

INTOSAI



***Norma para la  
Auditoría de  
Desempeño***

INTOSAI

2016

COMITÉ DE NORMAS PROFESIONALES DE LA INTOSAI

---

*SECRETARIADO DEL PSC*

RIGSREVISIONEN • STORE KONGENSGADE 45 • P.O. BOX 9009 • 1022 COPENHAGUE • DINAMARCA  
TEL.:+45 3392 8400 • FAX:+45 3311 0415 • E-MAIL: INFO@RIGSREVISIONEN.DK

# INTOSAI



Secretaría General de la INTOSAI –  
RECHNUNGSHOF (Tribunal de Cuentas de  
Austria) DAMPFSCIFFSTRASSE 2  
A-1033 VIENA  
AUSTRIA  
Tel.: +43 (1) 711 71 • Fax: +43 (1) 718 09 69

E-MAIL: [intosai@rechnungshof.gv.at](mailto:intosai@rechnungshof.gv.at);  
WORLD WIDE WEB: <http://www.intosai.org>

## CONTENIDO

INTRODUCCIÓN.....	4
ALCANCE DE ESTA NORMA INTERNACIONAL .....	5
DEFINICIÓN DE LA AUDITORÍA DE DESEMPEÑO.....	6
REQUERIMIENTOS GENERALES PARA LA AUDITORÍA DE DESEMPEÑO.....	6
Independencia y ética.....	6
Destinatarios previstos y partes responsables.....	7
Asunto.....	7
Confianza y aseguramiento en la auditoría de desempeño.....	8
Objetivo(s) de la auditoría .....	8
Enfoque de auditoría .....	9
Criterios de auditoría .....	9
Riesgo de auditoría .....	10
Comunicación.....	10
Habilidades.....	11
Supervisión.....	12
Juicio y escepticismo profesional.....	12
Control de Calidad.....	14
Materialidad .....	14
Documentación.....	15
REQUERIMIENTOS RELACIONADOS CON EL PROCESO DE AUDITORÍA DE DESEMPEÑO.....	15
Planeación – selección de temas.....	15
Planeación – diseño de la auditoría .....	16
Realización .....	17
Presentación de informes.....	18
Seguimiento.....	21

## INTRODUCCIÓN

1. Las normas y directrices profesionales son esenciales para la credibilidad, calidad y profesionalismo de la auditoría del sector público. Las Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI, por sus siglas en inglés) para la Auditoría de Desempeño, que desarrolla la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI, por sus siglas en inglés), tienen por finalidad promover una fiscalización independiente y eficaz, así como brindar apoyo a los miembros de la INTOSAI respecto al desarrollo de su propio enfoque profesional, de conformidad con sus mandatos y con la legislación y regulaciones nacionales aplicables.
2. Los Principios Fundamentales de la Auditoría del Sector Público (ISSAI 100), entre otros aspectos, definen el propósito y autoridad de las ISSAI. Los Principios Fundamentales de la Auditoría de Desempeño (ISSAI 300) se basan en los principios fundamentales abordados en la ISSAI 100 y amplían los contenidos respecto al contexto específico de la auditoría de desempeño. La ISSAI 3000 es la Norma Internacional para la Auditoría de Desempeño y debe leerse y comprenderse en conjunto con la ISSAI 100 y la ISSAI 300.
3. La ISSAI 3000 es la norma reconocida para la auditoría de desempeño y, en consecuencia, cada requerimiento contenido en ella debe acatarse si una Entidad Fiscalizadora Superior (EFS) elige adoptarla. Esta ISSAI incluye requerimientos para la práctica profesional de la auditoría de desempeño, seguidos de explicaciones con la finalidad de fortalecer la claridad y legibilidad de la norma.
4. Los requerimientos son enunciaciones o afirmaciones con un sentido obligatorio (“deber”<sup>1</sup>), que se presentan en letra negrita. Tienen el contenido obligatorio necesario para generar el trabajo fiscalizador de alta calidad para aquellas EFS que elijan hacer una referencia directa, en su trabajo, a las normas internacionales. Indican a los auditores lo que se espera de ellos y a las partes interesadas lo que pueden esperar del trabajo fiscalizador. Las explicaciones describen con mayor detalle lo que implica un requerimiento o lo que pretende cubrir.
5. Los otros documentos en la serie 3000 brindan directrices no vinculatorias (no obligatorias). La ISSAI 3100 contiene directrices relacionadas con conceptos de auditoría, en tanto que la ISSAI 3200 contiene directrices relacionadas con el proceso fiscalizador. El primer documento contiene clarificaciones sobre los requerimientos, mientras que el segundo incluye descripciones sobre cómo implementar dichos requerimientos.
6. En la auditoría del sector público, el papel del auditor es llevado a cabo por el Titular de la EFS y por el personal al que se le delega la tarea de realizar las auditorías, lo que incluye al equipo auditor y a los responsables de las labores de supervisión y dirección / gestión. La responsabilidad general para la auditoría del sector público se mantiene como lo define el mandato de la EFS (ISSAI 100/25). La ISSAI 3000 usa el término “el auditor” y define lo que éste requiere para llevar a cabo auditorías de alta calidad. Se hace referencia a la EFS en los casos en que hay asuntos institucionales a considerarse.
7. La ISSAI 3000 se estructura en gran medida con el mismo orden de la ISSAI 300 y consiste en tres secciones principales:
  - a) La primera sección establece el alcance de la Norma Internacional para la Auditoría de Desempeño y la forma en que las EFS pueden hacer referencia a ella.
  - b) La segunda sección define a la auditoría de desempeño y sus objetivos, así como los principios básicos del concepto de desempeño.
  - c) La tercera sección consiste en requerimientos generales para la auditoría de desempeño. Estos requerimientos deben considerarse antes de iniciar el proceso de auditoría, así como

---

<sup>1</sup> Nota del Traductor: “*Shall-statements*” en inglés.

durante el mismo.

