, manteniendo constantes las ventajas.

Realizado de forma apropiada un estudio de coste-beneficio debería considerar habitualmente no sólo los costes y beneficios tangibles (y que pueden medirse con una relativa facilidad), sino también los costes y beneficios intangibles (y difíciles de calcular).

⁶⁷ Para más información véase por ejemplo *Impact Analysis for Program Evaluation*, Lawrence. B. Mohr, Paperback, 1996, y *Causal Analysis: A method to Identify and Test Cause and Effect Relationships in Program Evaluation*, GAO, 1982.

⁶⁸ Ver *Cost-benefit and cost-effectiveness analysis en D.S. Codray, H.S. Bloom y J.R. Light (eds.), Evaluation practice in review*, San Francisco, Ca. Jossey-Bass, 1987.

Los estudios de coste-eficacia son estudios sobre la relación entre los costes y los resultados de un proyecto, expresados en costes por unidad de resultado conseguida. Un estudio de coste-beneficio permite que los auditores comparen la eficiencia económica de las alternativas del programa, mientras que un estudio de coste-eficacia está destinado a encontrar el medio más barato de lograr un objetivo definido o el valor máximo con respecto a un gasto determinado. A diferencia de la versión de los economistas sobre los estudios de coste-beneficio, en los estudios de coste-eficacia los beneficios pueden expresarse en unidades físicas y no en unidades dinerarias: la eficacia de un programa para el logro de determinadas metas de importancia está relacionada con el valor dinerario de los recursos asignados al programa o actividad.

5. Estudios de evaluación comparativa (benchmarking)⁶⁹

Pregunta básica: ¿Las cosas se están haciendo de conformidad con las mejores prácticas?

La evaluación comparativa es un proceso de comparación de los métodos, procesos, procedimientos, productos y servicios de una organización (un programa) con los de organizaciones (programas) que destaquen de manera sistemática en las mismas categorías. La evaluación comparativa se utiliza para:

- estimular una revisión objetiva de los procesos, prácticas y sistemas;
- desarrollar criterios de funcionamiento e identificar mejores formas posibles de actuar;
- conceder más credibilidad a las recomendaciones de la auditoría.

6. Estudios de meta-evaluación⁷⁰

Pregunta básica: ¿Es aceptable la calidad de la evaluación realizada?

Los propósitos de las meta-evaluaciones son juzgar la calidad de las evaluaciones, mejorar la calidad de las evaluaciones y promover el uso efectivo de la investigación sobre la evaluación en el proceso de gestión. El papel de la EFS consistirá en examinar la calidad real de las evaluaciones realizadas, y la adecuación y las condiciones de procedimiento de la evaluación. Los criterios de las meta-evaluaciones se centrarán en la calidad de la investigación evaluadora efectuada y en la forma en que

⁶⁹ Ver Benchmarking. *How benchmarking can help in vfm examination*, NAO, 1997.

⁷⁰ Véase, por ejemplo, Cook, T. D. & Gruder, C. L., *Meta-evaluation research. Evaluation Quarterly*, 2 (1), p. 5-51, 1978; y Scriven, M., *An introduction to meta-evaluation*, Educational Product Report No 2, 1999.



se ha integrado la función de evaluación en el proceso de gestión. En sentido amplio, existen dos criterios posibles:

La calidad científica y epistemológica de la investigación sobre la evaluación: los criterios teóricos, metodológicos y técnicos más avanzados sobre la cuestión. Los requisitos teóricos hacen referencia, entre otras cosas, a la formulación del problema, la definición de los conceptos, las hipótesis y la coherencia de la teoría en conjunto. Los requisitos metodológicos impuestos a la investigación de la evaluación implican, entre otras cosas, la validez y fiabilidad de los resultados de la investigación. Los requisitos se refieren, entre otras cosas, a la puesta en práctica de los criterios de evaluación, con base en los cuales puede determinarse si la situación en el campo de las políticas cumple las normas de evaluación.

Criterios de utilidad de la investigación para la política/la práctica de gestión: esto significa que un informe de evaluación debe proporcionar información, lo cual es importante para lograr un enfoque eficaz, eficiente y legítimo ante determinados problemas políticos, p. ej., el informe deberá contener referencias explícitas a la necesidad de información que debe aportar la investigación, a un problema de práctica política, a los objetivos de investigación asociados con la práctica política, etc.

7. Otros tipos frecuentes de estudios

Tanto los enfoques como las razones de las valoraciones deben adaptarse a la multiplicidad de asuntos que trata la auditoría del rendimiento. Puede llegar a decirse que la naturaleza de la auditoría del rendimiento, en gran medida, ha ayudado a configurar y definir los temas de fiscalización y a seleccionar y diseñar los modelos y métodos que van a aplicarse en cada auditoría. El auditor del rendimiento debe mantener una extensa red de contactos, que incluye contactos en el campo de las ciencias sociales. La naturaleza especial de su trabajo exige que los auditores del rendimiento controlen los nuevos resultados de la investigación y adquieran nuevos conocimientos, por ejemplo para estar al día de los avances y familiarizarse con los enfoques innovadores. Éstos son ejemplos de otros enfoques frecuentes:

- Estudios organizacionales: estudios sobre si las estructuras, los procesos, los programas, etc. corresponden a las mejores prácticas.
- Estudios específicos sobre gestión de servicios y de la calidad: estudios sobre la capacidad del servicio, y sobre los sistemas de aseguramiento de calidad.

4. Definición del programa de auditoría

En la auditoría del rendimiento rara vez se llevan a cabo investigaciones sobre grandes poblaciones. Sin embargo, son frecuentes los muestreos y los estudios de casos. Cuando en una auditoría se incluyen estudios de casos, el interés no se centra en los casos individuales sino en las posibles conclusiones que pueden extraerse de ellos. Éstos son algunos de los diseños habituales de investigación:

1. Investigación comparativa⁷¹

El análisis comparativo se emplea sobre todo para examinar las tendencias de desarrollo y las situaciones alternativas. Pueden efectuarse comparaciones a lo largo del tiempo, y entre diferentes productos o alternativas. Es posible comparar sujetos que trabajan bien con quienes trabajan menos bien, se comparan una o varias materias con una imagen general, y se realizan comparaciones entre áreas similares de diferentes países.

2. Investigación antes y después⁷²

En una investigación antes y después se compara la situación anterior al comienzo del programa con la posterior a la ejecución de éste. Un sencillo estudio antes y después es aquél en el cual se efectúan un conjunto de mediciones en un grupo de sujetos antes de su participación en el programa, y se realiza un segundo conjunto de mediciones sobre los mismos sujetos después de una participación lo suficientemente prolongada. El influjo se calcula comparando los dos conjuntos de medidas. El principal inconveniente de este diseño consiste en que las diferencias entre las mediciones antes y después no pueden adjudicarse al programa con toda seguridad.

3. Investigación de muestreos⁷³

Los resultados, conclusiones y recomendaciones de la auditoría deben basarse en pruebas. Como los auditores rara vez tienen la oportunidad de tomar en consideración toda la información existente acerca

⁷¹ Para más información véase Ragin, C.C., *The Comparative Method: Moving Beyond Qualitative and Quantitative Strategies*, Berkeley, University of California Press, 1989.

⁷² Ver, por ejemplo, Campbell, D.T. & Stanley, J.C., *Experimental and Quasi-Experimental Designs for Research*, Chicago, Rand McNally, 1966.

⁷³ Por ejemplo, véase *Using Statistical Sampling*, GAO. 1992.



de la entidad fiscalizada, es decisivo elegir con cuidado las técnicas de recogida de datos y de muestreo.

El auditor debe juzgar si el muestreo constituye una forma apropiada de obtener una parte de las pruebas de auditoría requeridas. Entre los factores que hay que tomar en consideración se encuentran los siguientes:

- la cantidad y el tamaño relativo de los elementos pertenecientes a la población;
- la complejidad de las preguntas que deberá responder la muestra;
- la pertinencia y fiabilidad de las pruebas obtenidas mediante exámenes y procedimientos alternativos, y los correspondientes costes y plazos que éstos requieran.

Cuando el auditor trata de extraer conclusiones acerca de toda una población, sometiendo a prueba una muestra de elementos procedentes de dicha población, es esencial que la muestra sea representativa de la población de la cual se extraen. Una muestra puede ser estadística o no estadística. Ambas requieren el empleo de un criterio profesional.

La primera fase de planificación de la muestra es definir exactamente la población. En las muestras estadísticas es importante que la población sea homogénea. También es esencial que el auditor defina con claridad el objetivo específico de fiscalización que la comprobación de la muestra se propone lograr.

Además, es preciso determinar el tamaño de la muestra. A lo largo de todo el proceso de selección el auditor debe examinar de forma periódica si la muestra seleccionada representa adecuadamente a la población. Siempre que sea posible, la comprobación debe ajustarse a un cuestionario previo. Cuando se encuentren errores o excepciones es necesario tomar en consideración su causa y su naturaleza. Los resultados deberán evaluarse y documentarse.

En las auditorías de gestión se utiliza a menudo el muestreo para obtener pruebas. Si bien los objetivos específicos del ejercicio de muestreo pueden ser diferentes, los principios subyacentes son los mismos. En la auditoría del rendimiento las técnicas de muestreo se utilizan sobre todo cuando los hechos esenciales no pueden obtenerse de otra forma y cuando se necesita una comparación estructurada o se requieren generalizaciones bien fundamentadas. Debido a la limitación de recursos las muestras rara vez son muy numerosas, y por lo general es necesario limitar el número de interrogantes a los que hay que responder. Con objeto de obtener un conocimiento más profundo, los

métodos de selección pueden complementarse con otras técnicas de recogida de información, por ejemplo los estudios de casos.

4. Investigación de estudios de casos⁷⁴

Los estudios de casos pueden utilizarse para demostrar que existen los problemas supuestos, y que no se trata de simples problemas marginales. Los estudios de casos también pueden ser de utilidad para realizar análisis y comparaciones en profundidad. Sin embargo, es difícil efectuar afirmaciones basadas en estudios de casos con respecto a la frecuencia y el alcance de los problemas, aunque los casos se seleccionen para ilustrar problemas generales y sean representativos. Sin embargo, en combinación con otros métodos, los estudios de casos permiten extraer determinadas conclusiones generales. Como estos estudios son preferibles a las grandes investigaciones, se utilizan con frecuencia en las fiscalizaciones del rendimiento.

Entre otras cosas, los estudios de casos se emplean para:

- efectuar un análisis amplio y en profundidad de problemas complejos;
- obtener ejemplos ilustrativos que puedan debatirse y comprobarse en comparación con otras informaciones,
- combinar sus resultados con las estadísticas generales e ilustrar y confirmar los resultados de estudios más amplios.

Al elegir la cantidad de casos que van a estudiarse, debe establecerse un equilibrio entre la amplitud y la profundidad del examen. La selección de estudios de casos puede incluir casos con dificultades y casos con éxito, de modo que se realicen comparaciones que identifiquen los factores subyacentes. Otro tipo de estudio de caso es el que se lleva a cabo para complementar informaciones más generales obtenidas mediante el examen en profundidad de un caso individual.

Después de haber compilado diversos estudios de casos, los auditores pueden comunicar los resultados a las entidades fiscalizadas en cuestión para que éstas expresen su opinión sobre en qué medida los estudios brindan una imagen general de los problemas. Los resultados de los estudios de casos también pueden debatirse con científicos, expertos y especialistas en seminarios y en otros lugares. Combinando las estadísticas generales con los estudios de casos en profundidad -y

⁷⁴ Para más información véase *Case Study Evaluation*, GAO, 1990., Yin, Robert K., *Case Study Research. Design and Methods*, 2ª ed., *Applied Social Research Methods*. Vol. 5, Sage Publications, Thousands Oaks, Londres, Nueva Delhi, 1994.



verificándolos- los auditores pueden obtener una aceptación suficiente de su validez como ilustración que les sirva para establecer la base de determinadas generalizaciones.

5. Investigación cuasi-experimental⁷⁵

El rasgo esencial de los experimentos auténticos es la asignación al azar de sujetos a grupos sometidos a tratamiento o no, que constituyen respectivamente los grupos experimentales y los grupos de control. Un grupo de control es un grupo de sujetos no sometidos a tratamiento que se compara con grupos experimentales en lo que se refiere a sus productos. Un grupo experimental es un grupo de sujetos sobre los cuales se practica una intervención y cuyas mediciones de productos se comparan con las de los grupos de control.

Un cuasi-experimento es un diseño de investigación en el que los grupos “experimental” y “de control” no se han constituido al azar. El uso del método experimental en problemas prácticos y políticos ha provocado un incremento de los métodos “cuasi-experimentales”, que se proponen eliminar en la mayor medida posible los efectos externos que dificultan la evaluación del influjo, pero sin llegar al mismo rigor científico total que caracteriza a un experimento llevado a cabo en la forma adecuada.

Los dos tipos más frecuentes de diseños cuasi-experimentales implican la configuración de grupos de control o comparativos con el propósito de aproximarse a una asignación al azar. Esto se consigue emparejando a los sujetos participantes con los no participantes, o mediante un ajuste estadístico de participantes y no participantes de modo que tengan la máxima equivalencia posible de características pertinentes.

