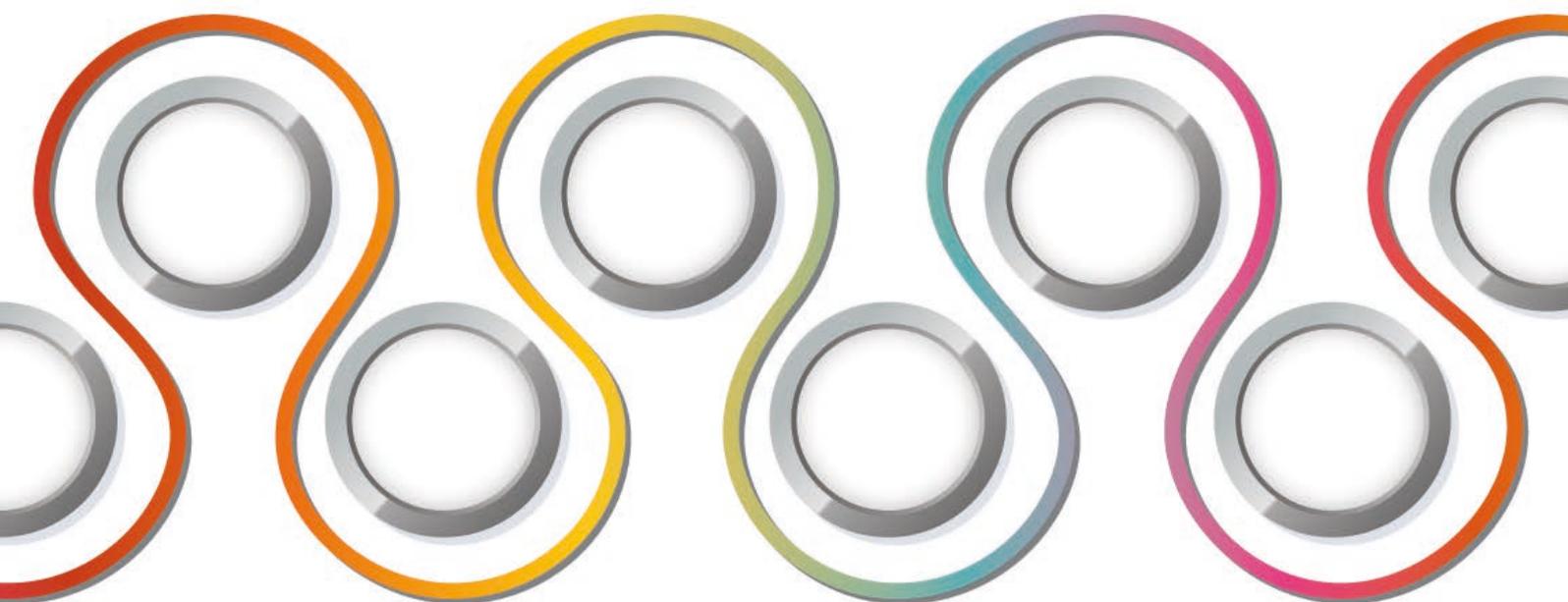


## Anexo

# NORMAS DE CONTROL EXTERNO DE LA GESTIÓN GUBERNAMENTAL

## Auditoría General de la Nación



## ÍNDICE

I. EL CONTROL EXTERNO DE LA GESTIÓN GUBERNAMENTAL ...4	
I. A. OBJETIVOS DE LOS TRABAJOS DEL CONTROL EXTERNO DE LA GESTIÓN GUBERNAMENTAL ... 4	
I. B. PRINCIPIOS DEL CONTROL EXTERNO DE LA GESTIÓN GUBERNAMENTAL ... 4	
I. B. 1. Economía ...4	
I. B. 2. Eficiencia ... 4	
I. B. 3. Eficacia ... 4	
I. B. 4. Efectividad ... 5	
II. AUDITORIA DE GESTIÓN ... 6	
II. A. CONFIANZA Y SEGURIDAD ... 6	
II. B. PRINCIPIOS RELACIONADOS CON EL AUDITOR GUBERNAMENTAL ...6	
II. B. 1 Competencia profesional ... 6	
II. B. 2. Juicio y escepticismo ... 7	
II. B. 3. Enfoque de la auditoría de gestión ... 7	
III. CICLO DE UNA AUDITORIA DE GESTION ...9	
III. A. SELECCIÓN DE LA MATERIA A AUDITAR ...10	
III. B. PROCESO DE AUDITORIA ...10	
III. B. 1. PLANIFICACIÓN ...10	
III. B. 1. a. Análisis preliminar ...11	
III. B. 1. b. Definición del objeto, objetivos y alcance ...11	
III. B. 1. c. Criterios ...12	
III. B. 1. d. Materialidad ...13	
III. B. 1. e. Riesgo de auditoría ...13	
III. B. 1. f. Fraude ...15	
III. B. 1. g. Métodos de recopilación y análisis de datos ... 15	
III. B. 1. h. Elaboración de la matriz de planificación ... 17	
III. B. 1. i. Elaboración del plan de auditoría ... 17	
III. B. 2. EJECUCIÓN ... 18	
III. B. 2. a. Desarrollo del trabajo de campo ... 18	
III. B. 2. b. Análisis de la información obtenida ... 18	
III. B. 2. c. Desarrollo de los hallazgos de auditoría ... 20	
III. B. 2. d. Determinación de la causa y efecto ... 21	
III. B. 2. e. Recomendaciones ... 22	
III. B. 3. PROYECTO DE INFORME ... 22	
III. B. 4. COMENTARIOS DEL AUDITADO ... 22	

III. B. 5. CONCLUSIÓN ...	22
III. B. 6. INFORME ...	22
III. B. 7. COMUNICACIÓN ...	24
III. C. SEGUIMIENTO ...	24
IV. OTROS TRABAJOS ...	24
V. SISTEMA DE CONTROL DE CALIDAD ...	25
V. A. PROCESO DE ASEGURAMIENTO DE LA CALIDAD ...	25
V. A. 1. Control concomitante ...	25
V. A. 1. a. Supervisión de calidad ...	25
V. A. 1. b. Revisión de calidad ...	26
V. B. EVALUACIÓN POSTERIOR ...	26

## **I. EL CONTROL EXTERNO DE LA GESTIÓN GUBERNAMENTAL**

El control externo de la gestión gubernamental comprende la auditoría de gestión, los exámenes especiales y las auditorías especializadas que tengan por objeto establecer si las acciones, sistemas, operaciones, programas, actividades o entidades del gobierno, cualquiera sea su forma de organización, operan de acuerdo con los principios de economía, eficiencia, eficacia y efectividad, y sobre si existen áreas de mejora.

Los responsables de la Gestión son las entidades objeto del control externo gubernamental, que tienen a su cargo la producción de la información, su administración y toda actividad aplicada a los objetivos planteados para la organización, su rendición de cuentas y transparencia, así como de llevar adelante, si las hubiere, las recomendaciones surgidas del trabajo del auditor.

### **I.A. OBJETIVOS DE LOS TRABAJOS DEL CONTROL EXTERNO DE LA GESTIÓN GUBERNAMENTAL**

Además de lo previsto en las Normas de Control Externo Gubernamental, el objetivo fundamental del control externo de la gestión gubernamental es el de promover una rendición de cuentas objetiva, completa y transparente de la utilización de los recursos públicos mediante el examen de las condiciones que resultan necesarias para garantizar los principios de economía, eficiencia, eficacia y efectividad con los que se han ejecutado.

### **I. B. PRINCIPIOS DEL CONTROL EXTERNO DE LA GESTIÓN GUBERNAMENTAL**

El control externo de la gestión gubernamental, puede estar dirigido a la evaluación de uno o varios de los principios del desempeño de la gestión gubernamental: economía, eficacia, eficiencia y efectividad.

#### **I. B. 1. Economía**

Significa minimizar los costos de los recursos. Los recursos utilizados deben estar disponibles a su debido tiempo, en cantidades y calidad apropiadas, y al mejor precio.