## **ALCANCE DE ESTA NORMA INTERNACIONAL**

8. Este documento constituye la Norma Internacional para la Auditoría de Desempeño. De conformidad con la ISSAI 300/6-8, las EFS que deseen hacer referencia al Marco de ISSAI relacionado con la auditoría de desempeño, pueden hacerlo de dos formas:
  - a) Opción 1: mediante el desarrollo de normas reconocidas que se basen o sean congruentes con los Principios Fundamentales de la Auditoría de Desempeño, u
  - b) Opción 2: mediante la adopción de las Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores sobre la Auditoría de Desempeño.
9. Bajo la opción 1, la INTOSAI reconoce que las EFS tienen mandatos y una labor contrastantes con condiciones diferentes. Debido a la diversidad de situaciones y de arreglos estructurales de las EFS, no todas las normas o directrices de auditoría pueden aplicar en todos los aspectos de su trabajo. Las normas desarrolladas por la EFS o por un ente establecedor de normas nacionales pueden lograr los principios de la ISSAI 300 en diferentes formas, dado el mandato nacional, disposición constitucional o de otra índole legal, así como la estrategia institucional.
10. Por lo anterior, la ISSAI 3000 no debe entenderse como una prescripción sobre cómo las normas de las EFS deberían formularse. Las EFS tienen la opción de desarrollar normas reconocidas que se basen o sean consistentes con los Principios Fundamentales de la Auditoría de Desempeño. Si una EFS elige desarrollar sus propias normas, éstas deberían incluir el nivel de detalle necesario para cumplir las funciones de auditoría relevantes de la EFS, y deberían corresponder a los Principios en todos los aspectos aplicables y relevantes.
11. Bajo la opción 2, cuando se considere la adopción de la ISSAI 3000, es útil tener en cuenta que, mientras que un principio puede lograrse en diferentes sistemas con medios diferentes, una norma necesita completarse con un nivel apropiado de detalle para orientar al auditor a observar las buenas prácticas al llevar a cabo una auditoría de desempeño. Otros documentos de la serie 3000 brindan directrices para la auditoría de desempeño, que pueden emplearse directamente o bien como base para desarrollar directrices propias.
12. De ninguna manera, esta norma invalida legislaciones, regulaciones o mandatos nacionales, ni evita que las EFS lleven a cabo investigaciones, revisiones u otros compromisos que no estén abordados de forma específica por la ISSAI 3000.
13. La ISSAI 3000 constituye la norma para aquellas EFS que eligen adoptarla como su norma reconocida para la auditoría de desempeño, y que hacen referencia directa a ésta. En dichos casos, el auditor y la EFS deben cumplir con cada requerimiento de esta norma a menos que, dadas las circunstancias de la auditoría, determinado requerimiento no sea relevante si es condicional y dicha condición no exista. Si no se cumplen todos los requerimientos relevantes, no debe hacerse referencia a esta norma sin que se revele este hecho ni se brinden explicaciones sobre las consecuencias de ello.
14. Cuando una EFS elija hacer referencia directa a esta norma, dicha referencia debería redactarse tal como se indica en la ISSAI 100/10-12 y en la ISSAI 300/8.
15. La auditoría de desempeño puede tratar sobre una amplia variedad de temas y métodos de investigación. Como resultado, el nivel de detalle de los requerimientos permite cierta flexibilidad y margen suficiente a diferentes enfoques de auditoría. Por ello, también se alienta a los usuarios de la ISSAI 3000 a que hagan pleno uso de las directrices relacionadas a los temas específicos. Las auditorías pueden realizarse de conformidad tanto con la ISSAI 3000, como con las normas de otras fuentes, siempre y cuando no existan contradicciones. En dichos casos, debe hacerse referencia a tales normas y a la ISSAI 3000.
16. Los elementos de una auditoría de desempeño pueden ser parte de una auditoría más amplia que también cubra aspectos de auditorías de cumplimiento y financiera. Ante traslapes o

superposiciones entre tipos de auditoría (o auditorías combinadas), el auditor necesita observar todas las normas relevantes y considerar que, cuando haya prioridades diferentes, el objetivo principal de la auditoría guiará al auditor a la identificación de las normas aplicables.

## DEFINICIÓN DE LA AUDITORÍA DE DESEMPEÑO

17. La auditoría de desempeño realizada por las EFS es una revisión independiente, objetiva y confiable sobre si los proyectos, sistemas, operaciones, programas, actividades u organizaciones gubernamentales, operan de conformidad con los principios de economía, eficiencia y/o eficacia, y si existe espacio de mejora.
18. La auditoría de desempeño tiene por objetivo contribuir a mejorar la economía, eficiencia y eficacia del sector público. También tiene por objetivo contribuir a la buena gobernanza, a la rendición de cuentas y a la transparencia. La auditoría de desempeño busca aportar nueva información, análisis o perspectivas, además de recomendaciones de mejora, cuando esto último aplique.
19. La auditoría de desempeño con frecuencia incluye un análisis de las condiciones que son necesarias para asegurar que se mantengan los principios de economía, eficiencia y eficacia.
20. Mayor información sobre las definiciones de economía, eficiencia y eficacia, así como de las formas en que la auditoría de desempeño proporciona nueva información, está disponible en la ISSAI 3100.

## REQUERIMIENTOS GENERALES PARA LA AUDITORÍA DE DESEMPEÑO

### *Independencia y ética*

#### Requerimiento

21. **El auditor debe cumplir con los procedimientos de la EFS respecto a independencia y ética, que a su vez deben cumplir con las ISSAI relevantes sobre independencia y ética.**

#### Explicación

22. La independencia consta de independencia de facto e independencia en apariencia. La independencia de facto permite al auditor realizar actividades sin ser afectado por influencias que comprometan su juicio profesional, así como actuar con integridad y ejercer con objetividad y escepticismo profesional. La independencia en apariencia se refiere a la ausencia de circunstancias que causarían que una parte interesada razonable e informada, con conocimiento de información relevante, tenga una duda razonable sobre la integridad, objetividad o escepticismo profesional del auditor, o que concluya que estos aspectos están comprometidos. Mayores directrices sobre independencia se incluyen en las ISSAI 10 y 11; sobre ética, en la ISSAI 30.

#### Requerimiento

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

#### Explicación

24. El auditor debe considerar los riesgos específicos a la independencia, que pueden presentarse

en las auditorías de desempeño. El auditor tiene un papel particular en la identificación de los criterios de auditoría, en la medición contra éstos, y en la formulación de un informe de auditoría equilibrado. En este sentido, el auditor necesita mantenerse independiente de forma tal que el informe de auditoría sea imparcial y se salvaguarde el ambiente ético del equipo de auditoría. Es importante también considerar las posiciones de las partes interesadas relevantes, así como sus intereses, y establecer una comunicación abierta y pertinente con ellos, aunque es esencial mantener la propia independencia.