5. Elección de técnicas de recogida de información

La recogida de datos puede efectuarse de una sola vez o a través de mediciones continuadas (diseño de series temporales, análisis longitudinales). Puede recogerse información que esté basada en pruebas materiales, documentos (incluidas las declaraciones por escrito),

⁷⁵ Ver Campbell, D. T. & Stanley, J.C., *Experimental and Quasi-Experimental Designs for Research*, Chicago, Rand McNally, 1966.

testimonios orales (entrevistas), o que proceda de otros medios, según los objetivos que tenga la auditoría. A menudo será necesario recoger datos tanto cuantitativos como cualitativos. Los tipos de datos que vayan a obtenerse tienen que poderse explicar y justificar en lo que respecta a su suficiencia, validez, fiabilidad, pertinencia y razonabilidad. La auditoría del rendimiento elabora datos primarios (su propio material original) con la ayuda de los cuestionarios, las encuestas y la observación directa. Sin embargo, también se emplea con frecuencia un gran volumen de datos secundarios (material producido por otros). Esto incluye las estadísticas oficiales, que se extractan y procesan; también se emplean a menudo las estadísticas propias de las entidades fiscalizadas, si se consideran pertinentes y fiables.

Se utilizan (y se combinan) informaciones y datos tanto cuantitativos como cualitativos. Los datos cuantitativos se refieren a relaciones mensurables o numéricas, y pueden utilizarse para ilustrar o apoyar una afirmación. Las informaciones y los datos cualitativos pueden referirse, por ejemplo, a opiniones y actitudes u observaciones generales, pero también a conocimientos más profundos. Normalmente se necesitan determinadas informaciones cualitativas para elaborar un análisis amplio y en profundidad acerca de la auditoría del rendimiento.

Éstos son algunos de los métodos utilizados para la recogida de datos.

1. Examen de archivos

Los documentos proporcionan un modo eficiente de recoger datos, y es probable que el examen de archivos constituya la base de muchas auditorías del rendimiento. Los archivos contienen una amplia gama de tipos de prueba: por ejemplo, decisiones de funcionarios, los “registros de casos” de los beneficiarios de programas y los registros de los programas de la Administración. Es importante determinar la naturaleza, localización y disponibilidad de los archivos al principio de una auditoría del rendimiento con objeto de poder examinarlos de manera rentable.

2. Análisis secundario y búsqueda de bibliografía

El análisis secundario puede estar relacionado con el examen de los informes de investigación de carácter general, los libros y artículos pertenecientes a la materia del programa o a estudios más específicos, y las estadísticas correspondientes a ese ámbito, incluyendo tanto los



materiales anteriores como las publicaciones actuales. Es importante estudiar diferentes clases de documentos pertenecientes a la entidad fiscalizada, o a auditorías y evaluaciones anteriores realizadas por la EFS o por otros, ya que así se actualiza y amplía el conocimiento operativo del auditor sobre un tema en particular.

Los estudios sobre la documentación otorgan al auditor de gestión el acceso a material útil, pero es importante evaluar la fiabilidad del contenido de los documentos, y saber si la información que contienen ofrece una imagen objetiva o subjetiva, o si brindan una imagen plural, etc.

3. Encuestas o cuestionarios

Una encuesta es una recogida sistemática de información procedente de una población determinada, por lo general mediante entrevistas o cuestionarios administrados a una muestra de miembros de la población. Las encuestas se utilizan para recoger información detallada y específica sobre un grupo de personas u organizaciones. Son de particular utilidad cuando hay que cuantificar información procedente de gran cantidad de individuos sobre una cuestión o un tema específicos.

Los cuestionarios se utilizan principalmente para recoger hechos que no están disponibles de ningún otro modo, y que son importantes como referencia para documentar un punto de vista. Por lo tanto se utilizan cuestionarios cuando se necesita un conocimiento amplio. Los estudios de casos y otros métodos de mayor profundidad se utilizan a menudo como complemento del cuestionario.

Existe una amplia gama de técnicas de encuesta. Las utilizadas con más frecuencia son las encuestas por correo, por Internet o por teléfono, y las entrevistas personales. Los cuestionarios requieren a menudo que se procesen informáticamente los datos obtenidos. También suponen un conocimiento adecuado del ámbito en cuestión. La técnica del cuestionario es eficaz si se utiliza de forma apropiada, aunque redactar las preguntas y procesar las respuestas puede resultar difícil y exigir mucho tiempo. Por consiguiente, a menudo se necesita disponer de expertos.

4. Entrevistas

Una entrevista es, en esencia, una sesión de preguntas y respuestas para obtener una información específica. Gran parte del trabajo de auditoría del rendimiento está basado en entrevistas, y en las distintas fases del proceso de fiscalización se llevan a cabo diferentes clases

de entrevistas. Se utiliza toda la gama de posibles entrevistas, desde las conversaciones y los debates para el establecimiento de hechos, pasando por las entrevistas no estructuradas (es decir, con preguntas “abiertas”) hasta las entrevistas estructuradas que se ajustan a una lista de preguntas cerradas:

- Entrevistas preparatorias y de inventario
- Entrevistas para recoger material e informaciones
- Entrevistas para describir actitudes y argumentos.
- Entrevistas para generar y evaluar ideas y sugerencias.

Las entrevistas pueden utilizarse en la fase de planificación y también en el propio examen, para obtener documentos, opiniones e ideas que se relacionen con los objetivos de la auditoría, confirmar hechos y corroborar datos procedentes de otras fuentes, o explorar posibles recomendaciones. Se utilizan diversas clases de técnicas de entrevista, pueden entrevistarse una o varias personas al mismo tiempo, y las entrevistas pueden realizarse por teléfono o mediante visitas personales. A veces se trata de entrevistas en profundidad, o pueden limitarse a comprobar informaciones.

Para obtener una visión lo más amplia posible de la realidad, conviene entrevistar a personas que tengan diferentes cargos, perspectivas y opiniones (por ejemplo, personas que trabajen en niveles centrales o locales, o que pertenezcan a diferentes partes u organismos afectados, y expertos en el campo en cuestión.)

Las entrevistas son una forma de recoger hechos e informaciones, y de obtener apoyo para una diversidad de argumentos, pero uno puede fiarse exclusivamente de las entrevistas. Muchos de los datos y declaraciones procedentes de una entrevista tendrán que comprobarse antes de utilizarlos, pero en muchos contextos las entrevistas siguen siendo una forma útil de recoger hechos. A continuación, los resultados de las entrevistas deben compilarse y documentarse de un modo que facilite el análisis y el aseguramiento de calidad, por ejemplo agrupando por separado el material constituido por los hechos; los problemas, las causas y las consecuencias que se mencionen, y las propuestas formuladas (condiciones, criterios, causas, consecuencias y recomendaciones potenciales).



5. Seminarios y audiencias

A menudo se utilizan seminarios en las diferentes fases de una auditoría del rendimiento, sobre todo cuando hay que debatir observaciones y conclusiones preliminares. Por ejemplo, los seminarios pueden servir para:

- obtener conocimientos acerca de una área especializada,
- debatir problemas, observaciones y posibles medidas,
- expresar argumentos a favor y en contra de diferentes criterios y perspectivas.

Los seminarios tienen la ventaja de reunir a gran número de personas que representan una amplia gama de conocimientos y perspectivas. Esto permite conocer mejor el área en cuestión. Sin embargo, la organización y realización de seminarios y audiencias, que son semejantes a los seminarios, es una tarea exigente. Sin embargo, el objetivo de las audiencias consiste, de un modo mucho más específico, en invitar o convocar a las partes interesadas y a expertos para que expongan sus opiniones sobre el área que va a fiscalizarse.

6. Grupos especializados, técnicas grupales, grupos de referencia y expertos

Los grupos especializados son una selección de personas que se reúnen para discutir cuestiones y temas específicos. Se utilizan primordialmente para recoger datos cualitativos, es decir, información que proporcione perspectivas sobre los valores y opiniones de dichas personas durante el proceso o actividad que se fiscaliza. Las técnicas grupales se utilizan para obtener información sobre la ejecución de los programas de la Administración y los influjos ejercidos por éstos, tomando como base las perspectivas de los beneficiarios y otros implicados.

El patrón de las opiniones puede expresarse mediante un modelo de implicado. En la planificación de la auditoría podría utilizarse un estudio sobre los implicados, con objeto de identificar los principales grupos interesados en una acción determinada que desarrolle la Administración.

Los grupos de referencia están compuestos por personas procedentes o no de la EFS, y suelen estar formados por expertos y especialistas. A veces se utilizan para iniciar un proyecto de auditoría, o en el curso de la fiscalización, como fuente de distintas opiniones. Algunos expertos son consultores o empleados temporales de la organización.

En los grupos de referencia puede haber expertos empleados directamente por la EFS, consultores contratados por la entidad fiscalizada o expertos independientes (p. ej. investigadores académicos). El propósito de utilizar expertos consiste, por ejemplo, en poner a disposición del equipo de auditoría los conocimientos técnicos o las competencias esenciales para el logro de los objetivos de la auditoría. Esta clase de ayuda especializada tiene la ventaja de permitir que se adquiera con rapidez la información pertinente. Un inconveniente, sin embargo, es que puede resultar difícil juzgar la competencia de los expertos, obtener la competencia apropiada, comprobar su trabajo y evaluar los resultados que aporten los expertos.

7. Observaciones directas

Las observaciones directas no son habituales en la auditoría del rendimiento. Este método se emplea principalmente para obtener perspectivas acerca de la forma en que se lleva a cabo una operación, y para comprender dicha forma de actuar; obtener opiniones del personal sobre el terreno, y debatir y comprobar ideas, así como sumarse a otras informaciones, y compararlas con ellas.

En la tabla siguiente se exponen algunos de los métodos mencionados para la recogida de datos durante las auditorías/evaluaciones (fuente: Carter McNamara, 1998).



Método	Propósito global	Ventajas	Dificultades
Cuestionarios, encuestas, listas de comprobación	Quando se necesita obtener, con rapidez y/o facilidad, gran cantidad de información que poseen las personas, de un modo que no resulte amenazador	<ul style="list-style-type: none"> – Puede respetarse el anonimato – realización barata – fácil de comparar y analizar – puede administrarse a muchas personas – puede obtener gran cantidad de datos – ya existen muchos modelos de cuestionarios 	<ul style="list-style-type: none"> – Podría no obtenerse una retroalimentación cuidadosa – la redacción puede sesgar las respuestas de los clientes – son impersonales – en las encuestas pueden requerirse expertos en muestreo – no cuentan toda la historia
Entrevistas	Quando se quiere entender por completo las impresiones o la experiencia de alguien, o conocer mejor sus respuestas a los cuestionarios	<ul style="list-style-type: none"> – Obtener una gama completa de informaciones, en profundidad – desarrollar la relación con el cliente – puede ser flexible con el cliente 	<ul style="list-style-type: none"> – Puede tardar mucho tiempo – puede ser de difícil análisis y comparación – puede ser cara – el entrevistador puede sesgar las respuestas del cliente
Revisión de la documentación	Quando se desea una impresión acerca de la forma en que actúa el programa, sin interrumpirlo, a partir de una revisión de solicitudes, documentos financieros, memorándums, actas, etc.	<ul style="list-style-type: none"> – Brinda una información amplia y a lo largo del tiempo – no interrumpe el programa ni el comportamiento del cliente en el programa – la información ya existe – pocos sesgos de la información 	<ul style="list-style-type: none"> – A menudo ocupa mucho tiempo – la información puede ser incompleta – es necesario tener una idea muy clara sobre lo que uno está buscando – medio no flexible de obtención de datos; los datos se limitan a lo ya existente
Observación	Para recoger información exacta acerca de la forma en que actúa realmente un programa, sobre todo en lo referente a sus procesos	<ul style="list-style-type: none"> – Ver las actividades de un programa mientras están ocurriendo realmente – puede adaptarse a los acontecimientos mientras éstos se producen 	<ul style="list-style-type: none"> – La conducta puede resultar difícil de interpretar – categorizar las observaciones puede ser complicado – puede influir en la conducta de los participantes en el programa – puede ser cara
Grupos especializados	Explorar una cuestión en profundidad mediante el debate en grupo, p. ej. las reacciones ante una experiencia o una sugerencia, comprender las quejas frecuentes, etc.; útil en la evaluación y el marketing	<ul style="list-style-type: none"> – Obtener con rapidez y fiabilidad impresiones frecuentes – puede ser un modo eficiente de obtener una información amplia y profunda en poco tiempo – puede transmitir información clave acerca de los programas 	<ul style="list-style-type: none"> – Las respuestas pueden resultar difíciles de analizar – se necesita un facilitador adecuado para que haya seguridad y para el cierre – es difícil programar la reunión de un conjunto de 6–8 personas

6. El análisis y la interpretación de la información

El análisis de los datos cuantitativos y cualitativos constituye un paso importante en todas las auditorías del rendimiento. Al analizar los datos (procedan de cuestionarios, entrevistas, grupos especializados, o tengan cualquier otro origen), los auditores tienen que comenzar por revisar los objetivos y la pregunta de la fiscalización. Esto ayudará a los auditores a organizar sus datos y centrar sus análisis. Cuando interpreten la información los auditores deben tratar de situarla en perspectiva, comparando los resultados con los criterios de auditoría o con lo que cabría esperar normalmente.

Es importante estudiar la información en profundidad y con amplitud. Un análisis de la auditoría del rendimiento debe basarse siempre en una comprensión adecuada de la actividad fiscalizada y sus condiciones de trabajo. Sin embargo, ningún análisis puede tomar en consideración todas las cosas. Cada análisis debe elaborarse con sentido común y con una visión realista de lo que se puede y se debe proponer.