#### **I. B. 2. Eficiencia**

Se refiere a la relación entre recursos utilizados y productos (bienes y servicios) entregados, en términos de cantidad, calidad y oportunidad.

Significa enfocarse en si los recursos utilizados se han aplicado de manera óptima y satisfactoria, o si se podrían haber alcanzado los mismos resultados o resultados similares en términos de calidad y tiempo con, menos recursos. La eficiencia se centra no sólo en los ingresos, sino también en la relación entre los ingresos y los egresos.

#### **I. B. 3. Eficacia**

La eficacia se define como el grado en que se han alcanzado los objetivos establecidos en términos de

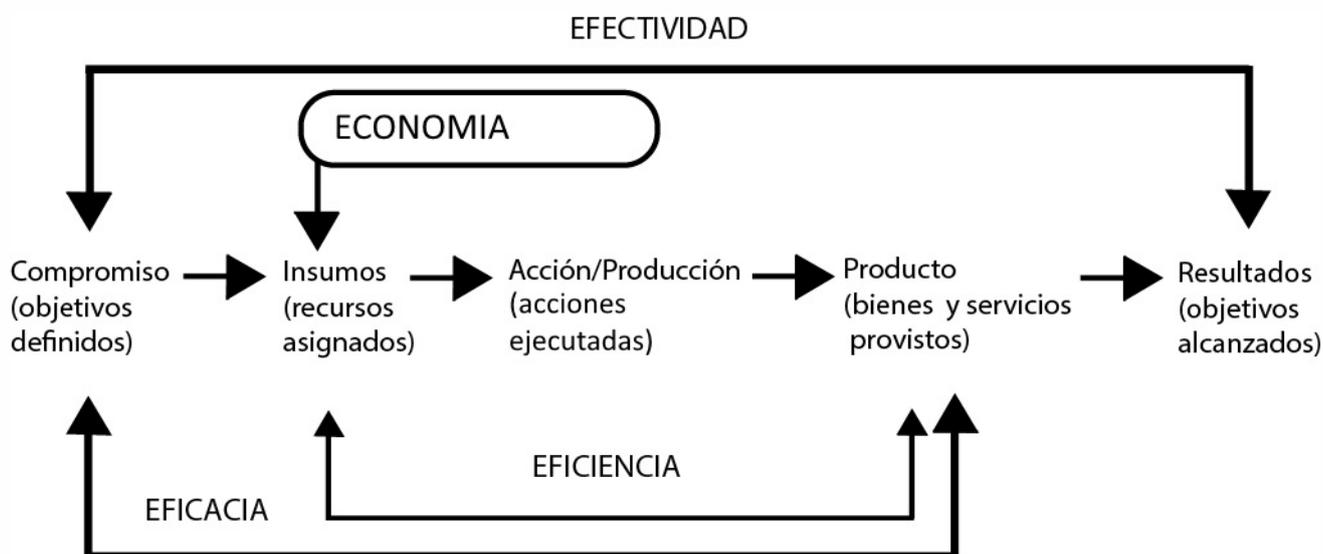
productos (bienes y servicios) en un período determinado de tiempo. El concepto de eficacia se refiere a la capacidad de la gestión para alcanzar los objetivos previstos, traducidos en metas de producción, o sea, la capacidad de proveer bienes y/o servicios de acuerdo con la planificación realizada.

El análisis de la eficacia debe considerar los criterios adoptados para la definición de la meta a ser alcanzada. Una meta subestimada puede conducir a conclusiones equivocadas sobre la eficacia del programa o actividad bajo examen.

**I. B. 4. Efectividad**

Se refiere a la relación entre los resultados de una acción gubernamental sobre la población objetivo (los efectos observados), y los objetivos deseados de dicha acción (impacto esperado), con una perspectiva de mediano y largo plazo. Se busca verificar la ocurrencia de cambios en la población objetivo que podrían ser razonablemente atribuidos a las acciones gubernamentales aislada de los posibles efectos causados por factores externos.

El examen de la efectividad se refiere a la evaluación de la relación de causalidad entre las acciones gubernamentales realizadas y los efectos observados, comparándolos con una estimación si dicha acción no existiera.



*(Fuente: Manual TCU)*

Derivada de la dimensión de efectividad pueden existir otras dimensiones de evaluación, tal el caso del examen de la equidad, el cual se basa en el principio de que existen realidades diferentes que exigen un tratamiento diferenciado a los fines de coadyuvar a la concreción de la justicia social, apuntando a promover la igualdad de oportunidades, el desarrollo social-económico y tecnológico, el respeto por la dignidad humana y los derechos humanos en general.

El examen de la equidad puede implicar por ejemplo, el análisis de los criterios para la asignación de los recursos considerando la distribución geográfica y el perfil socioeconómico de la población objetivo,

así como las estrategias adoptadas por la administración pública para ajustar la prestación de servicios y la distribución de beneficios de acuerdo a las diferentes necesidades de los usuarios.

## **II. AUDITORIA DE GESTIÓN**

### **II. A. CONFIANZA Y SEGURIDAD**

Las auditorías de gestión deben brindar confianza a los usuarios de los informes de auditoría respecto de la información que contienen. En tal sentido el informe producido debe estar sustentado en evidencias suficientes y apropiadas sobre las cuestiones y aspectos examinados.

A estos efectos, los hallazgos se deben apoyar en dichas evidencias y el previo análisis de riesgos para reducir la probabilidad de emitir informes que contengan errores.

En este tipo de auditorías no necesariamente se emite una opinión global sobre el grado de economía, eficiencia, eficacia y/o efectividad con que se ha desempeñado el programa, ente o la actividad objeto de auditoría. De esta manera, el nivel de aseguramiento debe ser transmitido claramente en los informes de auditoría de gestión. El grado de economía, eficiencia, eficacia y/o efectividad con que se ha desempeñado la entidad puede comunicarse de dos maneras:

1. A través de la manifestación de una visión general acerca de las dimensiones del desempeño evaluadas, o
2. Proveyendo información específica sobre un rango de diversas cuestiones, incluyendo el objetivo de auditoría y los aspectos evaluados.

Esto mayormente comprende explicar cuáles han sido los criterios seleccionados, por qué lo han sido y la evidencia obtenida al respecto, así como las conclusiones, que del lógico devenir del análisis, se desprenden.

### **II. B. PRINCIPIOS RELACIONADOS CON EL AUDITOR GUBERNAMENTAL**

#### **II. B. 1. Competencia profesional**

El equipo de trabajo asignado al proyecto deberá poseer, en su conjunto, la formación técnica y experiencia profesional adecuada para realizar las tareas vinculadas a los trabajos de control de la gestión.

Ello debe incluir el conocimiento de las técnicas y métodos de auditoría, diseño de los métodos aplicados en las ciencias sociales y las técnicas de investigación o evaluación, así como también fortalezas personales tales como habilidades analíticas, de redacción y de comunicación, creatividad y receptividad.

Los auditores gubernamentales deben tener un buen conocimiento de las organizaciones gubernamentales, programas y funciones. Para cada trabajo de control de la gestión, deben tener pleno

entendimiento de las acciones gubernamentales que son el objeto del trabajo de control, así como de las causas de fondo relevantes y los impactos posibles. Este conocimiento debe ser adquirido o desarrollado específicamente para el trabajo encomendado. Con frecuencia forma parte de un proceso de aprendizaje así como el desarrollo de la metodología a aplicar en cada trabajo. El aprendizaje y la capacitación permanente deben estar disponibles para los auditores gubernamentales, quienes deben mantener sus habilidades profesionales.

Cuando la materia lo justifique, se deben incorporar expertos para complementar el conocimiento del equipo de auditoría.

### **II. B. 2. Juicio y escepticismo**

Los auditores gubernamentales deben ejercer en todo su trabajo, escepticismo profesional, adoptar actitud receptiva y estar dispuestos a innovar.