### *Destinatarios previstos<sup>2</sup> y partes responsables*

#### Requerimiento

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

#### Explicación

26. Los destinatarios previstos son las personas para quienes el auditor prepara el informe de la auditoría de desempeño. Pueden ser destinatarios previstos el Legislativo, el Ejecutivo, las entidades de gobierno, terceras partes interesadas en el informe de auditoría y el público.
27. El papel de una parte responsable puede ser compartido por una gama de individuos o entidades, cada una con responsabilidad por un aspecto diferente del tema en cuestión. Entre quienes conforman la parte responsable se puede incluir a los responsables del tema auditado, con un papel operativo o supervisor, pero también a aquellos responsables de atender las recomendaciones y de iniciar los cambios requeridos. Una parte responsable puede también ser un destinatario previsto, pero típicamente no será el único.
28. También es importante considerar las necesidades e intereses de los destinatarios previstos y de las partes responsables. Al hacerlo, el auditor puede asegurar que el informe de auditoría sea más útil y comprensible a estas instancias. Esto no debería, sin embargo, afectar la independencia y actitud objetiva del auditor, quien permanece responsable de un enfoque de auditoría bien equilibrado para lograr el interés público.

### *Asunto<sup>3</sup>*

#### Requerimiento

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

#### Explicación

30. El asunto se refiere a la pregunta “¿Qué se audita?”, y se define en el alcance de la auditoría. El asunto de una auditoría de desempeño puede ser programas, proyectos, sistemas, entidades o fondos específicos, y puede comprender actividades (con sus productos, resultados e impactos), o situaciones existentes, incluidas causas y consecuencias. El alcance de la auditoría es el límite de la misma y está directamente vinculado a los objetivos de la auditoría. El alcance de la auditoría define el asunto que evaluará y reportará el auditor, así como los documentos o registros a ser examinados, el periodo de revisión, y las locaciones a ser incluidas.
31. Muchos temas en la auditoría de desempeño son políticamente sensibles puesto que se pueden

---

<sup>2</sup> Nota del Traductor: “intended users” en inglés.

<sup>3</sup> Nota del Traductor: tema, asunto y objeto de auditoría; “subject matter” en inglés.

relacionar con el desempeño de programas públicos priorizados por el gobierno. La auditoría de desempeño examina si las decisiones del Legislativo o del Ejecutivo se planificaron e implementaron de manera eficiente y eficaz, y si los contribuyentes o ciudadanos han recibido valor por su dinero. No cuestiona las intenciones o decisiones del Legislativo, dependiendo del mandato de la EFS, pero examina si existen brechas en las leyes y regulaciones, o si su implementación ha evitado la consecución de los objetivos de auditoría especificados.

### *Confianza y aseguramiento en la auditoría de desempeño*

#### Requerimiento

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

#### Explicación

33. Aseguramiento significa que los usuarios pueden confiar en los hallazgos, conclusiones y recomendaciones indicados en el informe. El auditor proporciona a los usuarios de un nivel de aseguramiento o certeza al explicar, de una forma equilibrada y razonable, cómo se llegó a los hallazgos, criterios y conclusiones, y porqué los hallazgos derivaron en las conclusiones señaladas.
34. El auditor necesita comunicar de forma transparente el(los) objetivo(s), alcance, metodología y datos recopilados de la auditoría, así como cualquier limitación significativa en el informe, de manera que no se confunda o conduzca al error a los usuarios.

### *Objetivo(s) de la auditoría*

#### Requerimiento

- 35. El auditor debe establecer objetivo(s) de auditoría claramente definido(s), que se relacione(n) con los principios de economía, eficiencia y/o eficacia.**
- 36. El auditor debe articular el(los) objetivo(s) de la auditoría de forma suficientemente detallada para ser claro sobre las preguntas que serán respondidas, y para permitir un desarrollo lógico del diseño de la auditoría.**
- 37. Si el(los) objetivo(s) de la auditoría se formula(n) como preguntas de auditoría y se desglosan a su vez en sub-preguntas, entonces el auditor debe asegurarse de que se vinculen de forma temática y complementaria, que no se traslapen y que sean exhaustivas, de forma colectiva, al abordar la pregunta de auditoría en su generalidad.**

#### Explicación

38. Un (los) objetivo(s) de auditoría puede(n) considerarse como pregunta(s) de auditoría sobre el asunto respecto al que el auditor busca obtener respuestas, con base en la evidencia de auditoría obtenida. Un objetivo(s) de auditoría bien definido(s) se relaciona(n) con proyectos, sistemas, operaciones, programas, actividades u organizaciones gubernamentales vinculadas con el asunto en cuestión. La formulación de las preguntas de auditoría es un proceso iterativo en el que las preguntas se especifican y perfeccionan constantemente, en consideración del conocimiento de información relevante sobre el asunto así como de su factibilidad.
39. Muchos objetivos de auditoría pueden enmarcarse como una pregunta de auditoría general, que a su vez puede desglosarse en sub-preguntas que pueden ser más precisas. En lugar de definir



un único objetivo de auditoría o pregunta de auditoría general, el auditor puede optar por desarrollar diversos objetivos de auditoría, que no siempre requieren desglosarse en preguntas y sub-preguntas.

### *Enfoque de auditoría*

#### Requerimiento

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

#### Explicación

41. El enfoque de auditoría determina la naturaleza de la examinación a realizarse, y es un vínculo importante entre el (los) objetivo(s) de auditoría, los criterios de auditoría y el trabajo realizado para recopilar la evidencia.
42. Un enfoque orientado al sistema examina el funcionamiento apropiado de los sistemas de gestión. Frecuentemente, los principios elementales de la buena gestión pueden ayudar a examinar las condiciones para la eficiencia o eficacia, aun cuando falte un claro consenso sobre el problema, o cuando los resultados o productos no estén claramente determinados.
43. Un enfoque orientado a resultados evalúa si se ha logrado el resultado o producto deseados tal como se previó, o si los programas y servicios operan como se tenía previsto. Este enfoque es aplicado con mayor facilidad cuando existe una declaración clara de los resultados o productos deseados (ej. en la legislación / regulación o en una estrategia determinada por las partes responsables).
44. Un enfoque orientado al problema examina, verifica y analiza las causas de problemas particulares o desviaciones de los criterios de auditoría. Puede emplearse cuando existe un claro consenso sobre un problema, aun cuando no exista una declaración clara sobre los resultados o productos deseados. Las conclusiones y recomendaciones se basan principalmente en el proceso de análisis y confirmación de las causas, en lugar de la comparación de la evidencia de auditoría respecto a los criterios de auditoría.