Al analizar la información o los datos procedentes de las entrevistas, el primer problema que se plantea es clasificar en diferentes categorías o temas lo que se ha dicho. El auditor busca en sus entrevistas líneas comunes de la información, cosas que se ajusten entre sí, o ejemplos de un mismo problema, cuestión o concepto subyacente. En este sentido, puede utilizarse el análisis cualitativo (no numérico) para evaluar y para explicar el rendimiento de una entidad fiscalizada. Al leer los documentos, los auditores recogen información descriptiva y analizan sistemáticamente el texto y buscan lo que sea pertinente.

El análisis de la información es un proceso intelectual, creativo e iterativo, que incluye elementos tanto racionales como irracionales. Siempre implica reflexiones y discusiones, *brainstorming* y, primordialmente, técnicas no cuantitativas tales como el análisis de contenidos, el análisis comparativo, el análisis con la ayuda de equipos de expertos, etc.⁷⁶

A continuación se exponen dos ejemplos de técnicas cuantitativas.⁷⁷

⁷⁶ La mayoría de estos métodos se describen en libros como p. ej. Weiss, Carol H., *Evaluation: methods for studying programs and policies*, Upper Saddle River, N.J., Prentice Hall, 1998; y Roosi, Peter H., Freeman Howard E. y Lipsey, Mark W., *Evaluation A Systematic Approach*. 6a edición, Sage Publications Inc, Thousands Oaks, California, 1999.

⁷⁷ Véase por ejemplo *Quantitative Data Analysis*, GAO, 1992.



1. Estadísticas descriptivas para la comprensión de las distribuciones de datos

A menudo una distribución de datos puede expresarse mediante un gráfico (un diagrama de barras o una curva) que muestra todos los valores de una variable. Las estadísticas que describen las distribuciones de datos son potentes herramientas de análisis e informes acerca de la fiscalización.

En una distribución de datos existen tres dimensiones básicas que son importantes para un auditor:

- La "tendencia central" de la distribución de los datos (moda, mediana, media, nivel de cuartil, etc.).
- La amplitud (variabilidad o dispersión) de los datos (valores mínimos y máximos, colas, etc.).
- La forma de los datos (desviación estándar, distribución normal, distribución plana, distribución bi-modal, etc.).

Las distribuciones de datos pueden utilizarse para:

- identificar el nivel, la amplitud o la forma de los datos cuando esto sea más importante que una única cifra "promedio",
- decidir si un rendimiento variable cumple o no un criterio de fiscalización,
- interpretar la probabilidad de una distribución determinada para evaluar el riesgo; y
- valorar si los datos de la muestra son representativos de la población.

2. Análisis de la regresión

El análisis de la regresión es una técnica para valorar el grado en que están asociadas (correlacionadas) las variables. El análisis de la regresión puede utilizarse para:

- demostrar una relación cuya existencia se supone;
- identificar relaciones entre variables causalmente relacionadas que puedan explicar los resultados,
- identificar casos inhabituales que se aparten de los valores previstos, y
- efectuar predicciones acerca de los futuros valores.



Criterios de la auditoría del rendimiento

Los criterios de auditoría son niveles razonables y alcanzables de rendimiento en comparación con los cuales pueden evaluarse la economía, la eficiencia y la eficacia de las actividades. Reflejan un modelo normativo (es decir, deseable) con respecto a la materia que es objeto de revisión. Representan una buena práctica, o la mejor posible: la expectativa de una persona razonable e informada acerca de “lo que debería ser”. Cuando los criterios se comparan con lo realmente existente, surgen los resultados de la auditoría. El cumplimiento o la superación de los criterios podrían indicar la “mejor práctica”, pero el no cumplimiento de los criterios indicaría la posibilidad de introducir mejoras.

Éstos son algunos de los rasgos de los criterios adecuados:

Fiabilidad: Los criterios fiables permiten conclusiones coherentes cuando son utilizados por otro auditor en las mismas circunstancias.

Objetividad: Los criterios objetivos están exentos de cualquier sesgo del auditor o la dirección.

Utilidad: Los criterios útiles originan resultados y conclusiones que satisfacen las necesidades de información de los usuarios.

Comprensibilidad: Los criterios comprensibles se expresan con claridad y no dan pie a interpretaciones significativamente diferentes.

Comparabilidad: Los criterios comparables son coherentes con los utilizados en auditorías del rendimiento de otros organismos o actividades similares, y con los utilizados en anteriores auditorías de gestión dentro de la entidad fiscalizada.

Integridad: La integridad hace referencia al desarrollo de todos los criterios importantes que sean adecuados para evaluar el rendimiento.

Aceptabilidad: Los criterios aceptables son aquellos en los que suelen coincidir los expertos independientes en el campo, las entidades fiscalizadas, el poder legislativo, los medios de comunicación y el público en general.

Los criterios desempeñan una serie de importantes funciones para ayudar en la realización de una auditoría del rendimiento. Entre otras cosas:

- constituyen una base común para la comunicación dentro del equipo de auditoría y con la dirección de la EFS en lo referente a la naturaleza de la auditoría;
- constituyen una base para la comunicación con la dirección de la entidad fiscalizada;
- constituyen el fundamento de la fase de recogida de datos de la auditoría, y sirven de base sobre la cual construir procedimientos para la recogida de pruebas de auditoría; y
- proporcionan la base para los resultados de la auditoría, ayudando a implantar una forma y una estructura en las observaciones.

Su nivel de detalle y la forma que asumen determinará a menudo el grado en que los criterios son satisfactorios al servicio de estos usos.

No es realista esperar que estos sistemas, actividades o niveles de rendimiento en las áreas de la economía, la eficiencia y la eficacia cumplan siempre íntegramente estos criterios. Es importante darse cuenta de que la gestión satisfactoria no significa un rendimiento perfecto, sino que está basada en lo que una persona razonable podría prever, teniendo en cuenta las circunstancias de la entidad fiscalizada.

Los criterios de auditoría deben fijarse con objetividad. El proceso requiere una consideración racional y un juicio correcto. Por ejemplo, los auditores deben:

- Tener una comprensión general del área que va a fiscalizarse, y estar familiarizados con los documentos jurídicos y de otro tipo que sean pertinentes, así como los recientes estudios y auditorías efectuados en dicha área;
- Tener un conocimiento adecuado de las razones y el fundamento jurídico del programa o la actividad de la Administración que vaya a fiscalizarse, y de las metas y los objetivos fijados por el poder legislativo o la Administración pública;
- Tener una comprensión razonablemente adecuada de las expectativas de los principales implicados, y disponer de conocimientos especializados básicos; y
- Tener un conocimiento general de las prácticas y la experiencia en otros programas o actividades semejantes de la Administración que sean pertinentes.



Además, con frecuencia es útil recibir las observaciones de la dirección de la(s) entidad(es) fiscalizada(s) para desarrollar los criterios.

A continuación el desacuerdo acerca de los criterios puede identificarse, debatirse y, quizás, solucionarse en una fase más temprana. Sin embargo, los hechos y argumentos presentados por la(s) entidad(es) fiscalizada(s) deben compararse con otros hechos y argumentos pertinentes (procedentes de otras fuentes, expertos, etc.).

Las metas fijadas por el poder legislativo o el poder ejecutivo a veces son vagas o contradictorias. En tales condiciones, los auditores podrían tener que interpretar las metas para que resulten más operativas o mensurables. Una posibilidad sería que los expertos y los implicados en el campo en cuestión respondiesen a preguntas tales como: ¿Cuál sería la mejor forma de interpretar y medir las metas y los objetivos? ¿Cuáles serían los resultados previsibles dentro de las condiciones existentes? ¿Cuál es la práctica comparable más conocida? Si las metas son contradictorias, una opción sería –si otras alternativas parecen inadecuadas- dividir el proyecto de auditoría en varios estudios secuenciales, que cubran una meta cada uno. En el caso de metas vagas o a largo plazo a veces sería posible establecer un ámbito un poco más estrecho, y buscar perspectivas a corto plazo (y criterios claros). También existen otras opciones.



Las pruebas y la documentación

1. Las pruebas de auditoría

Las pruebas de auditoría consisten en información recogida y utilizada para apoyar los resultados de auditoría. Las conclusiones y recomendaciones que aparecen en el informe de auditoría están fundamentadas en dichas pruebas.⁷⁸ Por consiguiente, los auditores de gestión deben reflexionar cuidadosamente acerca de la naturaleza y la cantidad de las pruebas que recojan. Todo el trabajo de campo deberá planificarse desde la perspectiva de adquirir pruebas que apoyen los resultados que aparecen en el informe definitivo.

Las normas de auditoría de la INTOSAI manifiestan que “Para fundamentar las opiniones y las conclusiones del auditor relativas a la organización, al programa, a la actividad o a la función fiscalizada, deben aportarse pruebas adecuadas, pertinentes y razonables.” (NA 3.5.1).

1.1. Competencia de las pruebas

La prueba es competente (válida y fiable) si representa de hecho lo que se propone representar. La fiabilidad de las pruebas puede evaluarse tomando en consideración los siguientes factores:

- La corroboración aportada por las pruebas es una técnica poderosa para aumentar la fiabilidad. Esto implica que el auditor busque diferentes tipos de prueba que tengan diferentes orígenes.
- A menudo, con razón o sin ella, las pruebas originadas en el exterior de la entidad fiscalizada se consideran más fiables, a los efectos de la auditoría, que la información generada dentro de la propia entidad fiscalizada.

⁷⁸ Código de Ética y Normas de Auditoría de la INTOSAI, glosario.

- La prueba documental suele considerarse más fiable que la prueba oral.
- La prueba que tiene su origen en la observación o el análisis directos del auditor es más fiable que la prueba obtenida de modo indirecto.
- La fiabilidad de la información generada por la entidad fiscalizada estará parcialmente en función de la fiabilidad de la dirección/los sistemas de control interno de la entidad fiscalizada.
- La prueba oral corroborada por escrito es más fiable que la prueba meramente oral.
- Los documentos originales son más fiables que las fotocopias.

1.2 Pertinencia de las pruebas

La pertinencia exige que la prueba posea una relación clara y lógica con los objetivos y los criterios de la auditoría. Un enfoque de la planificación de la recogida de datos consiste en enumerar, para cada tema y cada criterio, la naturaleza y la localización de la prueba que se necesita, así como el procedimiento de auditoría que va a ejecutarse.

Suficiencia de las pruebas

El auditor deberá obtener las suficientes pruebas apropiadas de auditoría como para extraer conclusiones razonables que sirvan de base al informe de auditoría. La suficiencia es la medida de la cantidad de pruebas de auditoría, y el carácter apropiado es la medida de la calidad de las pruebas, su pertinencia con respecto a determinados criterios y su fiabilidad.

La prueba es suficiente cuando existe una prueba pertinente y fiable que alcance para convencer a una persona razonable de que los resultados, conclusiones y recomendaciones de la auditoría del rendimiento están fundamentados y garantizados. Al establecer si la prueba documental es suficiente, el auditor debe tener en cuenta la clase del documento.

Los factores que indican la fuerza de las pruebas requeridas en apoyo de una observación en auditoría del rendimiento son los siguientes:

- Nivel de importancia o significación de la observación,
- Grado de riesgo asociado con la adopción de una conclusión errónea,
- Experiencia obtenida en anteriores exámenes de fiscalización –u otras investigaciones- sobre el grado de fiabilidad de los registros y declaraciones de la entidad fiscalizada,



- Sensibilidad conocida de la entidad fiscalizada con respecto a un tema, y
- Coste de obtención de las pruebas, en comparación con los beneficios logrados a favor de la observación.

Las pruebas recogidas durante una auditoría del rendimiento pueden tener una naturaleza predominantemente cualitativa y exigir una amplia aplicación de criterio profesional. Por consiguiente, el auditor buscará generalmente pruebas confirmatorias en fuentes distintas, o pruebas de naturaleza diferente al efectuar evaluaciones y elaborar conclusiones.

Al planificar la auditoría, el auditor identificará la naturaleza, los orígenes y la disponibilidad probables de las pruebas de auditoría requeridas. El auditor deberá tomar en consideración factores tales como la disponibilidad de otros informes o estudios de fiscalización, y el coste de obtención de las pruebas de auditoría.

2. Características de las pruebas de auditoría del rendimiento

Los auditores tienen que ser conscientes de los problemas o debilidades potenciales de las pruebas de auditoría del rendimiento. Los problemas potenciales son los siguientes:

- Pruebas basadas en una única fuente (fiabilidad, validez, suficiencia);
- Pruebas orales carentes de documentación u observaciones de apoyo (fiabilidad);
- No sensibles al tiempo, es decir, demasiado viejas y que no reflejan los cambios (pertinencia);
- Prueba demasiado costosa de obtener en comparación con los beneficios que aporta (pertinencia y suficiencia);
- El origen de la prueba tiene un interés creado en el resultado (fiabilidad);
- las muestras recogidas no son representativas (pertinencia, validez, suficiencia);
- La prueba sólo puede relacionarse con un único hecho (validez, suficiencia);
- La prueba es incompleta, es decir, no demuestra una causa o un efecto (fiabilidad, suficiencia); y
- La prueba es contradictoria (fiabilidad).

Las pruebas pueden clasificarse, de acuerdo con el tipo al que pertenecen, en materiales, orales, documentales o analíticas.