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

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

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

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

### **II. B. 3. Enfoque de la auditoría de gestión**

La auditoría de gestión requiere la definición de un enfoque general, decisión central que determina el tipo de examen a realizar, como así también el conocimiento, información y los procedimientos requeridos para obtenerlos y analizarlos. Este enfoque estará determinado por el objetivo del trabajo de control externo y definirá su diseño.

El enfoque de una auditoría de gestión, en general, puede ser uno de los tres enunciados a continuación o bien una combinación de ellos:

1. El enfoque orientado a procesos se utiliza con el propósito de permitir una comprensión completa de la forma en que funciona un programa o un sistema de la Administración Pública. El enfoque orientado a procesos no se centra principalmente en la política o en los objetivos, sino en el buen funcionamiento de los sistemas del gobierno como una condición para que las políticas sean efectivas y eficientes. Este tipo de auditoría puede usar preguntas descriptivas, como:

- ¿Cuál es el objetivo del proceso?
- ¿Quiénes son las partes responsables dentro del sistema?
- ¿Cuáles son las responsabilidades de cada parte?
- ¿Cuáles son las reglas, regulaciones y procedimientos relevantes?
- ¿Cuáles son los flujos relevantes de información?

O preguntas más evaluativas, como:

- ¿Hasta qué punto hay un plan adecuado?
- ¿Hay sistemas de supervisión?
- ¿La información de supervisión comparada con el plan lleva a la realización de ajustes de ser necesario?
- ¿La planificación, la supervisión y los ajustes registrados de forma sistemática aseguran la rendición de cuentas?
- ¿Los procesos se evalúan periódicamente?

2. El enfoque orientado a resultados, evalúa si los objetivos fijados en términos de metas y resultados se han alcanzado, para establecer de forma global si existen deficiencias que implican desviaciones en las metas estipuladas, o bien para evaluar si los programas o servicios están operando según lo previsto.

Este enfoque se utiliza principalmente cuando las metas están definidas con claridad y se emplean como instrumento de la dirección, cuando se tiene un conocimiento acotado de las consecuencias y cuando se necesitan evaluaciones de carácter general.

Cuando las metas no se encuentren definidas, el auditor gubernamental procurará identificar criterios que permitan la evaluación.

Un enfoque orientado a resultados trata principalmente con preguntas como:

- ¿Los indicadores y las metas están adecuadamente definidas?
- ¿Cuál es el desempeño o qué resultados se alcanzaron?
- ¿Se han alcanzado las metas y los objetivos?

En este enfoque, el auditor gubernamental estudia el desempeño real, los resultados y los egresos y los relaciona (criterios basados en) con los objetivos/metás de las políticas. Por lo tanto, los hallazgos generalmente tomarán la forma de desviación de los criterios. Las recomendaciones, si se presentan, siempre tienen como objetivo minimizar o eliminar esos desvíos.

3. El enfoque orientado a problemas se utiliza cuando existe un indicio de problema y es el punto de partida, por lo tanto la auditoría consiste en verificar su existencia con el objetivo de analizar sus causas e identificar las medidas factibles para reducirlo o resolverlo. En este caso se analizan las causas del problema seleccionado en una relación de causa- efecto.

El enfoque orientado al problema aborda preguntas, como:

- ¿Cuál es el problema que la política intenta resolver?
  - ¿Cómo es definido por el gobierno?
  - ¿Cómo se puede entender este problema y cuáles son las causas?
  - ¿El problema es resuelto por esta política?
  - ¿Cuáles son las causas del éxito o del fracaso?
- Se formulan y se prueban hipótesis sobre las posibles causas y consecuencias.

### III. CICLO DE UNA AUDITORÍA DE GESTIÓN



(Fuente: elaboración propia realizada en base a Manual de TCU)

El ciclo de auditoría de gestión, comprende las siguientes etapas:

→ Selección → Proceso (Planificación → Ejecución → Proyecto de Informe → Comentario del Auditado → Informe de auditoría → Comunicación) → Seguimiento.

El ciclo de auditoría de gestión se inicia con la etapa de Selección, en la cual se establece la materia de auditoría.

El proceso comprende la fase de planificación en la que se diseña el proyecto de auditoría, el que contiene: los objetivos y el alcance del trabajo, los criterios y procedimientos que se van a ejecutar y los resultados que se esperan alcanzar con la auditoría.

Continúa con la fase de ejecución en la que se lleva a cabo la recopilación y análisis de los datos que, comparados con los criterios establecidos, permitirán determinar los hallazgos respaldados en la evidencia.

Estos pasos pueden ser iterativos, ya que una nueva información en la etapa de ejecución puede requerir ajustes en el plan de auditoría.

El proceso culmina con la elaboración del informe, que contendrá los hallazgos encontrados, las conclusiones y recomendaciones, y que será comunicado a los usuarios.

La etapa de seguimiento tiene como objetivo supervisar las acciones adoptadas por la entidad auditada en respuesta a los hallazgos y recomendaciones formuladas en el Informe de Auditoría, así como evaluar el beneficio de su implementación.

### III. A. SELECCIÓN DE LA MATERIA A AUDITAR

La selección de la materia es la primera etapa en el ciclo de la auditoría. Es necesaria a los efectos de orientar los recursos disponibles de la Auditoría General de la Nación, en orden a que el número de jurisdicciones, entidades, programas, empresas, funciones y actividades, que son de su competencia, es amplia.

La selección debe integrarse a la planificación estratégica y al sistema de planificación anual considerando la asignación de recursos en armonía con el mantenimiento de la calidad de las actividades de control.

Los criterios que deben ser considerados para priorizar la selección son:

**Significatividad:** debe considerarse la magnitud de los recursos económicos y/o la relevancia de las actividades gubernamentales vinculadas con la materia.

**Riesgo:** deben considerarse los riesgos asociados a la materia y la potencialidad de la existencia de problemas.

**Auditabilidad:** debe ser técnicamente factible de ser auditado.

**Probabilidad de generar valor agregado:** debe seleccionarse la materia de auditoría que tenga el potencial de generar nuevos conocimientos o perspectivas para mejorar la rendición de cuentas, la transparencia y la gestión de la materia abordada por la auditoría.

### III. B. PROCESO DE AUDITORIA

#### III. B. 1. PLANIFICACIÓN

La planificación delimita el objeto, el/los objetivo/s y el alcance de la auditoría, define criterios y procedimientos, y estima los recursos y plazo para su realización. La planificación es clave para la ejecución y supervisión de la auditoría.

La planificación contempla: el análisis preliminar y la elaboración del plan de auditoría. Debe asegurar que la auditoría se lleve a cabo de forma económica, eficiente, eficaz de manera oportuna de acuerdo a

lo previsto en la planificación anual y debe tener la flexibilidad suficiente para contemplar los aspectos surgidos durante el proceso de auditoría.

### **III. B. 1. a. Análisis preliminar**

Su propósito es obtener el conocimiento necesario de la materia a auditar, de forma tal de asegurarse en primer lugar, que la auditoría puede llevarse a cabo de acuerdo a las normas de auditoría de gestión, y así luego utilizarlo para formular el objeto, los objetivos, las preguntas de auditoría y el alcance. El conocimiento de la materia a auditar permite identificar riesgos y puntos críticos, información necesaria para las siguientes actividades.

Para ello, de acuerdo con el juicio del auditor y del enfoque de auditoría adoptado se relevarán antecedentes, tales como:

- marco normativo, informes anteriores de la Auditoría General de la Nación y de otros organismos de control, informes u otros documentos emitidos por otras entidades, estructura organizacional, presupuesto, evaluación de riesgo del auditado;
- características generales del control interno en la parte pertinente;
- contexto y partes interesadas (stakeholder);
- diagrama de los principales procesos y/o funcionamiento de las áreas a evaluar;
- buenas prácticas y otras experiencias en la materia.

Para hacerse de esta información el auditor gubernamental cuenta con técnicas de recolección, entre las que se mencionan, cuestionarios, entrevistas, observación directa, etc.

Para su análisis existen distintas técnicas que pueden utilizarse como: análisis FODA (SWOT), marco lógico, árbol de problemas, entre otros.