### *Criterios de auditoría*

#### Requerimiento

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

#### Explicación

46. Los criterios de auditoría son los puntos de referencia empleados para evaluar el asunto en cuestión. En las auditorías que abordan asuntos complejos, no siempre es posible establecer por adelantado los criterios de auditoría. El auditor podría encontrar criterios de auditoría más detallados durante el proceso de auditoría, ej. al mantenerse atento de las mejores prácticas entre entidades públicas comparables. Mientras que en otros tipos de auditoría pueden existir criterios de auditoría inequívocos, esto no es típico en el caso de la auditoría de desempeño. Los criterios de auditoría no siempre están disponibles con facilidad al auditor en los casos de las auditorías de desempeño; normalmente, se basan en el conocimiento de las mejores prácticas sobre la forma en que las actividades se llevan a cabo para ser más económicas y eficientes (o respecto a cuáles son las condiciones más favorables para un buen desempeño y

eficacia). Es esencial contar con criterios de auditoría adecuados para asegurar la calidad de una auditoría de desempeño, particularmente tomando en cuenta que, en muchos casos, clarificar y desarrollar estos criterios de auditoría podrían ser parte del valor agregado por la auditoría de desempeño.

47. Los criterios de auditoría pueden ser cualitativos o cuantitativos; podrían ser generales o específicos; enfocados en lo que se espera, de acuerdo con principios precisos, conocimiento científico o mejores prácticas; sobre lo que podría ser (dadas las mejores condiciones) o sobre lo que debería ser de conformidad con las leyes, regulaciones u objetivos.
48. Los criterios de auditoría requieren brindar una base apropiada y razonable para evaluar con relación a los objetivos de auditoría. Los criterios de auditoría tienen que ser relevantes, comprensibles, completos, confiables y objetivos en el contexto del asunto en cuestión, el (los) objetivo(s) de auditoría y/o las preguntas de auditoría.

#### Requerimiento

- 49. El auditor debe, como parte de la planeación y/o conducción de la auditoría, discutir los criterios de auditoría con la entidad auditada.**

#### Explicación

50. Los criterios de auditoría deben discutirse con la entidad auditada, pero es responsabilidad final del auditor seleccionar los criterios de auditoría adecuados.
51. La discusión de los criterios de auditoría con la entidad auditada sirve para asegurar que existe una comprensión compartida y común respecto a los criterios de auditoría cualitativos y cuantitativos que serán empleados como puntos de referencia al evaluar el asunto en cuestión. Esto es particularmente importante cuando los criterios de auditoría no están definidos directamente en las leyes o en otros documentos reconocidos, o cuando los criterios de auditoría deben desarrollarse y perfeccionarse durante el curso del trabajo fiscalizador.

#### *Riesgo de auditoría*

#### Requerimiento

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

#### Explicación

53. El gestionar el riesgo de auditoría de manera activa implica lo siguiente: anticipar riesgos posibles o conocidos del trabajo previsto, desarrollar enfoques de auditoría para abordar dichos riesgos de auditoría durante la planificación de auditoría y la selección de métodos, y documentar la manera en que se manejarán dichos riesgos.
54. Gestionar de forma activa un riesgo de auditoría incluye también considerar si el equipo de auditoría cuenta con las competencias suficientes y apropiadas para realizar la auditoría, verificar que tenga el acceso adecuado a información de buena calidad, relevante, precisa y confiable, que además ha considerado toda nueva información tan pronto esté disponible, y que ha considerado perspectivas alternas.

#### *Comunicación*

Requerimiento

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

Explicación

56. La comunicación eficaz es importante, pues establecer una buena comunicación de dos vías con la entidad auditada y las partes interesadas pueden ayudar a mejorar el acceso que tiene el auditor a información y datos, y puede además contribuir a que el auditor adquiriera nuevas y mejores ideas a partir de las perspectivas de la entidad auditada y de las partes interesadas.
57. Entre los aspectos clave de la auditoría que el auditor requiere comunicar a la entidad auditada se incluyen los siguientes: el asunto en cuestión de la auditoría, el (los) objetivo(s) de la auditoría y/o las preguntas de auditoría, los criterios de auditoría, el periodo de tiempo previsto para la fiscalización, y los proyectos, organizaciones, y/o programas gubernamentales a ser incluidos en la auditoría.
58. Es fundamental, durante el proceso de auditoría, un buen diálogo con la entidad auditada involucrada para la consecución real de las mejoras en la gobernanza, puesto que puede incrementar el impacto de la auditoría. En este contexto, el auditor puede mantener interacciones constructivas con la entidad auditada al compartir hallazgos, argumentos y perspectivas de auditoría, conforme se desarrollen y evalúen durante la auditoría.

Requerimiento

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

Explicación

60. Es importante para el auditor mantener buenas relaciones profesionales con todas las partes interesadas involucradas en la auditoría, promover el flujo de información libre y franco según lo permitan los requerimientos de confidencialidad, y conducir debates en una atmósfera de mutuo respeto y comprensión de los roles respectivos y de las responsabilidades de cada parte interesada. Sin embargo, estas comunicaciones no deben afectar la independencia e imparcialidad de la EFS.

Requerimiento

- 61. La EFS debe comunicar con claridad las normas observadas para realizar la auditoría de desempeño.**

Explicación

62. La EFS podría incluir, en el informe de auditoría correspondiente, una referencia a la norma observada al realizar cada auditoría de desempeño, o bien podría elegir una forma más general de comunicación al abarcar un rango definido de compromisos de auditoría en una declaración publicada ya sea en el informe anual o en el sitio Web de la EFS. Igualmente debe comunicarse cuando la norma observada se base en diversas fuentes compiladas.

*Habilidades*

Requerimiento

**63. La EFS debe asegurarse de que el equipo de auditoría, de forma colectiva, cuente con las competencias profesionales necesarias para realizar la auditoría.**

Explicación

64. La competencia profesional en la auditoría de desempeño incluye la posesión de un buen conocimiento sobre auditoría gubernamental, diseño de investigación, métodos de las ciencias sociales y técnicas de investigación o evaluación. Asimismo, incluye habilidades personales tales como capacidad analítica, habilidades de redacción y comunicación, creatividad, además de apertura y capacidad de reacción a puntos de vista y argumentos. La auditoría de desempeño también requiere de un buen conocimiento de las organizaciones, programas y funciones gubernamentales relacionadas con el asunto de la auditoría, y puede requerir pericia en ciencias sociales, físicas, computaciones y otras ciencias, así como pericia legal.
65. Si el auditor determina que se requiere de pericia externa para completar la base de conocimiento del equipo de auditoría, entonces el auditor puede consultar, según sea conveniente, a individuos dentro o fuera de la EFS que cuenten con pericia en el tema especializado de interés. Cualesquier expertos externos involucrados en el proceso fiscalizador deben también ser independientes de situaciones y relaciones que puedan perjudicar la objetividad de los expertos externos. Aunque el auditor pueda emplear el trabajo de los expertos como una evidencia de auditoría, el auditor conserva la responsabilidad absoluta del trabajo de auditoría y de las conclusiones vertidas en el informe de auditoría.