2.1 Pruebas materiales

La observación de personas y acontecimientos, o el examen de bienes, son formas de obtener pruebas materiales. La prueba puede consistir en fotografías, tablas, mapas, gráficos u otras representaciones mediante imágenes. Una imagen de un estado inseguro es mucho más convincente que una descripción escrita.

Cuando la observación de un estado material es decisiva para lograr los objetivos de la auditoría, tendrá que ser confirmada. Esto puede lograrse haciendo que dos o más auditores lleven a cabo la observación, acompañados -si es posible- por representantes de la entidad fiscalizada.

2.2 Pruebas orales

Las pruebas orales asumen la forma de manifestaciones que, por lo general, proceden de encuestas o entrevistas. Estas manifestaciones pueden proporcionar importantes indicios que no siempre cabe obtener a través de otras formas de trabajo de auditoría. Son efectuadas por empleados de la entidad fiscalizada, beneficiarios y clientes del programa que se fiscaliza, expertos y consultores contactados para que aporten pruebas que confirmen la prueba en relación con una fiscalización, y miembros del público en general. Se requiere la confirmación de las pruebas orales si van a utilizarse como prueba y no como simple historial de base.

La confirmación de las pruebas orales puede efectuarse:

- Mediante confirmación por escrito del entrevistado,
- Mediante el análisis de múltiples fuentes independientes que revelen los mismos hechos, o
- Mediante comprobación posterior de los registros.

Al valorar la fiabilidad y pertinencia de las pruebas orales el auditor necesita tener en cuenta la credibilidad del entrevistado; es decir, el cargo, los conocimientos, la experiencia y la franqueza de la persona que se entrevista.

2.3 Pruebas documentales

La forma más común de pruebas de auditoría son las pruebas documentales de carácter material o electrónico. Puede ser externas o internas a la entidad fiscalizada. Las pruebas documentales externas



abarcan cartas o memorándums recibidos por la entidad fiscalizada, facturas de proveedores, arrendamientos, contratos, auditorías externas e internas y otros informes, y confirmaciones de terceros. Las pruebas documentales internas tienen su origen en la entidad fiscalizada. Incluye elementos como por ejemplo registros contables, copias de la correspondencia de salida, descripciones de puestos de trabajo, planes, presupuestos, informes y memorándums internos, estadísticas de resumen del rendimiento, y políticas y procedimientos internos.

La fiabilidad y pertinencia de las pruebas documentales tienen que valorarse en relación con los objetivos de la auditoría. Por ejemplo, la existencia de un manual de procedimientos no demuestra que el manual se ponga en práctica. Al igual que en el caso de las pruebas orales, hay que evaluar el cargo, los conocimientos y la experiencia del autor o del emisor del documento.

Los documentos que son consecuencia de los sistemas de control de la gestión (p. ej. el sistema contable) tendrán que evaluarse de conformidad con los controles internos que se aplican dentro de dicho sistema. Los auditores que deseen basarse en dichas pruebas deberán valorar los controles internos del sistema.

2.4 Pruebas analíticas

Las pruebas analíticas surgen del análisis y verificación de los datos. El análisis puede realizarse sobre cálculos, análisis de ratios, tendencias y patrones de datos procedentes de la entidad fiscalizada u otras fuentes pertinentes. También pueden efectuarse comparaciones con las normas obligatorias o con las evaluaciones comparativas propias del sector. El análisis suele ser numérico, por ejemplo, y toma en consideración los ratios entre productos y recursos, o el porcentaje del presupuesto que se ha gastado. Puede tener asimismo un carácter no numérico; por ejemplo, cuando se observa una tendencia coherente en la naturaleza de las reclamaciones realizadas con respecto a una entidad fiscalizada.

3. El proceso de prueba

La recogida de pruebas se lleva a cabo durante las fases de estudio previo y de examen de una auditoría. El trabajo realizado en la fase de estudio previo también forma parte de la prueba general.

Los auditores deberán:

- Examinar las características de los datos requeridos,
- Recoger datos pertinentes para el logro de los objetivos específicos de la auditoría,
- Recoger datos basados en los criterios de auditoría expuestos en el plan de trabajo de la auditoría,
- Recoger datos suficientes y convincentes que fundamenten lógicamente los análisis, observaciones, conclusiones y recomendaciones, y
- Aplicar la norma de prueba para establecer de forma satisfactoria "un equilibrio de probabilidades".

Las fuentes de pruebas se exponen en los párrafos siguientes.

3.1 Declaraciones políticas y legislación

Los auditores deben recoger documentos de política, directrices de funcionamiento, manuales, directivas ministeriales, delegaciones, etc., y examinar el trasfondo que ha conducido a su promulgación. Los auditores también tienen que tomar en consideración los cambios en la legislación y la serie de documentos que imponen la necesidad de efectuar cambios, es decir documentos presentados, recortes de prensa, reclamaciones, historiales de casos y discursos.

3.2 Datos publicados sobre el rendimiento de los programas

Los estados presupuestarios publicados de la entidad fiscalizada proporcionan datos sobre los objetivos y el rendimiento de los organismos. Incluyen una visión general de la entidad fiscalizada y proporcionan una información sobre su financiación y rendimiento.

3.3 Entrevistas

Las entrevistas pueden ser útiles, pero es necesario identificar a la persona correcta que facilite la información, y confirmar la información oral. Es esencial una sólida preparación a este respecto, y resulta útil una lista de interrogantes elaborada con antelación; en algunos casos, puede resultar efectivo suministrar con anterioridad esta lista al entrevistado.

3.4 Examen de archivos

La información procedente de los archivos aporta una prueba elocuente en apoyo de las recomendaciones. En los sistemas de registro de la entidad fiscalizada deberá obtenerse un listado de archivos. Además, la información de archivos que sea relevante para una área de



trabajo particular puede encontrarse en esa área de trabajo. Las entrevistas de auditoría también pueden ofrecer indicios sobre qué archivos es preciso buscar y revisar.

Los archivos útiles para la revisión son los que hacen referencia a:

- Planificación estratégica y operativa,
- Control de gestión,
- Actas de las reuniones de carácter ejecutivo,
- Reclamaciones y conflictos, y
- Revisiones y auditorías.

Las pruebas procedentes de archivos pueden proporcionar un sólido apoyo a los resultados. El examen de los archivos exige tiempo, y por lo general no pueden examinarse todos los archivos. Hay que decidir si se examina una selección al azar o una selección basada en el propósito de la investigación. Habitualmente se adopta esta última clase de selección, pero si hay tiempo suficiente, deberá examinarse una muestra al azar de otros archivos.

3.5 Informes y revisiones de la gestión

Los organismos públicos suelen generar diversos informes o revisiones de carácter interno que resumen para la alta dirección los temas de interés en cada momento, o que proponen alternativas de actuación. Los auditores deben localizar y analizar dichos informes. Las formas de identificar los informes incluyen las entrevistas y el examen de las actas de las reuniones de la dirección.

3.6 Bases de datos

La mayoría de los organismos públicos poseen algún sistema de información a la dirección que recoge la información pertinente para la realización de las operaciones. Estos sistemas son importantes fuentes de pruebas, sobre todo en la cuantificación de distintos asuntos.

3.7 Fuentes externas

Es posible que los organismos de mayores dimensiones tengan grandes bibliotecas especializadas pertinentes para sus áreas de responsabilidad. Puede resultar especialmente útil la búsqueda de bibliografía sobre los temas pertinentes y los términos claves.

3.8 Fuentes de la EFS

El auditor no debe pasar por alto las pruebas que se han recogido en las auditorías previas o a través de la recogida de información que sirve de apoyo a la planificación estratégica de la entidad fiscalizada.

3.9 Observación

El valor de la observación directa tampoco debe subestimarse. Una observación del comportamiento general del personal aporta información sobre la presión, la moral laboral o la falta de trabajo, sobre las cuales puede efectuarse a continuación un seguimiento, si se considera apropiado.

Sin embargo, es preciso realizar una cuidadosa consideración con objeto de seleccionar las actividades o instalaciones que van a inspeccionarse físicamente. Éstas tienen que ser representativas del área que se examina. Los auditores también tienen que ser conscientes de que las personas actúan de forma diferente cuando se las somete a observación.

Este tipo de pruebas pueden considerarse como “débiles” salvo que se confirmen. Las fotografías y las grabaciones de vídeo incrementan el valor de la observación directa. Se recomienda efectuar una descripción detallada por escrito de los resultados de las observaciones.

4. Documentación

Las normas de auditoría de la INTOSAI estipulan que: “Los auditores deben justificar documentalmente, de manera adecuada, todos los hechos relativos a la fiscalización, incluso los antecedentes y la extensión de la planeación, del trabajo realizado y de los hechos puestos de manifiesto” (NA 3.5.5). También se ha afirmado que: “Una documentación adecuada es importante por diversas razones:

- a) para confirmar y fundamentar las opiniones e informes del auditor
- b) para incrementar la eficiencia y la eficacia de la auditoría
- c) como fuente de información en la preparación de los informes o en la respuesta a las preguntas de la entidad fiscalizada o de otras partes interesadas
- d) como prueba del cumplimiento por parte del auditor de las normas de auditoría



- e) para facilitar la planeación y la supervisión
- f) como ayuda al desarrollo profesional del auditor
- g) como ayuda para garantizar que los trabajos delegados han sido realizados satisfactoriamente, y
- h) como prueba del trabajo realizado, para futuras referencias (NA 3.5.6).

Son documentos de trabajo todos aquellos documentos pertinentes que se recogen y generan durante una auditoría del rendimiento. Deberán incluir los documentos en los que se registran la planificación, el calendario y el alcance de los procedimientos de auditoría realizados, los resultados de la auditoría y las conclusiones extraídas de las pruebas de auditoría obtenidas. Los documentos de trabajo, por consiguiente, deben contener tres secciones como mínimo: planificación, ejecución e información.

Los documentos de trabajo sirven como vínculo de conexión entre el trabajo de campo y el informe de auditoría, y tienen que ser lo bastante completos y detallados como para permitir una comprensión de la auditoría. Por lo tanto, tienen que contener las pruebas acumuladas en apoyo de las opiniones, las conclusiones y los análisis que apoyan las recomendaciones del informe.

Los documentos de trabajo organizan y facilitan el acceso a la documentación probatoria, y de este modo:

- ayudan en la planificación y la realización de la auditoría;
- facilitan la dirección eficaz de las auditorías individuales y de la tarea de auditoría en su conjunto;
- colaboran en la supervisión y revisión del trabajo de auditoría; y
- registran las pruebas resultantes del trabajo de fiscalización realizado en apoyo de la opinión de auditoría.

El auditor debe adoptar los procedimientos apropiados para mantener la confidencialidad y la custodia segura de los documentos de trabajo, y debe conservarlos durante el período suficiente para cumplir los requisitos legales y profesionales de conservación de registros.

5. Es mejor ser vagamente correcto que estar equivocado con exactitud

Rara vez es posible que los auditores del rendimiento obtengan toda la información que necesitan. Los datos disponibles pueden ser inexactos, incompletos o contradictorios. En consecuencia, los auditores tienen que ser creativos para encontrar datos que describan con una corrección mínimamente razonable lo que aquellos están buscando. Quizás se pueda obtener estimaciones bien fundamentadas, o puede haber otros medios de hallar datos que sean útiles para el análisis práctico y la evaluación global. Datos menos precisos –combinados con deducciones lógicas y otras informaciones- a veces podrían bastar; por ejemplo, si lo que se desea es describir tendencias. Otra posibilidad consiste en que las entidades fiscalizadas y demás implicados confirmen que los datos menos precisos que se recogen proporcionan una imagen razonable y correcta de la realidad, es decir, la información recogida puede utilizarse como prueba de un tipo u otro, y como base de posteriores análisis y conclusiones generales.

La recogida de datos es siempre un compromiso entre el ideal (la mejor solución) y la realidad (la segunda o tercera mejor solución). De hecho, unas ambiciones demasiado elevadas en la búsqueda de datos completos, precisos y exactos pueden perjudicar la eficacia de una auditoría del rendimiento. Los esfuerzos por lograr exactitud pueden entrar en conflicto fácilmente con la ambición de realizar un análisis inteligente. La necesidad de exactitud, por consiguiente, siempre debe tener en cuenta aquello que es razonable, económico y pertinente a los efectos de la recogida de datos.

En consecuencia, en todos los casos los auditores del rendimiento deben tratar de ser prácticos en sus esfuerzos para recoger, interpretar y analizar datos. Es importante, sin embargo, que el lector del informe de auditoría esté informado acerca de la calidad de todas las informaciones que han sido recogidas, y de la forma en que han sido reunidas. Esto resulta incluso más decisivo en el caso de enfrentarse con datos menos precisos. Los auditores sólo deben extraer aquellas conclusiones que sean permitidas por la calidad de los datos.



Comunicación y aseguramiento de calidad

Relaciones externas y relaciones con las entidades fiscalizadas

El establecimiento de buenas y apropiadas relaciones con la entidad fiscalizada a menudo constituye un factor clave para el logro de auditorías eficaces y eficientes de los programas de la Administración o de un programa o una función de una entidad fiscalizada. El desarrollo y el resultado de la auditoría mejorarán si el equipo de auditoría consigue un contacto adecuado y fomenta la confianza, manteniendo un enfoque plenamente profesional a lo largo de la auditoría.