A partir del análisis realizado se obtendrá un conocimiento de las particularidades de la materia y de los principales riesgos asociados.

### **III. B. 1. b. Definición del Objeto, Objetivos y Alcance**

Con el conocimiento obtenido en la etapa de análisis preliminar se deberá definir el objeto, el/los objetivos y el alcance de la auditoría.

En esta instancia deberán fundamentarse las razones por las que se sugiere un determinado objeto y enfoque respecto de aquel definido en la etapa de selección de la materia.

El objeto de la auditoría de gestión puede estar orientado a: entidades, programas, proyectos, procesos y demás acciones gubernamentales donde intervienen recursos públicos con independencia de la naturaleza jurídica de quien los reciba o aplique, en el marco del mandato que le asiste a la Auditoría General de la Nación.

La definición de objetivos puede expresarse en preguntas y sub- preguntas de auditoría cuando el objeto así lo requiera.

Para determinar el/los objetivo/s, como guía, puede ser útil responder:

- ¿Por qué se realiza la auditoría?
- ¿Cuál es el interés principal del trabajo en términos de enfoque?
- ¿Qué se espera al finalizar el trabajo de auditoría?

Al definir las preguntas y sub preguntas, en base al enfoque, se establecen las dimensiones a evaluar en cada una (economía, eficiencia, eficacia y/o efectividad) y el alcance. Esto es fundamental ya que marcará la realización de los pasos en cuanto a la información requerida y los procedimientos a ejecutar.

Las preguntas y subpreguntas deben satisfacer los siguientes requisitos:

- ser claras y específicas;
- usar términos que puedan ser definidos y/o mensurados;
- ser viables de evaluación, es decir deben tener una respuesta;
- ser coherentes y articuladas, o sea en conjunto deben aclarar el problema principal definido.

La definición de preguntas y subpreguntas no es una tarea simple. Por ello, es de utilidad realizar un proceso estructurado de formulación, que incluya la descripción del problema, la identificación de posibles preguntas (anotar todas aquellas que surjan), su jerarquización y la individualización de aquellas de difícil respuesta, en el marco de reuniones (tormenta de ideas).

El alcance define los límites de la auditoría, para determinarlo es útil responderse:

- ¿Qué preguntas específicas se estudiarán?
- ¿Qué tipo de procedimiento es conveniente?
- ¿Quiénes son los entes involucrados?
- ¿Dónde existen limitaciones y de corresponder los posibles procedimientos alternativos?
- ¿Qué período de tiempo se va a evaluar?
- ¿Cuándo (los plazos a cumplir)?

Los objetivos y el alcance de auditoría están interrelacionados y deben considerarse en conjunto.

### **III. B. 1. c. Criterios**

Los criterios son parámetros de desempeño utilizados para evaluar la economía, eficiencia, eficacia y efectividad, conforme al objeto de auditoría.

En términos generales, se puede describir a la auditoría gubernamental como un proceso sistemático de obtención y evaluación objetiva de evidencias para determinar si la información o las condiciones existentes se corresponden con los criterios establecidos. A partir de esta comparación surgen los hallazgos de auditoría. En ese entendido, los criterios de auditoría son los parámetros razonables y alcanzables de desempeño contra los cuáles evaluar un programa de gobierno, un sistema, operación, proyecto, proceso, actividad o una entidad y así determinar si alcanza o excede las expectativas. Es recomendable discutir los criterios con los auditados, pero en última instancia es responsabilidad del auditor gubernamental seleccionar los criterios apropiados.

Los criterios deben tener los atributos establecidos en las Normas de Control Externo Gubernamental, es decir, ser relevantes, comprensibles, completos, confiables y objetivos, y tienen por finalidad:

- orientar la búsqueda, en la etapa de planificación en la que se definen los procedimientos a ejecutar para la recolección de evidencias,
- proveer el contexto para la evaluación de la evidencia y la determinación de los hallazgos,
- ayudar a estructurar las observaciones y a su posterior comprensión,
- brindar una base de entendimiento común dentro de la Auditoría General de la Nación, así como también con la entidad auditada.

Entre las fuentes de criterios más habituales cabe citar:

- la normativa que rige el funcionamiento de la entidad auditada;
- el desempeño de períodos anteriores sometido a una revisión crítica;
- las metas de desempeño previstas para el período en ejecución;
- planificaciones desarrolladas por la entidad auditada;
- contratos o acuerdos firmados;
- buenas prácticas de administración;
- normas profesionales y principios de control interno;
- indicadores clave de desempeño definidos por la entidad auditada, por la Administración y/o por el auditor;
- opinión de especialistas independientes;
- criterios utilizados en auditorías similares o empleados por otras entidades de fiscalización superior;
- el desempeño de organizaciones que realicen actividades semejantes o tengan programas similares;
- bibliografía especializada.

### **III. B. 1. d. Materialidad**

Se considerará la materialidad en todo el proceso de auditoría. Se entiende por materialidad a la importancia relativa de un aspecto o cuestión dentro del contexto, esto es, si conocerlo puede influenciar y/o modificar el desarrollo de los hallazgos, conclusiones y recomendaciones, y las decisiones de los usuarios del informe. Incluye factores cuantitativos (financieros, económicos y patrimoniales) y cualitativos (las necesidades e intereses de los destinatarios del informe y el impacto del aspecto considerado) según el juicio profesional del auditor.

Tales factores involucran las magnitudes de los aspectos analizados en relación con el objeto y objetivos de auditoría, así como sobre su relevancia en la evaluación de los principios de economía, eficiencia, eficacia y efectividad.

### **III. B. 1. e. Riesgo de auditoría**

Se debe administrar activamente el riesgo de auditoría para evitar el desarrollo de hallazgos, conclusiones y recomendaciones incorrectas o incompletas, con el consecuente efecto en la emisión de un informe inapropiado.

Si bien en la fase de planificación dicha administración posee un papel relevante, es parte integral en todo el proceso de auditoría.

Para administrar el riesgo de auditoría, el auditor debe:

- identificar los riesgos,
- evaluar los riesgos, considerando la probabilidad de ocurrencia del evento generador del riesgo y su impacto,
- desarrollar e implementar opciones para prevenir y mitigar los riesgos,
- supervisar los riesgos de auditoría y las estrategias de mitigación durante todo el proceso, realizar los ajustes necesarios ante circunstancias cambiantes.

Para identificar los riesgos inherentes, el auditor debe procurar determinar los factores que pueden afectar al logro de los objetivos del ente, o una o algunas de sus dimensiones de gestión, considerando el objeto de auditoría. En tal sentido, es una buena práctica incluir en la fase de planificación el debate interno que permita la identificación de esos factores y los riesgos asociados.

Existen algunos factores que pueden indicar la presencia de riesgo, siendo recomendable su consideración:

- montos financieros o presupuestarios materiales, o existencia de cambios significativos en los mismos,
- áreas propensas al riesgo (por ejemplo: compras y contrataciones, obras públicas, subsidios y subvenciones, temas ambientales, tecnología),
- actividades nuevas o urgentes, o cambios recurrentes en sus condiciones,
- estructuras de procesos y administración compleja y/o con posibles confusiones sobre las responsabilidades,
- inexistencia o dificultades en el acceso a información confiable, independiente y actualizada sobre la gestión gubernamental referida al objeto de auditoría.

Se debe determinar si el sistema de control interno contempla actividades de control que permiten mitigar los riesgos inherentes identificados. Como consecuencia de esta evaluación, podrá establecerse si existen riesgos no previstos por el sistema de control interno o que las actividades de control implementadas pueden ser vulnerables para evitar la ocurrencia del evento generador de riesgo (riesgo de control).

Con la identificación de los riesgos inherentes y los riesgos de control, se deberá evaluar la probabilidad de ocurrencia de los eventos generadores de riesgo, el impacto de su ocurrencia respecto de la gestión auditada en términos del objeto determinado, y en qué medida la ausencia de su consideración en el marco del desarrollo de la auditoría puede llevar a hallazgos, conclusiones y recomendaciones incorrectas o incompletas. Esto último determina la dimensión de la significatividad de estos riesgos.