*Supervisión*

Requerimiento

**66. La EFS debe asegurarse de que el trabajo del personal auditor en cada nivel y en cada fase de auditoría esté supervisado de manera apropiada durante el proceso fiscalizador.**

Explicación

67. La supervisión en la auditoría implica la provisión de orientación y dirección suficiente al equipo fiscalizador asignado a la auditoría. Se espera que el auditor que supervise la auditoría cuente con competencias y conocimiento en metodologías de auditoría; habilidades de planeación y monitoreo de trabajo; capacidad de gestión de proyectos; pensamiento estratégico; previsión, y capacidad para resolver problemas. El nivel de supervisión brindado por el auditor puede variar dependiendo de la aptitud y dominio, así como de la experiencia del equipo fiscalizador y de la complejidad del asunto central de la auditoría.

*Juicio y escepticismo profesional*

Requerimiento

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

Explicación

69. Las auditorías de desempeño requieren de un considerable juicio e interpretación, debido a que la evidencia de auditoría para este tipo de auditoría es de una naturaleza más persuasiva que concluyente.

70. El juicio profesional se refiere a la aplicación de conocimiento, habilidades y experiencia colectiva al proceso de auditoría. La utilización del juicio profesional ayuda a que el auditor determine el nivel de comprensión requerido para el asunto en cuestión de la auditoría. Implica el ejercicio del cuidado razonable en la realización de la auditoría y de la aplicación diligente de todas las normas profesionales y de los principios éticos relevantes.
71. El escepticismo profesional implica guardar una distancia profesional de la entidad auditada y mantenerse alerta y con una actitud inquisitiva al evaluar la suficiencia y pertinencia de la evidencia de auditoría obtenida durante el desarrollo de la auditoría.
72. Ejercer el juicio y escepticismo profesional permite al auditor ser receptivo a una variedad de puntos de vista y argumentos, y estar en mejor posibilidad para considerar diferentes perspectivas, mantener la objetividad y evaluar la gama completa de evidencia de auditoría. También ayuda a asegurar que el auditor evite errores de juicio o que caiga en sesgos cognitivos, y contribuye a formular conclusiones objetivas basadas en una evaluación crítica de toda la evidencia de auditoría compilada.

#### Requerimiento

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

#### Explicación

74. El auditor requiere identificar y evaluar los riesgos de fraude relevantes a los objetivos de auditoría. Si el riesgo de fraude es considerable, es importante que el auditor, durante el proceso fiscalizador, tenga una buena comprensión de los sistemas de control interno relevantes y que examine si existen signos o irregularidades que puedan perjudicar el desempeño. El auditor necesita realizar averiguaciones y llevar a cabo procedimientos para identificar y responder a los riesgos de fraude relevantes a los objetivos de auditoría.

#### Requerimiento

- 75. El auditor debe mantener un elevado estándar de comportamiento profesional.**

#### Explicación

76. El comportamiento profesional significa que el auditor debe: (1) aplicar elevadas normas profesionales en la realización del trabajo de manera competente y con imparcialidad; (2) no llevar a cabo tareas respecto a las que no cuente con competencias; (3) conocer y observar las leyes, regulaciones, disposiciones, convenciones, políticas, procedimientos y prácticas aplicables; (4) poseer una buena comprensión de los principios y normas constitucionales, legales e institucionales que rijan las operaciones de la entidad auditada; (5) no ser partícipe de un comportamiento que pueda desacreditar a la EFS, y (6) cumplir con los principios y requerimientos éticos.

#### Requerimiento

- 77. El auditor debe estar dispuesto a innovar durante todo el proceso de auditoría.**

#### Explicación

78. Al ser creativo, flexible e ingenioso, el auditor estará en una mejor posición para identificar oportunidades para desarrollar enfoques de auditoría innovadores para compilar, interpretar y analizar la información. Es importante reconocer que las diferentes etapas del proceso de

auditoría proporcionan diferentes niveles de oportunidades de innovación. Durante el proceso de planeación, el auditor puede tener la mayor oportunidad de innovar mientras que aún esté en el proceso de determinar los mejores enfoques y técnicas de auditoría aplicables a la auditoría.

## *Control de Calidad*

### Requerimiento

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

### Explicación

80. Al establecer un sistema de control y aseguramiento de la calidad (CAC)<sup>4</sup>, la EFS puede emplear las directrices brindadas por la ISSAI 40, que ofrecen un marco para desarrollar tal sistema. Es importante desarrollar políticas y procedimientos de control y aseguramiento de la calidad que sean adecuados, flexibles y fáciles de gestionar. También es importante desarrollar políticas y procedimientos coherentes, que se comuniquen a todo el personal, que puedan ser empleadas para resolver las diferencias de opinión entre supervisores y equipos de auditoría. Asimismo, es posible que se requiera desarrollar otras directrices y una estrategia de capacitación laboral para completar los mecanismos de control de calidad.
81. Las medidas que se implementen para salvaguardar la calidad del proceso de auditoría y del informe de auditoría, serán eficaces si pueden asegurar que la auditoría brinde una perspectiva equilibrada y no sesgada, que agregue valor, que considere todos los puntos de vista relevantes y que aborde satisfactoriamente las preguntas de auditoría.
82. Un sistema eficaz de control y aseguramiento de la calidad también tendrá mecanismos que tomen en cuenta las perspectivas del equipo auditor, permitiéndole a dicho equipo estar abierto a la retroalimentación recibida del sistema de control y aseguramiento de la calidad.