El personal de la EFS debe tratar de mantener buenas relaciones con todos los implicados, promover un flujo libre y franco de información, y llevar a cabo debates en una atmósfera de mutuo respeto y comprensión. La EFS tiene que utilizar con prudencia su capacidad de acceso a la información, y prestar la atención debida a las responsabilidades operativas en curso. La EFS deberá notificar con una antelación razonable a las entidades fiscalizadas su propósito de iniciar una auditoría, y tendrá que debatir el alcance general del estudio con los directivos pertinentes.

Relaciones con las entidades fiscalizadas

El director de la auditoría a cargo del estudio –o el líder del proyecto– es el que, normalmente, establece el contacto inicial con la(s) entidad(es) fiscalizada(s) para comunicarle(s) cuestiones como las siguientes:

- los objetivos, calendario, duración y tipo de fiscalización que va a efectuarse;
- las oficinas o regiones que se tiene la intención de visitar; y
- los nombres, cargos, números de teléfono, etc. del personal de auditoría y de una persona de contacto oficial dentro de la EFS con respecto a la auditoría.

Los objetivos de las reuniones o conferencias en el proceso inicial son:

- Establecer acuerdos adecuados de enlace en los niveles de dirección y de trabajo, que abarquen acuerdos para realizar gradualmente informes sobre posibles resultados;
- Garantizar que la(s) entidad(es) fiscalizada(s) comprende(n) claramente los objetivos y procesos de fiscalización, lo cual incluye una descripción de las capacidades de acceso y la protección de la confidencialidad;
- Describir las responsabilidades de la(s) entidad(es) fiscalizada(s) y aclarar las consultas o los malentendidos que puedan tener la(s) entidad(es) fiscalizada(s); y
- Llevar a cabo acuerdos administrativos referentes al equipo de auditoría, tales como acceso a los edificios, personal, archivos, sistemas y datos.

Al final de cada auditoría, deberá concertarse una entrevista de salida con los directivos de la(s) entidad(es) fiscalizada(s), por ejemplo para

- Debatir los resultados, conclusiones y recomendaciones provisionales de la auditoría, con la dirección de la entidad fiscalizada, y recibir los comentarios de la dirección sobre aquellos;
- Dar a la entidad fiscalizada la oportunidad de corregir los malentendidos y poner en tela de juicio las conclusiones y los resultados de la auditoría.

Sistemas de aseguramiento de calidad y de control de calidad

Las normas de auditoría de la INTOSAI estipulan que la EFS debe establecer sistemas que confirmen que los procesos de aseguramiento de una calidad integral han funcionado de modo satisfactorio; garantizan la calidad del informe de auditoría; y aseguran las mejoras de calidad y evitan la repetición de los puntos débiles. La EFS debe poner en práctica políticas y procedimientos de aseguramiento/control de calidad tanto en la EFS como en cada auditoría. El aseguramiento de calidad hace referencia a políticas, sistemas y procedimientos establecidos por la EFS para mantener un nivel elevado en la actividad de fiscalización. También se refiere a los requisitos aplicables a la dirección de los encargos de fiscalización en el día a día. El control de calidad, en cambio, hace referencia a las revisiones efectuadas para evaluar el sistema de aseguramiento de calidad o los proyectos de fiscalización ejecutados.



Actividades de aseguramiento de calidad de la EFS

Como parte de las obligaciones legales y profesionales de la EFS ésta debe establecer y apoyar los adecuados sistemas de aseguramiento de calidad. Los sistemas abarcan la estructura, las políticas y los procedimientos diseñados para proporcionar a la EFS el adecuado aseguramiento de que el trabajo efectuado por la EFS cumple los requisitos y las normas profesionales. Las actividades de aseguramiento de calidad incluyen lo siguiente:

- Garantizar la calidad de la planificación; hay que revisar la planificación de las tareas seleccionadas para asegurar que se presta la consideración adecuada a todas las materias consideradas como esenciales.
- Garantizar la calidad del trabajo en curso; el trabajo en curso debe estar sujeto a una revisión continuada. Esta revisión es esencial para el mantenimiento de la calidad de las tareas de auditoría, y para promover el aprendizaje y la retroalimentación.
- Garantizar la calidad de la auditoría finalizada; todas las tareas acabadas deberán revisarse antes de firmar los informes.

Los procedimientos de aseguramiento de calidad deberán diseñarse de un modo que garantice que todas las auditorías se llevan a cabo de conformidad con las normas de auditoría pertinentes. Los objetivos de los procedimientos de aseguramiento de calidad deben incluir:

- la competencia y la honradez profesional,
- la supervisión y la asignación de personal a las actividades,
- orientación y asistencia,
- evaluación de los clientes, y
- adjudicación de responsabilidades administrativas y técnicas.

Las políticas y los procedimientos generales de aseguramiento de calidad de la EFS deberán darse a conocer a su personal de un modo que permita un aseguramiento razonable de que las políticas y los procedimientos se comprenden y se ejecutan. Éstos son algunos de los hechos y elementos del trabajo de fiscalización que exigen una atención especial por parte de los directores de la auditoría y de los directores de la EFS:

Planificación de la auditoría y del presupuesto

El director de la auditoría debe tener en cuenta factores tales como la calidad, los recursos y el calendario en la planificación de la auditoría. Los presupuestos consisten en asignaciones a salarios, viajes, consultores y otros costes directos.

Utilización de consultores

Si la EFS busca el asesoramiento de expertos externos, las normas de ejercicio de la debida atención y la confidencialidad de la información se aplicarán a estos casos.

Supervisión y ejecución de la auditoría

Los directores deberán garantizar que las auditorías se llevan a cabo dentro de los límites presupuestarios y temporales, ampliando el presupuesto en caso necesario. El director de la auditoría debe ser consciente de los riesgos que ponen en peligro la conclusión de la fiscalización en el momento fijado, y garantizar que el trabajo de auditoría es pertinente para los objetivos y el alcance de la auditoría. El desarrollo del proceso de recogida de datos y del trabajo de análisis tiene que someterse a control. El director de la auditoría debe garantizar que los equipos de auditoría están capacitados para mantener relaciones correctas y adecuadas con la(s) entidad(s) fiscalizada(s) y otros implicados.

Información sobre el avance e información sobre la auditoría

El director de la auditoría deberá informar a la dirección de la EFS sobre el avance de la auditoría, donde figuren recomendaciones acerca de acciones correctoras en caso necesario. El director también debe garantizar que los informes de auditoría del rendimiento cumplan las normas de información.

Programa de revisión del aseguramiento de calidad – revisiones externas e internas

Un programa de revisión del aseguramiento de calidad consiste en una serie de revisiones externas e internas sobre las actividades efectuadas por la EFS: evalúa la calidad general del trabajo que se ha llevado a cabo, y abarca diversos temas y perspectivas. Por consiguiente, el programa tiene que ser flexible. Los resultados del programa deberán comunicarse a la dirección de la EFS como mínimo una vez al año (con un elevado volumen de auditorías del rendimiento). Una revisión de aseguramiento de calidad puede examinar la fidelidad con que se pongan en práctica las políticas y los procedimientos, e identificar áreas donde exista la oportunidad de efectuar mejoras en estos procedimientos y políticas, o evaluar la calidad del trabajo realizado para cumplir los objetivos especificados o satisfacer las perspectivas de los implicados. Las revisiones de aseguramiento de calidad tratarán



normalmente tanto la fidelidad a los procesos especificados como la calidad del trabajo realizado. El informe sobre el programa de revisión del aseguramiento de calidad deberá resumir los resultados de todas las revisiones, incluyendo las tareas seleccionadas (cantidad y tipo), los resultados y las posibles recomendaciones.

Aseguramiento de calidad y desarrollo de la calidad

Es importante que todas las actividades de aseguramiento/control de calidad tengan un alto grado de legitimación entre los auditores, y que los procedimientos y sistemas no sean demasiado complicados. Además de las actividades de aseguramiento y control de la calidad, quizás la manera más eficaz de promover la calidad en el trabajo de auditoría consiste en seleccionar personal competente y crear condiciones de trabajo que (i) estimulen el desarrollo de la calidad, (ii) mejoren la apertura y la delegación dentro de la organización, y (iii) alienten el sentido de responsabilidad propio de los auditores. En una actividad basada en la información y de carácter profesional como la auditoría del rendimiento, suele ser más importante apoyar a los equipos de auditoría en su trabajo, en vez de supervisarlos en el sentido tradicional del término.



Auditoría del rendimiento y tecnología de la información

Introducción⁷⁹

La tecnología de la información (TI) está siendo utilizada cada vez más en la planificación, la ejecución y el control de programas dentro del sector público. Compartir o integrar información entre organismos plantea temas tales como el riesgo de infracciones de la seguridad y el manejo no autorizado de información. Los auditores no sólo deben conocer los usos de la TI sino también desarrollar estrategias y técnicas que aseguren a los interesados la rentabilidad del uso de la TI, la seguridad de los sistemas, la existencia de los adecuados controles del proceso, y la integridad y exactitud de los outputs. Con anterioridad era frecuente que la auditoría del rendimiento se centrara en cuestiones tales como la planificación, el desarrollo y el mantenimiento de sistemas individuales de TI. En la actualidad la perspectiva es más amplia. Los sistemas de TI se consideran primordialmente como componentes importantes en todos los programas de la Administración (gobierno electrónico). El cambio de perspectivas tiene consecuencias para la auditoría del rendimiento en el área de la tecnología de la información.

El valor de los buenos sistemas de TI consiste en que pueden mejorar la economía, la eficiencia y la eficacia de los programas existentes y contribuir a la mejora de los servicios públicos. Los sistemas de TI podrán constituir un mecanismo eficiente y eficaz de realización de programas. Disponen del potencial necesario para prestar los servicios actuales a un precio más reducido, y proporcionan una gama de servicios adicionales, entre los que se incluyen la información sobre el rendimiento de los programas, con una eficiencia, una seguridad y

⁷⁹ Este apéndice se basa en documentos procedentes del Comité de TI de la INTOSAI, y en las directrices de auditoría del rendimiento propuestas por la ASOSAI. También se ha tenido en cuenta la experiencia de EFS individuales.

una capacidad de control mayores que las existentes en los sistemas manuales. Sin embargo, los sistemas de TI también pueden provocar importantes errores sistémicos, con un influjo sobre el rendimiento del organismo público mucho mayor del que se daría en los sistemas manuales.

Este apéndice pone de relieve diversas consideraciones importantes para la auditoría del rendimiento en un entorno de TI, y no se propone sustituir las directrices detalladas que las EFS necesiten crear para evaluar el entorno de TI de las entidades fiscalizadas.

El enfoque de la auditoría del rendimiento en un entorno de TI deberá abarcar los siguientes procesos interrelacionados:

- Comprender los sistemas de TI de las entidades fiscalizadas y determinar su importancia para el objetivo de la auditoría del rendimiento,
- Identificar el grado de fiscalización de los sistemas de TI requerido para lograr el objetivo de la auditoría del rendimiento (p. ej. fiscalización de los procesos de inversión en TI y sus vinculaciones con las estrategias empresariales, fiscalización del desarrollo de sistemas; auditoría de los controles del entorno y de las aplicaciones) y emplear auditores especializados en sistemas de información/TI para llevar a cabo la tarea; y
- desarrollar y utilizar, en su caso, técnicas de auditoría asistida por ordenador para facilitar la auditoría.

Una auditoría del rendimiento en un entorno de TI deberá:

- Evaluar si los sistemas de TI mejoran la economía, la eficiencia y la eficacia de los objetivos del programa y de su dirección, sobre todo en relación con la planificación, la ejecución, el control y la retroalimentación referentes a los programas.
- Determinar si los resultados del sistema cumplen los parámetros establecidos de realización de calidad, servicio y coste;
- Identificar las deficiencias en los sistemas de información y los controles de IT, y las consecuencias resultantes sobre la eficiencia, economía y eficacia del rendimiento;
- Comparar las prácticas de desarrollo y mantenimiento de los sistemas de TI de la entidad fiscalizada con las principales prácticas y normas;
- Comparar la planificación estratégica de TI, la gestión de riesgos y las prácticas de gestión de proyectos de la entidad fiscalizada con las principales prácticas y normas, incluidas las prácticas de gobernanza empresarial.



Un modelo de alto nivel para fiscalizar la utilización de TI

Al fiscalizar la utilización de TI en programas empresariales, el auditor necesita centrarse en determinados aspectos. En sentido amplio, es posible identificar los componentes siguientes en un modelo de alto nivel para fiscalizar cuestiones de TI:

- Los requisitos de la Administración y otras exigencias referentes a la utilización de TI en los servicios de la Administración pública.
- Las estrategias de mejora de actividades y de procesos de decisión basados en TI por parte de la Administración y referentes a proyectos de inversión en mejora de actividades de la Administración tomando como base la TI (ejecución de la TI).
- Proyectos de desarrollo de la Administración, ejecución y mantenimiento de actividades/programas basados en TI, sistemas de TI e infraestructura de TI, incluidos aspectos de seguridad, honradez, control, etc.
- Utilización de los sistemas de TI por parte de los clientes, incluidos los aspectos de capacidad de uso y la interacción entre usuarios y sistemas de TI.
- La eficacia a largo plazo de los sistemas de TI y el apoyo de la TI a los programas empresariales (rentabilidad de la utilización de TI).
- El apoyo de diferentes protagonistas en cuestiones relacionadas con la TI y entregadas a organismos de la Administración pública, incluidos temas como por ejemplo normas de TI, tecnología de la TI, etc.
- Los principales protagonistas que influyen sobre la Administración y sus organismos en cuestiones relacionadas con la TI, por ejemplo tendencia de la TI, conocimientos sobre TI, etc.