Con esta evaluación deberá definirse un enfoque que permita prevenir y mitigar los riesgos significativos, para ello se determinará:

- los métodos de recopilación de datos y procedimientos de auditoría,
- el personal acorde para su tratamiento y, en su caso, la necesidad de expertos,
- las medidas para supervisar el riesgo,
- las actividades de revisión de calidad adicionales.

En el marco de la administración permanente del riesgo, se deberá considerar si los procedimientos de auditoría seleccionados permiten acceder al debido conocimiento de los aspectos de la gestión

sujeta a revisión en virtud al objeto y objetivos determinados, considerando los riesgos identificados y evaluados. En tal sentido, deberá contemplarse en todo el proceso de auditoría el riesgo de detección y, ante la evidencia de ineficacia de uno o varios procedimientos para mitigar el riesgo, se practicarán los ajustes necesarios en el plan.

### **III. B. 1. f. Fraude**

En todas las fases del proceso de auditoría, debe considerarse el riesgo de fraude dentro del contexto del objeto, del/los objetivo/s de la auditoría. La determinación del riesgo de fraude es un proceso continuo durante toda la auditoría y se relaciona no sólo con la planificación sino también con la evaluación de la evidencia obtenida durante la auditoría.

Se entiende por fraude el acto intencionado realizado por una o más personas de la entidad auditada, que usualmente conlleva la utilización del engaño con el fin de conseguir una ventaja injusta o ilegal.

A diferencia del error, el fraude es intencional y usualmente involucra un ocultamiento deliberado de los hechos. La responsabilidad del auditor gubernamental es identificar y evaluar el riesgo de fraude vinculado al objeto y objetivos de auditoría con el alcance definidos, y determinar los procedimientos de auditoría que respondan a los riesgos relevantes identificados.

A estos efectos es importante lograr una buena comprensión del sistema de control interno pertinente, de los sistemas de información y de las actividades de control establecidas. Una actitud de escepticismo y la aplicación del juicio profesional del auditor gubernamental debe guiar la determinación de qué riesgos podrían afectar significativamente el desarrollo de la auditoría. Esto es importante, dado que, por lo general, uno o más miembros de la entidad auditada involucrados en fraude realizarán hechos para ocultarlo.

Si bien el fraude es, de hecho, una cuestión que debe ser determinada judicialmente o en el marco de investigaciones administrativas jurisdiccionales y excede el marco de responsabilidad profesional del auditor gubernamental, éste debe considerar en la planificación de las tareas la posibilidad de la existencia de maniobras que permitan cometer fraudes a la administración. En ese orden, debe evaluarse la probabilidad de ocurrencia en la entidad auditada dentro del marco del objeto y objetivos de auditoría con el alcance definido. Así deberán analizarse los aspectos críticos susceptibles de fraude e identificarse los controles previstos por el sistema de control interno a tal fin.

### **III. B. 1. g. Métodos de recopilación y análisis de datos**

El alcance se definirá en función de: objeto, objetivos, enfoque metodológico, criterios, riesgos y materialidad, lo que determinará la evidencia que se requiere para sustentar los hallazgos, conclusiones y recomendaciones, y los métodos más apropiados para obtenerla y analizarla.

Para administrar el riesgo de auditoría es importante que el auditor gubernamental en la etapa de planificación recopile información sobre la disponibilidad, confiabilidad, y la calidad de los datos necesarios y relevantes para responder a las preguntas de auditoría. Si hay un problema con la disponibilidad de la información generada por el auditado o terceros (secundaria), o la calidad de la información es pobre, el auditor gubernamental puede decidir recopilar información directa (primaria), desarrollando cuestionarios, registros estadísticos, verificaciones in situ, etcétera. Asimismo, existe

la posibilidad de dejar constancia de la información faltante o de la baja calidad de la disponible. Ello puede derivar en adecuaciones en la planificación.

Las auditorías de gestión pueden recurrir a una amplia variedad de técnicas de recopilación de datos tales como las encuestas, las entrevistas, la recopilación de datos administrativos, los documentos escritos y la prueba piloto. Los métodos de realización de muestras y encuestas permiten sacar conclusiones razonablemente fundadas, y los casos de estudio brindan una oportunidad para un análisis en profundidad.

Los diferentes tipos de evidencia de auditoría pueden obtenerse utilizando varios métodos para la recopilación de datos, que establecen el vínculo entre los tipos de evidencia de auditoría y los diferentes métodos, los que se ejemplifican en la siguiente tabla:

Evidencia de auditoría	Métodos de recopilación de datos
Evidencia testimonial	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ Entrevistas</li> <li>○ Encuestas, cuestionarios</li> <li>○ Grupos focales- focus group</li> <li>○ Grupo de referencia</li> </ul>
Evidencia documental	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ Revisión de documentos</li> <li>○ Revisión de archivos</li> <li>○ Utilización de estadísticas existentes</li> <li>○ Utilización de base de datos existente</li> </ul>
Evidencia física	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ Observación de las personas en la ejecución de operaciones</li> <li>○ Inspección de objetos o procesos</li> </ul>

Se deberá establecer una estrategia apropiada para la auditoría, que combine los métodos de recopilación de datos y técnicas de análisis para dar respuesta a las preguntas de auditoría.

Para decidir cuáles son los métodos apropiados para utilizar se deben considerar las ventajas y desventajas de cada uno, y su eficiencia en función de los resultados esperados. Al planificar la auditoría, debe identificarse la naturaleza, las fuentes y la disponibilidad probable de la evidencia de auditoría requerida.

Mientras que la información desarrollada por el auditor (primaria) es generalmente la más confiable, la información secundaria generada, recopilada y/o analizada por terceros (por ejemplo, los informes de evaluación de desempeño, los informes internos, etcétera) pueden ser una fuente importante de información en las auditorías de gestión que requiere ser validada.

Durante la etapa de planificación, el propósito de elegir los métodos es el de dirigir la atención sistemáticamente a lo que el auditor necesita saber para responder a las preguntas, y desde dónde y de qué manera puede obtener información. El propósito es adoptar mejores prácticas, pero las razones fácticas como la disponibilidad de la información puede restringir la elección de los métodos, y el auditor puede tener que conformarse con la segunda mejor opción. Por lo tanto, es importante tener amplitud al seleccionar los métodos.

### III. B. 1. h. Elaboración de la matriz de planificación

La matriz de planificación es una herramienta de auditoría que contribuye a obtener una planificación más sistemática, que permita: determinar qué y cómo auditar, proporcionar una estructura para los componentes básicos de la planificación, facilitar la comunicación de las metodologías y ayudar al desarrollo del trabajo de campo.

En ella se resumen los procedimientos necesarios para dar respuesta a los objetivos de auditoría conforme a los criterios definidos.

La matriz es un instrumento flexible y su contenido puede ser actualizado o modificado a medida que progresa el trabajo de campo.

Sus principales objetivos son:

- establecer una relación lógica entre los objetivos, la información requerida, y procedimientos de la auditoría y el trabajo de campo,
- identificar, exponer y documentar las decisiones de planificación, y
- facilitar la supervisión durante todo el proceso y la revisión.

A continuación se expone un modelo de matriz de planificación con los componentes mínimos a contener y una breve explicación en cada una de las columnas. No obstante, a criterio del auditor se podrán incorporar otras columnas.

Pregunta y Sub pregunta de auditoría						
Criterios	Información requerida	Fuentes de información	Procedimientos para recopilación de información	Procedimientos para el análisis de la información	Restricción	Qué nos permitirá decir el análisis
Describir los parámetros de desempeño del deber ser respecto de lo que se examina.	Identificar la información necesaria para responder a la pregunta de auditoría.  Es ¿QUÉ? Información es necesaria	Identificar el origen de la información necesaria.  Es ¿DÓNDE? voy a buscar la información	Identificar y describir los métodos que se van a usar.  Es ¿CÓMO OBTENER? la información	Identificar las técnicas que se van a usar en el análisis de la información y describir los respectivos procedimientos.  Es ¿CÓMO ANALIZAR? la información	Especificar las restricciones en cuanto a: problemas en el acceso a las personas y a la información, calidad de la información, condiciones operativas para desempeñar el trabajo.	Precisar qué conclusiones o resultados pueden alcanzarse.