## *Materialidad*

### Requerimiento

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

### Explicación

84. La materialidad puede definirse como la importancia relativa (o significancia relativa) de un asunto dentro del contexto en que se considere. Además del valor monetario, la materialidad incluye aspectos de significancia, cumplimiento, transparencia, gobernanza y rendición de cuentas social y política. Es importante que el auditor tenga en cuenta que la materialidad puede variar al paso del tiempo, y que puede depender de la perspectiva de los destinatarios previstos y de las partes responsables.
85. La materialidad es una consideración importante para los diferentes aspectos de la auditoría de desempeño, tales como la definición del objetivo, los criterios de auditoría, la evaluación de la evidencia de auditoría, la documentación, y la gestión de los riesgos de producir hallazgos e

---

<sup>4</sup> Nota del traductor: En inglés “Quality control and assurance system (QCA)”.

informes de auditoría inapropiados o de bajo impacto.

### *Documentación*

#### Requerimiento

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

#### Explicación

87. Una adecuada documentación es importante para favorecer una clara comprensión del trabajo fiscalizador llevado a cabo, para permitir a un auditor experimentado que no tenga conocimiento previo de la auditoría en cuestión comprender tanto la naturaleza, tiempos, alcance y resultados del trabajo fiscalizador realizado, como la evidencia de auditoría obtenida para apoyar los hallazgos, conclusiones y recomendaciones de auditoría, así como el razonamiento que está en el trasfondo de todos los aspectos significativos que requieren el ejercicio del juicio profesional.
88. Es importante que el auditor prepare la documentación de auditoría de una manera oportuna; que se mantenga actualizado durante el desarrollo de la auditoría, y que complete la documentación, en la medida de lo posible, antes de que se emita el informe de auditoría.

## **REQUERIMIENTOS RELACIONADOS CON EL PROCESO DE AUDITORÍA DE DESEMPEÑO**

### *Planeación – selección de temas*

#### Requerimiento

- 89. El auditor debe seleccionar los temas de auditoría mediante el proceso de planificación estratégica de la EFS, mediante el análisis de los temas potenciales y la realización de una investigación para identificar los riesgos y problemas de auditoría.**
- 90. El auditor debe seleccionar los temas de auditoría que sean significativos y fiscalizables, así como coherentes con el mandato de la EFS.**
- 91. El auditor debe conducir el proceso de selección de los temas de auditoría con el objetivo de maximizar el impacto esperado de la auditoría, mientras que toma igualmente en cuenta las capacidades de auditoría.**

#### Explicación

92. El proceso de planificación estratégica de la EFS puede considerarse como el primer paso para la selección del tema, puesto que comprende el análisis de las áreas potenciales para realizar la auditoría y define la base para la asignación eficiente de los recursos de auditoría.
93. Durante el proceso de planificación estratégica, técnicas tales como el análisis de riesgos o las evaluaciones de problemas pueden ayudar a estructurar el proceso, pero se requiere complementarlas con el juicio profesional a fin de reflejar el mandato de la EFS y asegurar que se seleccionen temas de auditoría significativos y fiscalizables.
94. En el proceso de planificación, que el tema sea fiscalizable es un requerimiento importante. Esto permite definir si un tema es el apropiado para una auditoría. El auditor podría considerar, por ejemplo, si existen enfoques de auditoría, metodologías y criterios de auditoría relevantes y

disponibles, y si la información requerida puede estar disponible y obtenerse de manera eficiente. Si el auditor determina que no está disponible información confiable, entonces ésta puede ser en sí misma una razón para seleccionar esta área para una auditoría.

95. Dado que la EFS puede tener capacidades de auditoría limitadas, en términos de recursos humanos y habilidades profesionales, el proceso de selección del tema de auditoría debe considerar, con los recursos disponibles, el impacto potencial del tema de auditoría en la provisión de beneficios importantes para las finanzas y administración pública, para la entidad auditada o para el público en general. Otros aspectos a considerarse en la selección del tema son los resultados y recomendaciones de auditorías o exámenes previas, así como las condiciones en términos de tiempo.

### *Planeación – diseño de la auditoría*

#### Requerimiento

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

#### Explicación

97. Para llevar a cabo una auditoría de alta calidad dentro de un marco de tiempo limitado, el auditor requiere considerar a la auditoría de desempeño como un proyecto en el sentido que implica planeación, organización, aseguramiento, gestión, liderazgo, y control de recursos para lograr las metas específicas. Para gestionar la auditoría de desempeño como un proyecto, se requiere el desarrollo de metodologías y estrategias de gestión de proyectos.

#### Requerimiento

- 98. El auditor debe adquirir conocimiento sustantivo y metodológico durante la fase de planificación.**

#### Explicación

99. Para asegurar que la auditoría esté planeada de manera apropiada, el auditor requiere adquirir suficiente conocimiento del programa auditado o de la actividad central de la instancia fiscalizable antes de dar marcha a la auditoría. Por lo tanto, antes de iniciar la ejecución de la auditoría, generalmente es necesario llevar a cabo un trabajo de investigación para desarrollar conocimiento, probar varios diseños de auditoría y checar si se tienen disponibles los diversos datos requeridos. Este trabajo preliminar puede denominarse pre-estudio.
100. Es importante desarrollar un buen conocimiento del programa auditado o de la actividad central de la entidad fiscalizable, así como de su contexto y de los posibles impactos, a efecto de facilitar la identificación de aspectos de auditoría significativos y de cumplir con las responsabilidades de auditoría asignadas. La auditoría de desempeño es un proceso de aprendizaje que implica adaptación de la metodología, como parte de la propia auditoría.

#### Requerimiento

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



### Explicación

102. El plan de auditoría se diseña para asegurar la recopilación de evidencia de auditoría suficiente y apropiada, que permita al auditor desarrollar hallazgos, conclusiones y recomendaciones de auditoría en respuesta al (los) objetivo(s) y preguntas de auditoría.
103. También es deseable que la planificación sea flexible, de manera que el auditor pueda beneficiarse de las perspectivas y conocimientos obtenidos durante el curso de la auditoría. Consideraciones prácticas tales como la disponibilidad de datos puede restringir la elección de métodos previamente considerados de conformidad con las mejores prácticas. Por ello, es recomendable ser flexible y pragmático en este sentido.

### Requerimiento

- 104. El auditor debe remitir el plan de auditoría al supervisor de auditoría y a la Alta Dirección de la EFS, para su aprobación.**

### Explicación

105. La Alta Dirección y gerencia operativa de una EFS, así como el equipo de auditoría, necesitan estar plenamente informados del diseño general de la auditoría. En la toma de decisiones sobre el diseño de auditoría y sus consecuencias, en términos de recursos, frecuentemente se involucra a la Alta Dirección de la EFS, que puede asegurar la disponibilidad de las habilidades, recursos y capacidades para abordar los objetivos y preguntas de la auditoría.