Aspectos del rendimiento de la fiscalización en un entorno de TI

En muchos casos el tema más importante de la auditoría consiste en determinar si el sistema de TI ha mejorado la eficiencia con la que la entidad fiscalizada gestiona sus programas, y si el sistema de TI tiene consecuencias beneficiosas para los implicados.

También puede esperarse que el auditor evalúe si los sistemas de TI han facilitado una gestión mejorada del programa. Éstas son algunas de las áreas que hay que tomar en consideración:

- La vinculación del proceso de inversión en TI –especialmente el sistema de innovación de la entidad fiscalizada para crear, procesar y decidir acerca de las propuestas de inversión en TI- con los procesos de estrategia empresarial, dirección y planificación;
- La TI debe apoyar los objetivos y la estrategia empresarial de la entidad fiscalizada y, por consiguiente, es parte integrante de sus operaciones;
- Las actividades de TI exigen un personal de alta cualificación;
- La contribución de la TI a las actividades se mide en términos de eficiencia operativa;
- Es posible que las ventajas de la TI no se consigan sin la realización de los cambios adecuados; y
- Quizás resulten más difíciles de aplicar las mediciones habituales de la rentabilidad.

Además de evaluar si los sistemas de TI son rentables, también cabe esperar que el auditor del rendimiento mida si el entorno de TI ha contribuido a la transparencia, la rendición de cuentas y la adecuada gobernanza.

La auditoría también puede contener temas de TI más especializados, p. ej. desarrollo de sistemas de TI y su gestión operativa.

Una auditoría del rendimiento que implique desarrollo de sistemas de TI

Una auditoría del rendimiento que implique el desarrollo de sistemas de TI deberá determinar si la entidad fiscalizada

- Posee la adecuada aprobación ejecutiva para el desarrollo del sistema de TI, es decir, la dirección de la TI se ajusta a la gobernanza empresarial de la entidad fiscalizada;
- Tiene instalados los procesos apropiados de dirección de proyectos que sirvan para gestionar el proyecto;
- Ha cumplido los objetivos requeridos de tiempo, coste, funcionamiento de sistemas y rentabilidad;
- Emplea una metodología apropiada de desarrollo de sistemas; y
- Tiene instalados procesos, incluida la implicación de auditores internos, que garanticen que el nuevo sistema incluye todos los controles e itinerarios de auditoría que sean necesarios, y es probable que cumpla los requisitos de la entidad fiscalizada y los implicados en ésta.



La auditoría del rendimiento con sistemas operativos de TI

En la lista siguiente aparecen algunos de los aspectos más importantes que se espera que tome en consideración el auditor, y que deberán ser modificados en la forma requerida por la entidad específica que se fiscalice:

- la dirección estratégica y operativa de TI, incluida la seguridad de que la TI está incluida en la gobernanza empresarial general de la entidad fiscalizada;
- la dirección de proyectos de TI, incluido el historial de la entidad fiscalizada en el cumplimiento de los plazos legislativos y de otras clases;
- las prácticas de dirección de riesgos en relación con la TI;
- diseño, desarrollo y controles de mantenimiento de los sistemas de TI;
- cumplimiento de las normas, incluidas las normas externas;
- controles de aplicación;
- controles de proceso, incluidos los itinerarios de fiscalización;
- acuerdos de continuidad empresarial;
- integridad de los datos, que incluye el muestreo de datos (posiblemente utilizando técnicas de auditoría asistidas por ordenador (CAAT));
- controles de acceso y seguridad física y lógica de redes y ordenadores, incluidos cortafuegos de Internet;
- controles para protegerse del software ilegal;
- dirección y medición del rendimiento; y
- otros asuntos que surjan durante la auditoría.

Al efectuar la evaluación el auditor podrá:

- revisar archivos y otros documentos pertinentes para el desarrollo y el funcionamiento de los sistemas de TI;
- utilizar un paquete de software adecuado para probar los controles centrales y en red del sistema informático;
- probar una muestra de transacciones (incluido el uso de CAAT) para validar los sistemas y controles pertinentes; y
- entrevistar al Auditor General y a los miembros clave del personal.

Planificación

Como ocurre en toda auditoría, es necesario planificar la auditoría del rendimiento en un entorno de TI. El proceso de planificación debe integrar los objetivos de la auditoría en los objetivos de la entidad fiscalizada referentes a la adopción/introducción de sistemas de TI, y deberá incluir aspectos de la fiscalización relacionados con la seguridad, los controles y la rentabilidad. La fase de planificación también tiene que identificar los sistemas de TI, sus funciones en los programas, los sistemas informáticos y los paquetes de software utilizados por la entidad fiscalizada. Durante esta fase los auditores también necesitan identificar los principales riesgos potenciales de los sistemas de TI.

La auditoría del rendimiento en un entorno de TI requiere competencias especializadas, y hay que dedicar a esta tarea un personal formado de manera específica en competencias de TI, sistemas de información, auditoría y contabilidad. Quizás sean necesarios los servicios de consultores externos para las áreas técnicas más especializadas. La EFS también necesita tomar en consideración la adquisición de las herramientas apropiadas de hardware y software. El personal de la EFS requerirá una amplia formación para mantenerse al día de los avances tecnológicos y de las técnicas de fiscalización de la TI.

Técnicas de Auditoría Asistidas por Ordenador

Los auditores están utilizando cada vez más las Técnicas de Auditoría Asistida por Ordenador (CAAT). Estas técnicas utilizan programas de software adaptados específicamente para ayudar en la ejecución de la auditoría. Pueden utilizarse para el muestreo de datos de transacciones del sistema y para probar el sistema en conjunto. Las herramientas de CAAT pueden desarrollarse para:

- acceder y extraer información de las bases de datos de la entidad fiscalizada;
- totalizar, resumir, clasificar, comparar y seleccionar a partir de grandes volúmenes de datos de conformidad con criterios específicos;
- tabular, comprobar y realizar cálculos sobre los datos;
- llevar a cabo muestreos, procesos estadísticos y análisis;
- facilitar informes diseñados para satisfacer determinadas necesidades de auditoría;



- facilitar la planificación y el control de la auditoría, p. ej. documentos de trabajo de auditoría electrónica que apoyen una indexación, una revisión y una información eficaces;
 - realizar encuestas a través de cuestionarios por Internet;
 - incrementar el análisis de las pruebas y los resultados de la auditoría.
- Las CAAT pueden utilizarse para recoger datos, validar los procesos del programa o analizar los datos. Los auditores deberán desarrollar estas técnicas y formar al personal de la entidad fiscalizada. Estas herramientas automatizadas de fiscalización deben desarrollarse/modificarse teniendo presente el entorno de TI en la entidad fiscalizada y los objetivos de la auditoría. Las CAAT también pueden utilizarse en las auditorías del rendimiento tanto en entornos de TI como fuera de ellos.

Información

El informe de auditoría del rendimiento debe elaborarse con el propósito de reducir al mínimo el uso de terminología técnica para que la TI sea fácil de entender por la dirección, los miembros del poder legislativo y el público en general. Cuando el uso de términos técnicos sea inevitable, deberán explicarse. Los informes de auditoría deberán publicarse en los sitios web de la EFS o en CD, para que los informes tengan una amplia distribución.



Auditorías del rendimiento en actividades con una perspectiva ecológica

1. Introducción

A lo largo de los últimos 20 años la conciencia general acerca de los temas ecológicos ha crecido rápidamente, y se ha otorgado un relieve especial a materias como la disminución de la capa de ozono, la destrucción de los bosques tropicales y el calentamiento global. El conocimiento y la experiencia cada vez mayores que se han adquirido acerca de los asuntos medioambientales durante este período han llevado a replantear la función y las responsabilidades de las Administraciones públicas (nacionales y locales, y sus organismos vinculados) y las empresas. Éstos son algunos de los cambios decisivos que se han producido:

- El incremento de las reglamentaciones ecológicas por parte de las autoridades estatales o locales.
- El coste creciente de la protección ecológica tanto en el sector privado como en el público. Han aumentado los recursos que gastan ambos sectores en el control de la contaminación, y las entidades empresariales y públicas están buscando las maneras más rentables de afrontar estas cuestiones.
- La conciencia ecológica de las entidades financieras, nacionales e internacionales. La presión y los controles a que están sometidas estas entidades impulsan a Administraciones y empresas a prestar una atención más profunda a los temas ecológicos.
- Después de la Conferencia sobre el Medio Ambiente celebrada por las Naciones Unidas en Río de Janeiro, los gobiernos y las empresas de todo el mundo han mostrado mayor preocupación por el desarrollo sostenible.

El creciente interés en que las organizaciones que dañan el medio ambiente tengan que rendir cuentas de sus actos ha llevado a exigir que

se informe acerca de las consecuencias de dichos actos. A su vez, han crecido las expectativas de que las declaraciones efectuadas en estos informes ecológicos estén obligadas a someterse a una fiscalización independiente. Debido a las implicaciones que tales expectativas tienen para las EFS, la INTOSAI se hizo cargo de esta cuestión.

En el XV INCOSAI, en El Cairo (1995), se decidió que, utilizando como base las Normas de Auditoría de la INTOSAI, el Grupo de Trabajo sobre Auditoría Ecológica de la INTOSAI crease una guía que contuviese directrices y metodologías para la realización de auditorías con una perspectiva ecológica. El resultado del trabajo, “Orientación para la Ejecución de Auditorías de Actividades con una Perspectiva Medioambiental”, fue aprobado en el XVII INCOSAI, en Seúl (2001).⁸⁰ El propósito de la guía es proporcionar a las EFS una base de comprensión de la naturaleza de dicha fiscalización, tal como se ha desarrollado hasta ahora en el ámbito de la Administración pública. Esta base aspira a constituir un punto de partida a partir del cual crear un enfoque que permita el cumplimiento satisfactorio de las obligaciones de auditoría ecológica en el contexto de la jurisdicción correspondiente a cada EFS.

El término “auditoría ecológica” es una etiqueta cómoda que suele utilizarse para describir multitud de actividades –por ejemplo, auditorías de dirección, certificación de productos, medidas de control de la Administración y muchas otras– que tienen escasa o ninguna relación con una auditoría externa. A menudo las EFS también llevan a cabo actividades que, por definición, no son auditorías, pero contribuyen a una mejor Administración pública. En este apéndice el término “auditoría ecológica” se emplea exclusivamente en el contexto de la fiscalización externa independiente.

En el XV INCOSAI (El Cairo) se acordó que la auditoría ecológica, en principio, no es diferente del enfoque de fiscalización tal como lo practican las EFS, y puede abarcar todos los tipos de auditoría. En este contexto la fiscalización puede dedicarse, por ejemplo, a establecer cuáles son los activos y pasivos ecológicos, el cumplimiento de la legislación y los convenios-nacionales e internacionales- y las medidas instituidas por la entidad fiscalizada para promover la economía, la eficiencia y la eficacia. Por consiguiente, a veces resulta más fácil referirse a la auditoría del rendimiento con una perspectiva ecológica.

⁸⁰ Esta breve presentación se basa en gran medida en dicha guía y en otros documentos e informes del Grupo de Trabajo sobre Auditoría Ecológica de la INTOSAI. También se ha tenido en cuenta la experiencia de EFS individuales.



2. Aplicación del Código de Ética y las Normas de Auditoría de la INTOSAI

El Código de Ética y las Normas de Auditoría de la INTOSAI reflejan un consenso acerca de las mejores prácticas entre las EFS. Por lo tanto, es evidente que las normas codifican las prácticas profesionales de general aceptación, que se aplican en la realización de auditorías externas independientes, lo cual también puede incluir la auditoría de actividades con una perspectiva ecológica. De ello se deduce que una EFS -en la medida más amplia que sea adecuada- debe tener en cuenta las Normas de Auditoría de la INTOSAI al planificar, realizar e informar sobre una auditoría ecológica.

2.1 El postulado básico de pertinencia y sus consecuencias para la auditoría del rendimiento con una perspectiva ecológica

La EFS debe tomar en consideración el cumplimiento del Código de Ética y las Normas de Auditoría de la INTOSAI en todas las materias que se definan como importantes. Cada EFS tiene que implantar una política que garantice que las auditorías ecológicas sean de alta calidad. La EFS debe reconocer la naturaleza global de los asuntos ecológicos y promover auditorías del rendimiento con una perspectiva ecológica.

Los programas o entidades de la Administración que ejercen un influjo sobre el medio ambiente pueden clasificarse en los tres grupos siguientes:

- Programas y entidades cuyas actividades afectan directa o indirectamente al medio ambiente.
- Programas o entidades cuyas actividades pueden afectar directa o indirectamente la formulación de políticas y reglamentaciones ecológicas, en el ámbito internacional, nacional o local.
- Programas o entidades cuyas tareas implican la capacidad de supervisar y controlar las actividades medioambientales de otras.

La Administración es la responsable de determinar qué información necesita para comprobar que está cumpliendo sus objetivos ecológicos. Además, las autoridades ejecutivas (los organismos de la Administración) y sus directivos son directamente responsables de la corrección y suficiencia de la información sobre el influjo de la entidad sobre el medio ambiente, ya sea en lo relacionado con el rendimiento financiero, los activos o pasivos, el cumplimiento de la legislación u otras disposiciones relacionadas con su rendimiento.