### III. B. 1. i. Elaboración del plan de auditoría

Este documento que resume la naturaleza del trabajo a realizar y los resultados que se pretenden alcanzar. En el mismo, se debe explicitar el enfoque y los procedimientos específicos.

El plan de auditoría con base en los resultados del estudio preliminar, cuyos resultados deberán incorporarse suscintamente, contendrá: el objeto, objetivos y preguntas de auditoría, los criterios,

evaluación de riesgos y materialidad, los procedimientos a ser ejecutados y resultados esperados que surgen de la matriz de planificación que en Anexo deberá incorporarse.

Deberá detallarse además el cronograma de ejecución, los recursos y la previsión, cuando sea necesario, de la contratación de especialistas.

El plan de auditoría deberá ser elevado para su aprobación sin superar el 50% de la utilización de los recursos asignados.

### **III. B. 2. EJECUCIÓN**

La realización de la auditoría debe llevarse a cabo conforme a la planificación.

Los procedimientos a ejecutar deben estar orientados a proporcionar evidencia suficiente y apropiada para sustentar los hallazgos, las recomendaciones y las conclusiones del informe.

Las principales actividades de esta fase son:

- a) Desarrollo del trabajo de campo con el fin de obtener evidencia.
- b) Análisis de la información obtenida.
- c) Desarrollo de los hallazgos de auditoría.

La separación de las actividades precedentes es a efectos expositivos, siendo las mismas parte de un proceso dinámico y continuo.

#### **III. B. 2. a. Desarrollo del trabajo de campo**

Consiste en la recopilación de la información definida mediante la aplicación de los procedimientos determinados en la planificación de la auditoría.

El objetivo de esta actividad es la recolección de la mejor evidencia posible, que será adecuada en cantidad (suficiencia) y calidad (apropiada: relevante, válida y confiable) en los términos del punto III. A. 2. 2. de las Normas de Control Externo Gubernamental. Al evaluarla se debe considerar si, en conjunto, a juicio del auditor es suficiente y apropiada para abordar los objetivos de auditoría, y respaldar los hallazgos y conclusiones. Para confirmar su relevancia y confiabilidad puede ser necesaria la obtención de evidencia adicional. Los conceptos de riesgo y materialidad asisten al auditor gubernamental en la evaluación de la evidencia de auditoría. Se debe buscar la evidencia necesaria para responder a las preguntas y sub preguntas de auditoría previstas en la matriz de planificación.

Se deberá continuar con la identificación de potenciales fuentes de información que puedan proveer nuevas evidencias, dado que no todas las situaciones pueden preverse durante la planificación. A medida que se adquiere mayor conocimiento deberán ajustarse los procedimientos a realizar y la información requerida.

Si se decidiera utilizar el asesoramiento de expertos, estos deberán cumplir con los principios básicos establecidos en el punto II. A. de las Normas de Control Externo Gubernamental.

#### **III. B. 2. b. Análisis de la información obtenida**

Esta actividad dentro de la etapa de ejecución de la auditoría consiste en seleccionar y analizar aquella

información que contribuya a responder las preguntas de auditoría planteadas en la planificación. Finalizada la realización de los procedimientos se evaluará la evidencia obtenida a fin de determinar si el objeto ha sido lo suficiente y apropiadamente auditado. Previo a sacar conclusiones, se reconsiderará el análisis de los riesgos, la materialidad y los criterios determinados al momento de planificar en relación a la evidencia recolectada. Si fuera necesario se realizarán procedimientos adicionales con el objeto de sustentar los hallazgos, conclusiones y recomendaciones a comunicar. Cualquier otra información que no se ajuste al objeto y objetivos de la auditoría debe ser descartada.

Al interpretar la información se la debe poner en perspectiva comparando los criterios (lo que debería ser) con la evidencia (lo que es) de lo cual surgirán los hallazgos.

Identificados los desvíos se podrá determinar la causa (por qué ocurrió) y el efecto (las consecuencias de los mismos), estos elementos servirán para elaborar las recomendaciones y la conclusión basada en los hallazgos.

En el desarrollo de la auditoría de gestión, una parte esencial es el proceso analítico que culmina con la respuesta dada a las preguntas de auditoría. Ese proceso debe considerar lo siguiente:

1. Criterio/s de auditoría - “el deber ser”/”lo que debería ser”.
2. Evidencia de auditoría – “lo que es”.
3. Hallazgos de auditoría – “lo que es, en contraste con lo que debería ser”.
4. Causas y efectos (posibles) de los hallazgos.
5. Recomendaciones.
6. Comentarios del Auditado.
7. Conclusión de la auditoría.

Las características que debe contener una sólida evaluación de la evidencia son:

- Ser lógica y autosuficiente,
- Ser convincentes,
- Respalda los hallazgos de auditoría, y
- Proporcionar la base de argumentos frente al mejor contra-argumento fundado.

Para la evaluación de la evidencia puede ser útil tener en cuenta lo siguiente:

- La evidencia obtenida en el ámbito del auditado, cuando el control interno es efectivo, es más confiable que la obtenida cuando es débil o inexistente.
  - La evidencia obtenida por acción directa de los auditores, sea observación, inspección o análisis computarizados es más confiable que la evidencia obtenida de análisis realizados por terceros.
  - El examen de documentos originales es más confiable que el realizado sobre fotocopias.
- La evidencia testimonial obtenida en condiciones en que la persona puede hablar libremente es más confiable que la obtenida en circunstancias en que puede estar condicionada.
- La evidencia obtenida de terceras partes objetivas, conocidas y acreditadas es más confiable que la obtenida del ente auditado u otros con intereses directos en esa organización (circularización, triangulación-uso de diferentes métodos para estudiar el mismo tema-).
  - La evidencia documental es más confiable que la testimonial.
  - La evidencia testimonial que es corroborada por escrito (documento en soporte papel firmado o por correo electrónico) es más confiable que la exclusivamente oral.

- Cuanto mayor es el riesgo de auditoría mayor deberá ser la cantidad y calidad de la evidencia requerida.
- Evidencia de mayor calidad puede permitir usar menos evidencia.
- Obtener gran cantidad de evidencia no compensa lo apropiado de la misma.
- Menor cantidad de evidencia y/o de menor calidad puede generar hallazgos menos precisos.

En las auditorías de gestión, la evidencia suele no ser concluyente (si/no o correcto/erróneo). En general, es persuasiva (“apunta a la conclusión que...”). En tal sentido, puede ser útil debatir, en la etapa de planificación o al inicio de la fase de ejecución, con los expertos en la materia acerca de la naturaleza de la evidencia a ser obtenida y la forma en la que será analizada e interpretada. Este enfoque reduce el riesgo de malinterpretar la evidencia y puede agilizar el proceso. También es importante que el auditor gubernamental busque información en diferentes fuentes, ya que las organizaciones, sus integrantes, los expertos y las partes interesadas pueden tener diferentes perspectivas y argumentos para proponer.

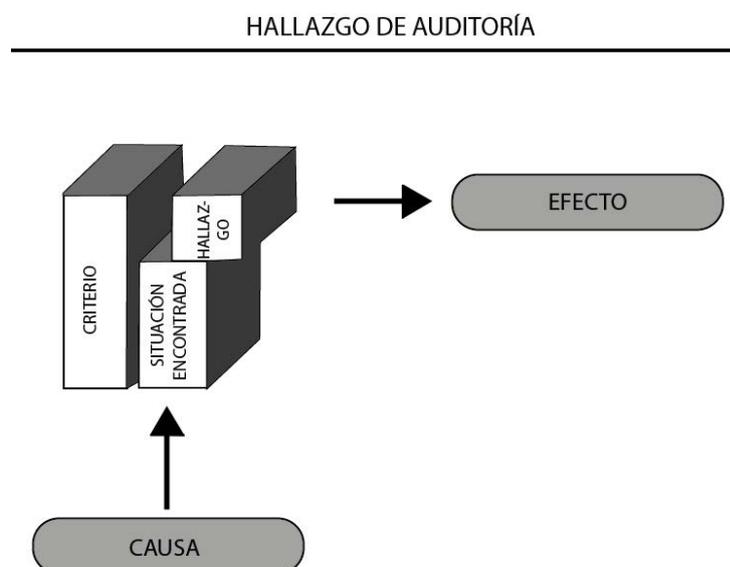
No existe un método general para llevar a cabo esta evaluación ni tampoco se realiza en forma aislada sino que es un proceso a través del cual se aplican técnicas de análisis cuantitativas y cualitativas.