### *Realización*

### Requerimiento

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

### Explicación

107. La evidencia de auditoría debe ser tanto suficiente (en cantidad) como apropiada (en calidad) para convencer a una persona conocedora que los hallazgos de auditoría son razonables.
108. La suficiencia es una medida de la cantidad de evidencia de auditoría empleada para apoyar los hallazgos y conclusiones de auditoría. Al evaluar la suficiencia de la evidencia de auditoría, el auditor debería determinar si se ha obtenido suficiente evidencia de auditoría como para convencer a una persona conocedora de que los hallazgos de auditoría son razonables. La idoneidad o pertinencia<sup>5</sup> se refiere a la calidad de la evidencia de auditoría; implica que la evidencia de auditoría debería ser relevante, válida y confiable.
109. La relevancia se refiere al grado en que la evidencia de auditoría tiene una relación lógica e importancia respecto al (los) objetivo(s) y a las preguntas de auditoría abordadas.
110. La validez se refiere al grado en que la evidencia de auditoría es una base significativa o razonable para medir lo que se evalúa. En otras palabras, la validez se refiere al grado en que la evidencia de auditoría representa lo que ésta pretende representar. La confiabilidad se refiere al grado en que la evidencia de auditoría está respaldada al corroborar datos de una gama de

---

<sup>5</sup> Nota del traductor: "Appropriateness" en inglés.

fuentes, o que produce los mismos hallazgos de auditoría cuando se pone a prueba repetidas veces.

111. En una auditoría de desempeño, la naturaleza de la evidencia de auditoría requerida se determina por el asunto en cuestión, el (los) objetivo(s) de auditoría y las preguntas de auditoría. Debido a esta variación, la naturaleza de la evidencia de auditoría requiere ser especificada para la auditoría individual.

#### Requerimiento

- 112. El auditor debe analizar la información recopilada y asegurarse de que los hallazgos de auditoría se ponen en perspectiva y responden al (los) objetivo(s) y preguntas de auditoría; reformulando el (los) objetivo(s) de auditoría y las preguntas de auditoría según sea necesario.**

#### Explicación

113. El proceso analítico en la auditoría de desempeño implica una consideración continua por parte del auditor respecto de las preguntas de auditoría, la evidencia de auditoría recopilada y los métodos empleados. Todo el proceso está estrechamente vinculado con el de la elaboración del informe de auditoría, que puede verse como una parte esencial del proceso analítico que culmina en respuestas a las preguntas de auditoría.
114. Cuando se analiza la información recopilada, se recomienda enfocarse en la pregunta de auditoría y en el (los) objetivo(s) de auditoría. Esto permite organizar los datos y también emplear el enfoque en el análisis. Dado que el proceso analítico es iterativo, el auditor puede requerir reconsiderar el (los) objetivo(s) de auditoría a la luz de los conocimientos y perspectivas obtenidos durante la auditoría, y corregirlo(s) de conformidad con los procedimientos internos necesarios.
115. Con base en los hallazgos de auditoría, el auditor llegará a una conclusión. La formulación de las conclusiones puede igualmente requerir una medida importante del juicio profesional e interpretación del auditor con el objetivo de responder a las preguntas de auditoría. Esto dependería también de la sensibilidad y materialidad del aspecto de la auditoría que esté bajo análisis. Es necesario considerar el contexto de todos los argumentos relevantes, los pros y contras, y las diferentes perspectivas antes de sacar conclusiones. Se requiere ponderar la necesidad de precisión con respecto a lo que sea razonable, económico y relevante al propósito. Se recomienda el involucramiento de la Alta Dirección.

### *Presentación de informes*

#### Requerimiento

- 116. El auditor debe proporcionar informes de auditoría que sean: a) integrales, b) convincentes, c) oportunos, d) amigables al lector, y e) equilibrados.**

#### Explicación

117. Para que el informe de auditoría sea integral (esté completo), se requiere incluir toda la información y argumentos necesarios para abordar el (los) objetivo(s) de auditoría y las preguntas de auditoría, y que estén suficientemente detallados para favorecer la comprensión del asunto en cuestión, así como de los hallazgos y conclusiones de auditoría. Debido a los diversos temas posibles en una auditoría de desempeño, puede variar el contenido y estructura del informe de auditoría. Normalmente, por cuestiones de transparencia y rendición de cuentas, el contenido mínimo de un informe de auditoría de desempeño incluye lo siguiente:

- a) El asunto en cuestión,
  - b) El (los) objetivos de auditoría y/o las preguntas de auditoría,
  - c) Los criterios de auditoría y sus fuentes,
  - d) Los métodos de auditoría específicos para la recopilación de datos y el análisis aplicado,
  - e) El periodo de tiempo cubierto,
  - f) Las fuentes de datos,
  - g) Las limitaciones respecto a los datos empleados,
  - h) Los hallazgos de auditoría,
  - i) Las conclusiones y recomendaciones, en caso de aplicar.
118. Para que sea convincente, un informe de auditoría requiere estar estructurado de manera lógica y presentar una clara relación entre el (los) objetivo(s) de auditoría y/o las preguntas de auditoría, los criterios de auditoría, y los hallazgos, conclusiones y recomendaciones de auditoría. También necesita presentar los hallazgos de auditoría de una manera convincente, abordar todos los argumentos relevantes a la discusión y ser preciso. La precisión o exactitud requiere que la evidencia de auditoría presentada y todos los hallazgos y conclusiones de auditoría se plasmen de manera correcta. La precisión asegura al lector que lo que se informa es creíble y confiable.
119. Para que sea oportuno, el informe de auditoría necesita ser emitido en tiempo con la finalidad de poner a disposición la información para que sea empleada por la dirección, el gobierno, el Legislativo y cualquier otra parte interesada.
120. Para que el informe de la auditoría sea amigable al lector, el auditor necesita, en la medida que lo permita el asunto en cuestión, emplear un lenguaje sencillo. Asimismo, entre otras cualidades que puede tener el informe de auditoría para que sea amigable al lector, se incluye la utilización de un lenguaje claro y no ambiguo, de ilustraciones y de información concisa, para asegurar que el informe de auditoría no sea más extenso de lo necesario, lo que mejorará a su vez la claridad y facilitará la transmisión del mensaje.
121. Que sea equilibrado implica que el informe de auditoría requiere ser imparcial tanto en el contenido como en el tono en que se elabore. Toda la evidencia de auditoría necesita presentarse de una manera no sesgada. El auditor necesita estar atento al riesgo de exagerar o hacer un énfasis excedente del desempeño deficiente. Además, el auditor necesita explicar en el informe de auditoría, las causas y las consecuencias de los problemas detectados, pues esto permitirá que el lector comprenda de mejor forma la magnitud del problema. A su vez, esto alentará la acción correctiva y conducirá a mejoras por parte de la entidad auditada.