Sin embargo, es probable que surjan en la práctica situaciones donde no exista la legislación pertinente que ordene la divulgación de la información ecológica pertinente, o en las que no se comuniquen tal información por algún otro motivo. En ese caso la EFS deberá informar de esta carencia, y también puede tomar en consideración los posibles efectos que tenga sobre su informe de auditoría.

El ámbito completo de la auditoría del sector público, de regularidad (financiera y de cumplimiento) y auditoría del rendimiento, se aplica asimismo a la auditoría ecológica. La auditoría del rendimiento de las actividades ecológicas puede evaluar, por ejemplo:

- si los programas ecológicos están adecuadamente preparados,
- si las políticas y los programas ecológicos se llevan a cabo de un modo económico, eficiente y eficaz,
- si los programas ecológicos se controlan y evalúan de forma apropiada,
- si los programas ecológicos son eficaces.

La auditoría ecológica añade un desafío especial a las funciones en expansión de los auditores y a la responsabilidad de éstos de mejorar y desarrollar nuevas técnicas y metodologías para verificar si la entidad fiscalizada está utilizando medidas del rendimiento razonables y válidas.

2.2 Las normas generales de auditoría de pertinencia y sus consecuencias

El auditor y la EFS deben ser, y debe considerarse que son, independientes y objetivos en la realización de auditorías ecológicas. El auditor y la EFS deben poseer asimismo la competencia requerida. Cuanto más amplio es el mandato de la EFS y cuanto más discrecional es su naturaleza, más compleja será la tarea de garantizar la calidad de la gestión en todo el mandato. Esto se aplica directamente a la auditoría ecológica y a menudo puede conseguirse mediante el empleo de equipos u obteniendo la colaboración especial de expertos en ese campo. Si la EFS utiliza expertos medioambientales externos, debe tener el cuidado oportuno para asegurarse de la competencia de éstos.

Las EFS y sus auditores y otras personas que lleven a cabo auditorías ecológicas deben demostrar un adecuado conocimiento tanto de las cuestiones medioambientales como de la auditoría del rendimiento/la evaluación de programas.



2.3 Normas de trabajo de campo y de información

El auditor debe planificar la auditoría de un modo que garantice una fiscalización de alta calidad, y recoger información acerca del programa o de la entidad fiscalizada. En su caso, esto debe incluir asimismo información ecológica pertinente, por ejemplo:

- Leyes y reglamentaciones pertinentes
- Metas y objetivos fijados por el Parlamento o la Administración
- Las políticas, los objetivos y las prácticas establecidos por las entidades que van a fiscalizarse
- La existencia de activos y pasivos ecológicos, y los cambios que puedan haber ocurrido en ellos durante el período sometido a revisión.

El objetivo y el alcance de la auditoría ecológica deben definirse con claridad. Las necesidades específicas de la auditoría ecológica pueden exigir procedimientos adicionales para que puedan llevarse a cabo. Quizás resulte aconsejable apelar a especialistas de la EFS para revisar la planificación y el trabajo de campo desde una perspectiva ecológica.

3. Desarrollo de métodos y prácticas

Una EFS puede emprender auditorías ecológicas en virtud de su mandato de llevar a cabo auditorías de regularidad o del rendimiento. En las auditorías del rendimiento existen como mínimo cinco tipos distintos de centros de atención ecológica:

- Auditorías del control por parte de la Administración del cumplimiento de las leyes ecológicas,
- Auditorías del rendimiento de los programas ecológicos de la Administración,
- Auditorías del influjo ecológico de otros programas de la Administración,
- Auditorías de los sistemas de gestión del medio ambiente, y
- Evaluaciones de los proyectos de políticas y programas ecológicos.

Como la EFS no puede fiscalizar todos los programas o entidades implicados en esta cuestión, necesitará diseñar cuidadosamente una metodología que le permita extraer conclusiones fundamentadas sobre la forma en que una función o una actividad determinada se ejecuta en el país. Algunas de las herramientas que pueden emplearse son las visitas de campo, los cuestionarios y el muestreo estadístico.

3.1 Fiscalización del control por parte de la Administración pública

En muchos países existe un ministerio o departamento del medio ambiente (u otro órgano del poder ejecutivo) que se encarga de garantizar que las entidades públicas y/o privadas cumplen correctamente las leyes y los objetivos ecológicos. Estas leyes pueden encargar al ministerio de medio ambiente actividades de este tipo:

- Expedir autorizaciones que limiten la cantidad o la concentración de los vertidos contaminantes,
- Controlar el cumplimiento de esas autorizaciones,
- Controlar la situación del medio ambiente con objeto de identificar otras posibles infracciones de la reglamentación,
- Colaborar en la interpretación de la reglamentación, y proporcionar otras ayudas a las entidades reguladas para ayudarlas en su labor de cumplimiento, y
- Exigir la aplicación de las normas cuando se produzcan infracciones.

En algunos casos la Administración federal (nacional), estatal o de otros niveles puede delegar estas responsabilidades reguladoras del medio ambiente. Además, otros tipos de departamentos o ministerios -por ejemplo el ministerio de transportes o el de agricultura- pueden ejercer asimismo determinadas responsabilidades reguladoras del medio ambiente. A menudo se encarga a la EFS que examine en qué medida estos otros ministerios ejercen sus responsabilidades ecológicas.

Los datos necesarios para apoyar los resultados y las conclusiones quizás estén en una localización central y puede disponerse de ellos con facilidad. Lo más habitual, sin embargo, es que haya que recoger información importante en diversos lugares y en numerosas entidades tanto públicas como no gubernamentales. Una EFS debe ser consciente de que en muchos países se ha demostrado que los datos de cumplimiento de las reglamentaciones ecológicas son particularmente susceptibles a los errores. La inexistencia de datos ecológicos fiables puede convertirse en sí misma en un mensaje central del informe de la EFS.

3.2 Fiscalización del rendimiento

Una Administración puede estar facultada por la legislación u otra autoridad para llevar a cabo (o financiar a otras entidades para que lleven a cabo) diversos programas o actividades con objeto de proteger o mejorar el medio ambiente. Dicho programa o actividad:

- Puede ser responsabilidad de un ministerio, un departamento o uno o varios organismos de la Administración con un interés particular en el medio ambiente, o



- Puede ser responsabilidad, por ejemplo, de un departamento o un organismo de la Administración para la agricultura, a través de un programa de asistencia a los agricultores para que adopten prácticas que reduzcan al mínimo la contaminación.

Para una EFS puede resultar útil identificar los acuerdos internacionales en materia ecológica que hayan sido aprobados por el gobierno, y a continuación, identificar qué programas se han establecido para ponerlos en práctica. Hay que tener cuidado en la selección y la configuración de la auditoría de un programa ecológico de la Administración. Una EFS también puede considerar la posibilidad de centrar la atención en un único instrumento político principal, o en muchos instrumentos políticos diferentes. Al seleccionar una auditoría del rendimiento la EFS tiene que prestar una atención particular a la disponibilidad de datos suficientes, pertinentes y fiables. Al planificar la auditoría, la EFS deberá tomar en consideración los riesgos y la importancia del programa o actividad de la Administración, teniendo en cuenta los recursos implicados, la importancia del problema ecológico que va a tratarse, y la magnitud del efecto al que se aspira. Los auditores deben estudiar también si existen indicios de problemas de eficiencia y eficacia en el área que vaya a estudiarse.

Al considerar el ámbito y la metodología de fiscalización habrá que referirse a la disponibilidad de criterios de auditoría, sobre todo cuando el programa no está sujeto a requisitos legales. La EFS puede identificar maneras de comparar las actividades del programa con la mejor práctica de gestión, o con las prácticas utilizadas en programas ecológicos similares en el mismo país o en otros lugares. La EFS también puede informar sobre los logros del programa a lo largo del tiempo, en comparación con las metas propias del programa, o las metas o los puntos de referencia establecidos por expertos.

El auditor debe tener presente que los programas ecológicos pueden pretender influjos que:

- sean, cada uno de ellos, de pequeñas dimensiones, pero que en conjunto influyan a gran escala,
- tarden mucho tiempo en manifestar efectos apreciables, y
- se vean afectados por factores externos importantes (condiciones meteorológicas, etc.)

3.3 Fiscalización del influjo ecológico de otros programas de la Administración

Además de los programas cuyo fin principal sea proteger o mejorar el medio ambiente, todas las actividades afectan de un modo u otro al medio ambiente a través de su utilización de recursos o las consecuencias de sus demás actividades. Algunos programas de la Administración producen influjos significativos, que pueden ser positivos o negativos, voluntarios o involuntarios.

Los influjos ecológicos de las actividades pueden destacarse como parte de una auditoría del rendimiento de amplio espectro -sobre la economía, la eficiencia y la eficacia de una actividad de la Administración- o mediante un estudio de ámbito reducido que se centre exclusivamente en los influjos ecológicos.

La EFS puede revisar la adecuación de:

- La descripción del programa o actividad, su entorno y las condiciones de la base de referencia,
- La integridad de la gama de influjos clave que se hayan identificado,
- Los datos utilizados para evaluar la probabilidad de los influjos y su escala prevista, y
- Las propuestas de medidas para contrarrestar los influjos.

La EFS quizás desee comprobar por sí misma qué influjos puede tener sobre el medio ambiente una actividad de la Administración, su escala probable, y los valores que puedan asignarse a sus costes y beneficios. Los debates con expertos y las búsquedas de bibliografía permiten identificar las metodologías de evaluación que se emplean habitualmente. Puede resultar útil asimismo identificar y solicitar opiniones a los interesados decisivos (p. ej. residentes en el área afectada por la actividad, grupos claves de intereses ecológicos, y las organizaciones no gubernamentales existentes en ese ámbito) y a académicos especializados en las pertinentes metodologías de evaluación.

Desde el primer momento la Administración puede identificar medidas que contrarresten o reduzcan los influjos ecológicos. La fiscalización de la EFS puede referirse a si estas medidas

- Han sido establecidas y se ajustan a las mejores prácticas o a la mejor información o tecnología disponible, y no implican un coste excesivo, y
- han tenido el efecto preventivo al que se aspiraba, y en caso contrario, qué acciones ha adoptado la Administración.

En algunos casos quizás sea necesario que la contramedida sea adecuada para impedir o afrontar hechos de escaso riesgo pero con un influjo



importante, por ejemplo la liberación involuntaria de sustancias radioactivas. Los procedimientos para casos de accidente o de incidente quizás tengan que utilizarse pocas veces, pero es necesario que estén operativos en caso de necesidad. Cuando dichos procedimientos son importantes, una auditoría puede revisar

- los procedimientos,
- la formación del personal que intervenga,
- la frecuencia de comprobación de los procedimientos, y
- si están actualizados los necesarios acuerdos con terceros (proveedores, servicios de urgencias, etc.).

3.4 Fiscalización de los sistemas de gestión ecológica

Las organizaciones introducen sistemas de gestión ecológica para garantizar el establecimiento sistemático de políticas de mejora continuada del rendimiento ecológico, y el logro eficaz de los objetivos políticos. Al considerar la conveniencia de realizar o no una auditoría de los sistemas de gestión ecológica, la EFS debe identificar la política de la Administración en relación con el establecimiento de dichos sistemas. La EFS puede fiscalizar sistemas completos de gestión ecológica para ministerios específicos del Gobierno. De forma alternativa, la auditoría puede centrarse en uno o varios elementos pertenecientes a distintos ministerios, organismos u otras organizaciones dentro de la jurisdicción de la EFS. Este último enfoque es útil para afrontar asuntos a pequeña escala donde exista, sin embargo, la posibilidad de efectuar mejoras significativas en toda la Administración.

Una EFS puede tomar en consideración la posibilidad de fiscalizar e informar acerca del cumplimiento real de los objetivos fijados por la Administración. En dicha fiscalización la EFS podría investigar útilmente la forma en que actúa la Administración en comparación con las prácticas empleadas en otros lugares, y con los compromisos y prácticas que ha contraído el gobierno mediante acuerdos internacionales. Una EFS también puede analizar si el control de la Administración sobre los sistemas de gestión de los ministerios de medio ambiente y los informes de cumplimiento de las disposiciones ecológicas les permite rendir cuentas de modo suficiente ante el poder legislativo y el público en general acerca del cumplimiento de los objetivos claves de su actividad. La EFS podría realizar una fiscalización que identifique el nivel de rendimiento y los motivos que explican la no consecución de los objetivos.

3.5 Evaluación de las políticas y los programas propuestos

Es posible que se solicite a algunas EFS que expongan análisis o informes sobre propuestas de políticas o programas ante el poder legislativo de sus países. Puede ocurrir tal cosa, por ejemplo, cuando un poder legislativo nacional abandona el interrogante “¿El programa está actuando correctamente de conformidad con sus requisitos oficiales?” y pasa a una pregunta más básica: “¿Los requisitos oficiales de fondo necesitan modificarse para que sean más rentables o para mejorarlos en otros aspectos?” En estas circunstancias el poder legislativo puede solicitar a la EFS que analice propuestas alternativas sometidas a consideración.