### III. B. 2. c. Desarrollo de los hallazgos de auditoría

Los hallazgos de auditoría son el producto de las evidencias obtenidas y analizadas a efectos de cumplir con los objetivos de auditoría establecidos.

En ese orden, los hallazgos deben contener:

- el/los criterio/s (“el deber ser”),
- la condición (“lo que es”),
- el efecto (“cuáles son las consecuencias”) y,
- de ser posible, las causas que los produjeron (“porqué se produjeron los desvíos/qué ocasionó el/los desvío/s”).



(Fuente: Manual de TCU)

La matriz de hallazgo es una herramienta útil como apoyo y orientación para la preparación del informe de auditoría, ya que permite reunir de manera estructurada los principales elementos que constituyen los capítulos centrales del informe. Además permite una comprensión homogénea de los hallazgos y sus componentes.

A continuación se expone un modelo de matriz de hallazgo con los componentes que debe contener y una breve explicación de cada una de las columnas.

Hallazgo					Buenas prácticas	Recomendaciones	Beneficios esperados
Situación encontrada	Criterio	Evidencias y análisis	Causas	Efectos			
Constataciones de mayor relevancia, identificadas en la fase de ejecución	Estándar usado para determinar si el objeto auditado alcanza, excede o está por debajo del desempeño esperado	Resultado de la aplicación de los métodos de análisis de datos y su empleo en la producción de evidencias. De forma sucinta, deben ser indicadas las técnicas usadas para tratar la información recolectada durante la ejecución y los resultados obtenidos.	Pueden estar en el marco de las actividades administrativas y operativas del ente auditado, o estar fuera de su control o influencia. La identificación de causas deben estar sustentadas en evidencias. Deberán identificarse las posibles medidas que contribuyan a corregir las causas de las debilidades de gestión detectadas.	Consecuencias relacionadas con las causas y con los correspondientes hallazgos. Puede ser una medida de la relevancia de los hallazgos.	Acciones identificadas cuya comprobación lleva a buen desempeño. Esas acciones podrán sustentar la propuesta de recomendaciones.	Deben ser elaboradas para tratar el origen de los problemas diagnosticados. Se debe dedicar el tiempo suficiente para las deliberaciones y la priorización para la solución de los principales problemas.	Mejoras que se esperan alcanzar con la implementación de las recomendaciones. Los beneficios pueden ser cuantitativos y cualitativos.

*Fuente: Guía de Implementación de las ISSAI – Auditorías de Desempeño.*

Como parte de la finalización de esta actividad puede ser de utilidad el desarrollo de tareas de validación de los hallazgos.

### III. B. 2. d. Determinación de la causa y efecto

Si bien es importante la búsqueda de explicaciones para los desvíos observados, se debe ser cuidadoso en la identificación de las causas, las que deben estar sustentadas en evidencia.

La identificación de las causas sirve de base para las recomendaciones. Los efectos pueden advertirse desde lo que ya ha ocurrido al momento del desarrollo de la auditoría o como el producto del lógico devenir de las cosas en las situaciones encontradas en caso de no tomarse ninguna acción.

Los efectos ya ocurridos ayudan a demostrar las consecuencias de las causas identificadas y en general proveen evidencia de las medidas necesarias a recomendar. Los efectos potenciales implican algún grado de proyección por lo que deben utilizarse con las prevenciones del caso.

Todo hallazgo determinado debe ser incorporado al informe de auditoría, aún cuando en algunas ocasiones no pueda identificarse de manera confiable las causas de la situación existente.

### **III. B. 2. e. Recomendaciones**

Las recomendaciones tienden a contribuir al abordaje de los hallazgos identificados por la auditoría.

Las recomendaciones deben inferirse lógicamente y analíticamente de los hechos y argumentos presentados, es decir, el lector debe ser capaz de vincular qué se auditó, qué se halló, cuál fue el efecto y cómo se puede abordar la debilidad identificada. La identificación de las causas de los hallazgos puede servir de base para el desarrollo de las medidas correctivas que den lugar a las recomendaciones.

Las recomendaciones deben ser dirigidas a las entidades auditadas que tienen la responsabilidad y la competencia para implementarlas. No deben ser ni muy generales ni muy detalladas. Un riesgo que generalmente conllevan es ser tan vagas que no agregan valor o bien tan detalladas que podrían comprometer la independencia futura de la Auditoría General de la Nación.

### **III. B. 3. PROYECTO DE INFORME**

Tras la finalización de la fase de ejecución se emitirá el “Proyecto de Informe de Auditoría”, el cual será rotulado con la leyenda “Información Estrictamente Confidencial”.

### **III. B. 4. COMENTARIOS DEL AUDITADO**

Se dará a la entidad auditada la oportunidad de hacer comentarios sobre los hallazgos de auditoría y recomendaciones antes que la Auditoría General de la Nación emita su informe de auditoría, remitiendo a esos fines el Proyecto de Informe de Auditoría.

El examen de los comentarios recibidos debe ser registrado en papeles de trabajo de manera que cualquier modificación al proyecto de informe de auditoría, o las razones para no efectuar modificaciones, estén documentadas. Dicha documentación proporciona transparencia respecto de por qué se realizaron o no modificaciones al proyecto de informe de auditoría.

Cuando el auditado provea, con esos comentarios, información y documentación respaldatoria no suministrada con anterioridad sobre el objeto, relativa al período auditado y relevante respecto de los hallazgos, deberá evaluarse, para su consideración, siguiendo los procedimientos aplicables a la evidencia de auditoría.

### **III. B. 5. CONCLUSIÓN**

A los efectos de la emisión del informe de auditoría se debe generar una conclusión sobre los objetivos y preguntas de auditoría a partir de la aplicación de los procedimientos y en base a los hallazgos determinados. La reunión de las conclusiones parciales es la base para la conclusión final, las que se exponen como cierre y emisión por escrito del informe.

### **III. B. 6. INFORME**

El informe es el principal producto de la auditoría. Es el instrumento técnico formal por intermedio del cual se comunica los resultados de la auditoría.

El informe de auditoría de gestión apunta a contribuir a un mejor conocimiento de la materia auditada y a resaltar las mejoras necesarias.

La elaboración del informe debe ser vista como un proceso iterativo de formulación, testeo y revisión de ideas sobre el objeto de la auditoría. Para ello es recomendable la utilización de la matriz de hallazgos.

El informe de auditoría debe ser:

- a) completo
- b) convincente
- c) oportuno
- d) comprensible
- e) objetivo

**a) completo:** debe incluir toda la información necesaria para abordar el objeto, los objetivos y las preguntas de auditoría, siendo lo suficientemente detallados para proporcionar una comprensión de la materia en cuestión, los hallazgos y la conclusión. Mínimamente el informe deberá contener:

1. El objeto de auditoría,
2. El/los objetivo/s,
3. Los criterios identificados y sus fuentes,
4. El alcance,
5. El período auditado,
6. Las limitaciones que se hubieren presentado,
7. Los hallazgos,
8. Recomendaciones, y
9. La conclusión.

**b) convincente:** debe estar lógicamente estructurado y presentar un claro vínculo entre el objeto, los objetivos, los criterios, los hallazgos, la conclusión y las recomendaciones. También requiere presentar los hallazgos en forma persuasiva, incorporando todos los argumentos relevantes.