#### Requerimiento

- 122. El auditor debe identificar los criterios de auditoría y sus fuentes en el informe de auditoría.**

#### Explicación

123. Los criterios de auditoría y sus fuentes deben identificarse en el informe de auditoría puesto que la confianza que depositen los destinatarios previstos en los hallazgos y conclusiones de la auditoría, depende en gran medida de los criterios de auditoría. En las auditorías de desempeño, se puede emplear una amplia variedad de fuentes para identificar los criterios de auditoría.

#### Requerimiento

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

Explicación

125. Los hallazgos de la auditoría tienen que ponerse en perspectiva, y tiene que asegurarse la congruencia entre el (los) objetivo(s) de auditoría, las preguntas de auditoría y los hallazgos y conclusiones de auditoría. Las conclusiones son las afirmaciones inferidas por el auditor a partir de los hallazgos de auditoría.

Requerimiento

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

Explicación

127. Una recomendación constructiva es aquella bien fundamentada, que agrega valor, que es práctica y que está vinculada al (los) objetivo(s) de auditoría, así como a los hallazgos y conclusiones de auditoría. Las recomendaciones necesitan evitar obviedades, abordar las causas de los problemas y no traspasar las responsabilidades de la dirección. Debería quedar clara la manera en que la recomendación contribuiría a mejorar el desempeño. Las recomendaciones deben resultar, de manera lógica y analítica, de los hechos y argumentos presentados.
128. Las recomendaciones necesitan ser abordadas por la entidad auditada que tenga la responsabilidad y competencia para su implementación.

Requerimiento

- 129. El auditor debe otorgar a la entidad auditada la oportunidad de comentar sobre los hallazgos, conclusiones y recomendaciones de la auditoría, antes de que la EFS emita el informe de auditoría correspondiente.**
- 130. El auditor debe registrar, en documentos de trabajo, la examinación de los comentarios recibidos de la entidad auditada, incluidas las razones para hacer cambios al informe de auditoría o bien para rechazar los comentarios recibidos.**

Explicación

131. Los comentarios de la entidad auditada sobre los hallazgos, conclusiones y recomendaciones de auditoría, contribuyen a la redacción de un informe de auditoría equilibrado, y ayudan al auditor a resolver cualquier desacuerdo y corregir errores fácticos antes de que se finalice el informe de auditoría. El informe de auditoría tiene que reflejar los puntos de vista del auditor, pero también mostrar la perspectiva de la entidad auditada.
132. La examinación de la retroalimentación recibida requiere de su registro en papeles de trabajo, de manera tal que se documente cualquier cambio al proyecto de informe de auditoría, o las razones para no realizar dichas modificaciones. Tal documentación favorece la transparencia sobre cualquier cambio en el borrador del informe de auditoría, sea que haya sido aplicado o no, y también sobre las razones del auditor para tomar dichas decisiones.

Requerimiento

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

Explicación

134. Distribuir los informes de auditoría de manera amplia puede promover la credibilidad en la función auditora. Por lo tanto, los informes de auditoría necesitan distribuirse a la entidad auditada, al Ejecutivo y/o al Legislativo, así como a otras partes responsables. Los informes también necesitan ser puestos a disposición de otras partes interesadas y del público en general, sea de forma directa o mediante los medios, con excepción de la información clasificada.
135. La audiencia principal de los informes de auditoría de desempeño es el Legislativo, el Ejecutivo, las entidades de gobierno y el ciudadano. Una buena auditoría de desempeño permite al Legislativo hacer un escrutinio eficaz del desempeño de la entidad y del gobierno, e influye en los tomadores de decisiones en el gobierno y en el servicio público para hacer cambios que conduzcan a mejores resultados en el desempeño. Sin embargo, también está el público en general y otras partes interesadas, tales como el sector privado y los medios, que pueden tener un interés, aunque posiblemente con otro enfoque, en los resultados de la auditoría de desempeño.

*Seguimiento*

Requerimiento

- 136. El auditor debe dar seguimiento, según sea apropiado, a los hallazgos y recomendaciones de auditorías previas, y la EFS debe informar al Legislativo, en caso de ser posible, sobre las conclusiones e impactos de todas las acciones correctivas relevantes.**

Explicación

137. El seguimiento se refiere a la examinación del auditor en torno a las acciones correctivas emprendidas por la entidad auditada u otra parte responsable, con base en los resultados de una auditoría de desempeño. Es una actividad independiente que incrementa el valor del proceso de auditoría al fortalecer el impacto de la auditoría y sentar la base para mejoras de un trabajo fiscalizador futuro. También alienta a la entidad auditada y a otros usuarios previstos de los informes de auditoría, a considerar de manera seria el informe y hallazgos de auditoría, y proporciona al auditor lecciones útiles e indicadores de desempeño. El seguimiento es importante para el aprendizaje interno y el desarrollo de la entidad auditada así como de la propia EFS.
138. La EFS necesita informar apropiadamente sobre los resultados de sus acciones de seguimiento con la finalidad de brindar retroalimentación al Legislativo, al Ejecutivo, a las partes interesadas y al público. La información confiable sobre el estado de implementación de las recomendaciones, el impacto de las auditorías y las acciones correctivas relevantes llevadas a cabo, puede demostrar el valor y beneficio de la EFS.

Requerimiento

- 139. El auditor debe enfocar el seguimiento sobre si la entidad auditada ha abordado de forma adecuada los problemas y remediado la situación subyacente, tras un periodo razonable.**

Explicación

140. El seguimiento no se restringe a la implementación de las recomendaciones, también se enfoca a si la entidad auditada ha abordado o atendido de forma adecuada los problemas identificados y remediado la situación subyacente tras un periodo razonable.
141. El auditor requiere decidir a qué recomendaciones (si es que no todas) debe darse seguimiento, y la manera en que dicho seguimiento será llevado a cabo (mediante una nueva auditoría o un procedimiento simplificado).