Por lo general, este trabajo supone desafíos y riesgos. En particular, los análisis de las propuestas de políticas o programas exigen a veces competencias especiales (personal con una formación especial, consultores, equipos de expertos, etc.) Incluso con estas competencias añadidas la naturaleza de estos análisis plantea riesgos para la EFS, sobre todo si se llega a pensar que está tomando partido en los debates sobre materias políticas. La EFS puede optar por las siguientes alternativas para reducir al mínimo dichos riesgos:

- Proporcionar información sobre hechos, y no efectuar juicios.
- Llegar a un consenso entre los expertos.
- Evaluar y comentar los análisis realizados por otras organizaciones.
- Declinar la solicitud de intervención.

4. Establecimiento de criterios de fiscalización

Una preocupación de las EFS en la realización de auditorías ecológicas consiste en determinar los criterios con respecto a los cuales se evaluarán las entidades o el programa fiscalizados. Es importante garantizar que los criterios elegidos –si se utilizan- sean de general aceptación como pertinentes, completos y comprensibles.

Una auditoría del rendimiento quizás tenga que basarse en criterios, en un sentido formal, que pueden tener un doble origen: “normativo” (basados en leyes, políticas y metas documentadas, normas de general aceptación, etc.) y “no normativo” (bibliografía académica, expertos, indicadores o medidas que utilizan entidades semejantes u otras entidades dedicadas a actividades similares, etc.). Véase apéndice 2.

El riesgo especial que afronta una EFS al realizar una auditoría ecológica es que los criterios que haya utilizado sean inaplicables,



inadecuados o sesgados. El máximo riesgo para la EFS procederá de la utilización de criterios con orígenes no normativos. Por otra parte, estas fuentes a menudo son necesarias y fructíferas cuando se requiere un análisis más profundo o más amplio. La prueba definitiva de los criterios elegidos es que (al igual que todos los criterios de fiscalización) sean objetivos y no subjetivos. Los criterios también tienen que garantizar la integridad de los indicadores del rendimiento empleados (y los indicadores de gestión tienen que ser pertinentes, comprensibles y fiables).

En el enfoque orientado a problemas, sin embargo, el uso de criterios de auditoría desempeñará un papel menos importante. En cambio, adquiere gran importancia la formulación de hipótesis correctamente fundamentadas.⁸¹

⁸¹ Ver por ejemplo *Handbook in Performance Auditing. Theory and practice*, 1999.



Hacia un enfoque sistémico de la auditoría del rendimiento: un marco teórico

1. El enfoque sistémico de la fiscalización de la eficacia⁸²

Los servicios públicos son complejos, y la creciente complejidad de los programas de la Administración incrementa la aparición de metas contradictorias y efectos colaterales involuntarios, que tienen su origen en funciones que se solapan o coinciden. Además, las decisiones más esenciales acerca de los programas públicos deben tomarse sin estar completamente seguros de que lograrán los objetivos establecidos, como mínimo no en el primer intento.

No es tarea fácil convertir las metas políticas en programas de gobierno ni diseñar y ejecutar medidas que obtengan los resultados deseados. Incluso el hecho de encontrar métodos adecuados para evaluar los resultados y la eficacia de las intervenciones de la Administración resulta difícil. Cada vez se cree en mayor medida que a menudo existe una gran distancia entre lo que se ha decidido políticamente y lo que más adelante se ejecutará y se logrará finalmente.

Por lo tanto, es esencial desarrollar modelos que ayuden a los auditores del rendimiento en sus esfuerzos por analizar y evaluar la ejecución y la eficacia de las intervenciones de la Administración. Un enfoque común en la auditoría del rendimiento es el llamado modelo de objetivos y medios (propósitos y métodos). En este modelo se considera que la ejecución es un proceso en el que los objetivos generales se desglosan en sub-objetivos o medios por parte de los ministerios o autoridades ejecutivas, que a continuación deberán rendir cuentas acerca de la forma en que gestionan y producen los servicios.

⁸² Para más información, ver *Towards A System-Oriented Approach In Performance Auditing: A Theoretical Framework*, Oficina Nacional de Auditoría de Suecia (RRV), 1985.

El enfoque sistémico en la fiscalización de la eficacia, que se expone más adelante, tiene sus raíces en el modelo de objetivos y medios. También se basa en ideas y conceptos procedentes de la “teoría de sistemas”, donde las actividades o los programas de la Administración son considerados como sistemas de elementos que interactúan y son funcionalmente interdependientes. Las reglamentaciones, los recursos, los órganos de la Administración, etc. son ejemplos de elementos que constituyen un sistema de este tipo de actividad gubernamental.

Definir como sistema una actividad gubernamental significa que los auditores del rendimiento tienen que aplicar una perspectiva totalizante. Al fiscalizar la eficacia de dichos sistemas no se pone tanto énfasis en la rendición de cuentas de los organismos individuales. El centro de atención consiste en la eficacia de los propios sistemas.

2. El modelo sistémico y las actividades de la Administración

A continuación se presenta el modelo sistémico, paso a paso.

2.1 La producción: primer componente del modelo

La producción se encuentra en el centro del modelo sistémico. En cualquier producción de servicios, la producción y el consumo se llevan a cabo al mismo tiempo. Por consiguiente, los clientes, el personal, los métodos de trabajo y los recursos forman parte en todos los casos del sistema de producción. Esto se aprecia en la figura siguiente.



El objetivo de la producción es prestar servicios a la sociedad, de un modo eficiente. Esto podría exigir, por ejemplo, un personal motivado y competente; la utilización racional de los recursos; buenas prácticas; clientes participativos y adecuadamente informados, etc.



2.2 La administración: segundo componente del modelo

El funcionamiento del sistema de producción tiene lugar en el marco de una administración, y puede implicar a varios ministerios y numerosos departamentos y organismos, así como oficinas regionales y autoridades locales.

EMPRESA SOCIETARIA

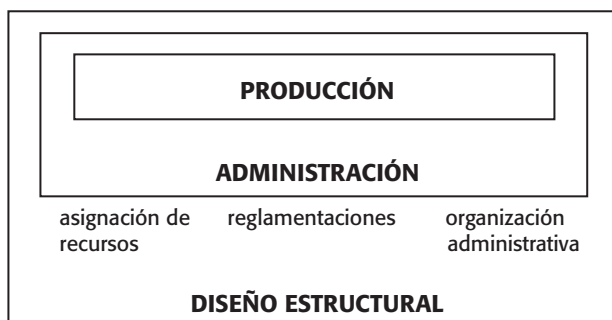


ADMINISTRACIÓN

La función de los sistemas administrativos -asignar recursos, planificar y ejecutar actividades, controlar y evaluar el avance, etc.- consiste básicamente en facilitar la coordinación y el control de las actividades de la Administración. Los sistemas administrativos deben contribuir a la ejecución eficaz de las actividades.

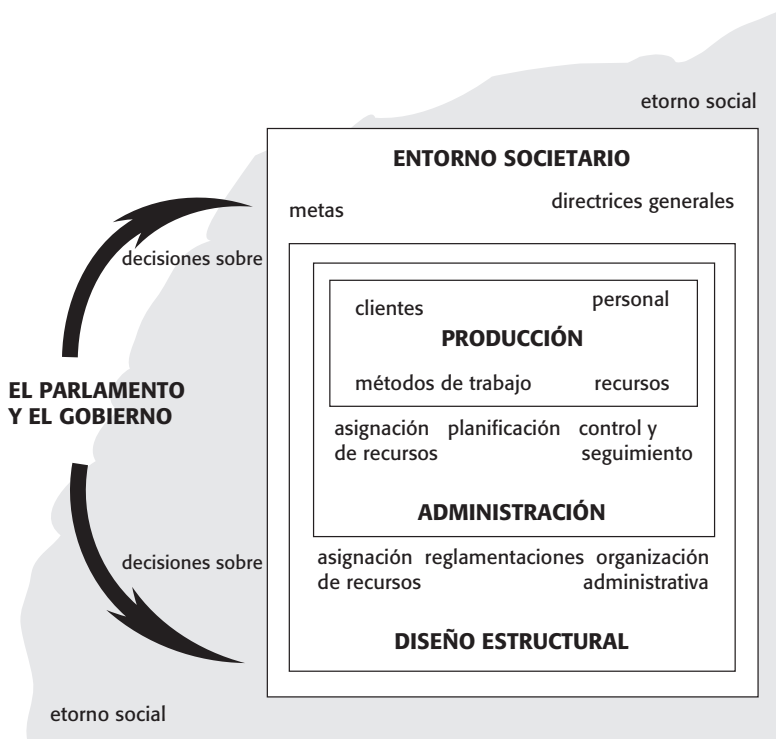
2.3 El diseño estructural: tercer componente del modelo

Este diseño estructural forma otro marco (en torno a los sistemas de producción y administración). La empresa societaria y los correspondientes objetivos políticos no son las únicas cuestiones sobre las que deben decidir los Parlamentos y los gobiernos. Son igualmente importantes la estructura de la organización ejecutiva, los marcos presupuestarios y las reglamentaciones que dirigirán las operaciones de los sistemas de producción. Esto puede apreciarse en la figura siguiente.



2.4 El entorno y el modelo sistémico completo

Finalmente, hay que señalar que las fuerzas del entorno influyen sobre la manera en que se ejecuta una actividad societaria. Por lo tanto, el modelo sistémico completo es el siguiente:



El modelo sistémico muestra que las actuaciones de los organismos o autoridades de la Administración (ministerio u órganos) constituyen sólo uno entre los muchos eslabones de una cadena más larga de acontecimientos. Por consiguiente, un órgano de la Administración tendrá que evaluarse a la luz de otros factores de control: las reglas, los recursos, la organización creada para llevar a cabo determinadas actividades, y el entorno social en el cual actúan la unidad o la organización individuales.

El modelo sistémico da origen a un concepto amplio de la fiscalización de la eficacia, y a interrogantes de este tipo: ¿la actividad de la Administración está bien estructurada? Las fiscalizaciones de estas cuestiones pueden implicar evaluaciones acerca del enfoque reglamentario, la distribución de responsabilidades o la concesión de fondos, etc.



3. La fiscalización de la eficacia: algunas conclusiones

En su fiscalización de la eficacia, la EFS examina la eficacia de la Administración y de las actividades financiadas por ésta. Con ello nos referimos a que se examina si los resultados son los que el Parlamento y el gobierno aspiraban a lograr al asignar recursos, crear organismos y aprobar leyes para ejecutar una empresa societaria.

El modelo que aparece más arriba ilustra que este tipo de evaluación de la eficacia requiere un enfoque sistémico. Es preciso tomar en consideración todos los factores que tienen un efecto tangible sobre el grado en que se consiguen las metas. En caso contrario, existe un riesgo considerable de que en la evaluación, por ejemplo, se hipertrofia la importancia de un único organismo. Los instrumentos a disposición de los organismos pueden ser de hecho bastante débiles en comparación con las diversas fuerzas que actúan en la sociedad.

Una parte importante de la fiscalización de la eficacia en su totalidad es la evaluación de las actuaciones y de la toma de decisiones. Por lo tanto, no es suficiente con una mera exposición de los posibles motivos de la no consecución de los objetivos establecidos. También es preciso identificar los factores sobre los que puede influirse. El modelo sistémico muestra que existen dos tipos de factores sobre los que es posible influir:

- Las actuaciones del organismo público: ¿los organismos desempeñan sus tareas del modo más apropiado, en relación con la actividad que hay que poner en práctica?
- El diseño estructural: ¿el conjunto de reglas, la adjudicación de recursos y la organización propia de los organismos son apropiados para su propósito en relación con la actividad que se pondrá en práctica?

El enfoque sistémico de la fiscalización de la eficacia se basa en un doble aspecto de la fiscalización. Se toman en consideración tanto las actividades de la entidad fiscalizada como su diseño estructural, con objeto de valorar si el funcionamiento es o no eficaz.

La auditoría de la eficacia siempre ha incluido un cierto riesgo de contemplar ciegamente el funcionamiento interno del órgano fiscalizado. No siempre se advierte que el necesario cumplimiento estricto de las tareas habituales y los procedimientos de planificación pueden tener menos importancia con respecto al influjo sobre la eficacia real. A veces se plantean fuertes críticas, sin caer en la cuenta que las actividades del organismo se ven limitadas por una gran escasez de recursos

o una posición débil en la Administración pública. Situando el organismo fiscalizado en un contexto más amplio el enfoque sistémico de la fiscalización compensa el riesgo de adoptar una perspectiva demasiado estrecha.

El propósito del modelo que se ha expuesto es poner en claro los fines de una auditoría sistémica. La pregunta siguiente es cómo alcanzar este nivel de aspiraciones. Basándose en la experiencia del organismo en el enfoque sistémico, obtenida a través de proyectos específicos, cabe distinguir tres requisitos con respecto a los métodos:

1. Las auditorías sistémicas toman como punto de partida las operaciones dentro de un área determinada de la sociedad. Esto se pone de manifiesto permitiendo que una actividad específica sirva de base al estudio y a la evaluación final.
2. En la fiscalización sistémica el ámbito del análisis se define como “sistema” constituido por la propia actividad y las fuerzas/los actores que influyen sobre la realización de esta actividad.
3. En la fiscalización sistémica los datos sobre el resultado siempre se incluyen en la base de los análisis y evaluaciones.

El propósito de este modelo es aportar un marco teórico para la fiscalización de la eficacia que tome como punto de partida la actividad de la Administración pública, es decir, los efectos últimos que el programa/ el organismo de la Administración se propone obtener.