**c) oportuno:** debe ser emitido a fin que la información esté disponible para su uso por parte de funcionarios de la administración, gobierno, legisladores u/y otros usuarios, lo más cerca posible de la fecha a que está referida la información o se hayan producido los acontecimientos.

**d) comprensible:** se debe utilizar un lenguaje sencillo y conciso en la medida que la materia lo permita. Se deben definir los términos técnicos, y abreviaturas desconocidas. Es una buena práctica la utilización de cuadros, diagramas, ilustraciones, cuando sea necesario para presentar y resumir información compleja a fin de facilitar la comprensión del lector. El lenguaje utilizado debe ser claro y unívoco, sin ambigüedades, que ayude a evitar confusiones y malentendidos entre los hechos y la conclusión. La brevedad asegura que el informe no sea más extenso que lo necesario, lo cual mejora la claridad y ayuda a transmitir el mensaje.

**e) objetivo:** requiere que sea imparcial en cuanto al contenido y al estilo. Toda evidencia necesita ser presentada de manera imparcial. Se debe explicar en el informe por qué y cómo los problemas observados en los hallazgos dificultan el desempeño. Los hechos no deben ser suprimidos y las fallas poco significativas no deben ser exageradas.

### **III. B. 7. COMUNICACIÓN**

Entendida la etapa de comunicación del informe como la culminación del proceso de auditoría, se procederá a remitir copia, en formato impreso y/o digital, junto con la Resolución aprobatoria a: el Auditado, su autoridad superior jurisdiccional o institucional, el Poder Legislativo y los restantes usuarios que haya definido el Colegio de Auditores Generales. Asimismo, se procurará la publicación del mismo, a fin que sea accesible para otras partes interesadas y el público en general, salvo cuando exista previsión normativa en contrario.

### **III. C. SEGUIMIENTO**

El seguimiento del Informe de Auditoría es parte del ciclo de auditoría. Se refiere al análisis por parte del auditor gubernamental de las medidas correctivas adoptadas por la entidad auditada u otras partes responsables.

Deberá enfocarse en si han implementado las medidas pertinentes para dar respuesta a los hallazgos y a las recomendaciones luego de un tiempo razonable desde la comunicación del informe.

Se decidirá si el seguimiento se efectúa sobre todos o una parte de los hallazgos y las recomendaciones efectuadas en función de la oportunidad y la significatividad de las mismas y la forma en que se llevará a cabo. Para ello se deberá reunir información sobre las medidas que se han puesto en práctica para solucionar el problema, así como el estado actual y el efecto de las mismas.

En determinados casos puede ser suficiente una revisión de la documentación sin necesidad de llevar a cabo procedimientos de auditoría, en otros casos se puede requerir aplicar procedimientos de auditoría que se enfoquen en la evaluación de las medidas adoptadas respecto de los hallazgos y las recomendaciones seleccionadas. Sin embargo, los procesos de seguimiento pueden relevar aspectos significativos para una revisión más amplia dando lugar a una nueva auditoría, la que deberá incluir como insumo los hallazgos y las recomendaciones efectuadas y las medidas adoptadas, así como los nuevos aspectos a evaluar.

Si se definiera la realización de una auditoría de seguimiento se aplicarán los procedimientos normales de una auditoría de gestión.

Con la definición del Plan Anual se determinarán los proyectos destinados al seguimiento. En el caso de existir controles gubernamentales de gestión recurrentes sobre determinados objetos de auditoría deberán ser considerados los hallazgos realizados en el o los informes precedentes.

## **IV. OTROS TRABAJOS**

Comprende todos aquellos trabajos sobre determinados aspectos o las transacciones de la gestión, a los que se aplican algunos procedimientos de naturaleza de auditoría, cuyo alcance no fue definido

para brindar una opinión o conclusión sobre la materia a la que se refiere, pero que contribuyen a mejorar el conocimiento respecto de la administración y/o gestión gubernamental.

Los elementos constitutivos de una auditoría de gestión pueden contener aspectos propios de una auditoría de cumplimiento y/o financiera. En caso de superposición, se deben observar las normas de control externo gubernamental que resulten de aplicación según el objetivo de auditoría específico en consideración. Se deben aplicar las normas pertinentes según el tipo de auditoría.

## **V. SISTEMA DE CONTROL DE CALIDAD**

El sistema establecido por el apartado III. C. de las Normas de Control Externo Gubernamental, operará bajo la dirección, orientación y decisión del Colegio de Auditores Generales.

En adición a los procedimientos de control de calidad, la misma se materializa con la adopción de los elementos previos al inicio de los trabajos de control externo:

- Mantener actualizados los procesos y procedimientos estandarizados de control externo gubernamental que sean comunicados y conocidos al todo el personal;
- Comunicación y conocimiento de los procedimientos de aseguramiento y control de la calidad;
- Seleccionar los recursos humanos de acuerdo a los requisitos normados;
- Adopción de medidas orientadas a la actualización y adquisición de competencias técnicas y profesionales del personal mediante la capacitación permanente y en virtud de las necesidades que plantea el cumplimiento de las funciones;
- Fomentar una cultura organizacional orientada hacia la calidad.

### **V. A. PROCESO DE ASEGURAMIENTO DE LA CALIDAD**

#### **V. A. 1. Control Concomitante**

El proceso de aseguramiento de la calidad es concomitante y se integrará a las actividades desarrolladas durante el proceso de control externo gubernamental, teniendo en cuenta el grado de cumplimiento de las actividades programadas en cada etapa y su documentación respaldatoria, a fin de minimizar los riesgos de error, dirigirla consistentemente y eventualmente reconducir el proyecto. El control concomitante involucra la supervisión de calidad y la revisión de calidad

##### **V. A. 1. a. Supervisión de calidad**

Los actores implicados en el proceso de supervisión de calidad serán aquellos que ejerzan la dirección, supervisión y conducción de los trabajos.

A fin de cumplir con dichas actividades, se deberá procurar que:

- sean definidos los objetivos en función del objeto del trabajo, y que el equipo asignado como el auditado los comprendan claramente;
- los miembros del equipo dispongan de asistencia del supervisor durante todo el proceso;
- se incorporen los especialistas requeridos en caso de necesidad;
- los miembros del equipo cumplan las tareas asignadas en tiempo y forma, proponiendo eventualmente su cambio en forma oportuna;
- los hallazgos y las conclusiones estén basados en evidencia suficiente y apropiada y documentada adecuadamente;
- sean alcanzados los objetivos de la auditoría;
- el informe sea fácil de comprender, estar libre de vaguedades o ambigüedades, sea completo y autosuficiente.

#### **V. A. 1. b. Revisión de calidad**

La revisión de calidad la llevará a cabo un tercero de la Gerencia ajeno al proceso del trabajo de control gubernamental designado por el Gerente, con suficiente formación, experiencia y jerarquía, quien deberá verificar:

el cumplimiento de los pasos relativos a la supervisión de calidad;

el registro documental adecuado de la planificación, de la ejecución de los procedimientos y de los hallazgos, y que el informe exhiba una evaluación objetiva, justa, independiente y equilibrada de la evidencia documentada.

#### **V. B. EVALUACIÓN POSTERIOR**

El Colegio de Auditores Generales ha asignado la evaluación posterior de calidad a la Auditoría Interna a través del área específica.

Todos los trabajos de control externo gubernamental deben ser considerados para aplicar selectivamente las evaluaciones posteriores de calidad.

Las mismas podrán abarcar todo el proceso de desarrollo de la auditoría y sus papeles de trabajo, e incluir las revisiones de calidad efectuadas en el control concomitante.

El informe de Auditoría Interna, reportará al Colegio de Auditores Generales e incluirá, entre otros aspectos, las recomendaciones pertinentes para el aseguramiento y mejora de los procesos, a fin de agregar valor a los mismos, con el propósito de lograr los resultados previstos en la gestión y contribuir a la mejora continua, así como los comentarios realizados por el área cuyo trabajo está siendo evaluado.