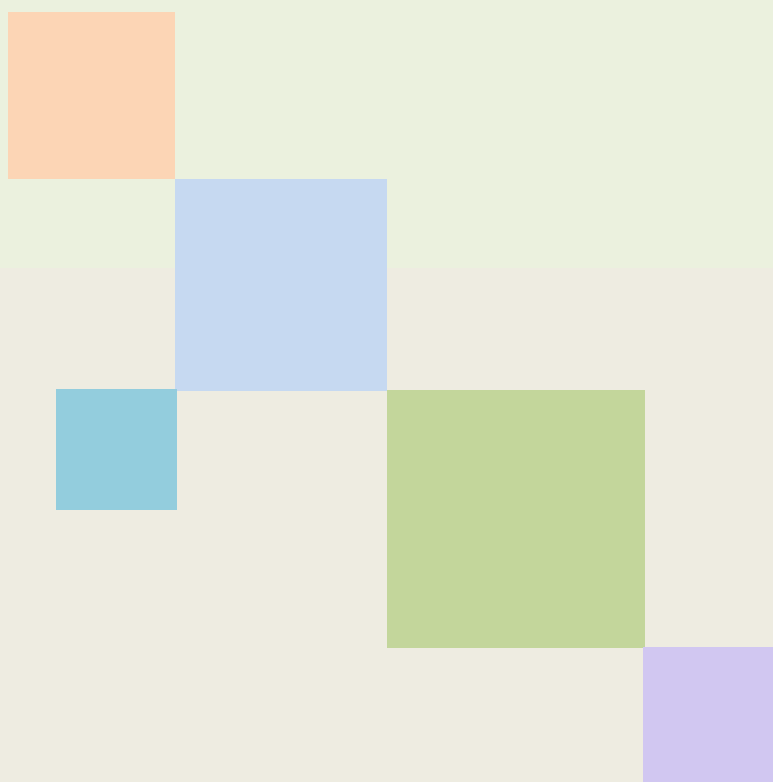


iCAT para Auditoría de Desempeño

Una herramienta para la detección de necesidades en materia de implementación de las ISSAI

Versión 1, octubre de 2021



Iniciativa de Desarrollo de la INTOSAI (IDI)

www.idi.no

iCAT para Auditoría de Desempeño

Tabla de contenidos

Lista de abreviaturas	3
Declaración de calidad	4
1. Acerca de la iCAT para auditoría de desempeño.....	6
2. Utilización de la iCAT para AD en la detección de necesidades de las EFS relativas a la implementación de las ISSAI.....	9
3. Comprensión de la herramienta iCAT para AD	11
4. Cómo utilizar la herramienta iCAT para AD.....	16
5. Herramienta iCAT para AD.....	19
6. Guía para la aplicación de la iCAT sobre AD: explicación de los requerimientos establecidos en la ISSAI 3000 para la aplicación de la iCAT	29
7. Redacción del informe de la iCAT para AD	60



Lista de abreviaturas

AD:	Auditoría de Desempeño
ARABOSAI:	Organización Árabe de Entidades Fiscalizadoras Superiores
CREFIAF	Organización de Entidades Fiscalizadoras Superiores Francoparlantes del África Subsahariana
DNII	Detección de necesidades relativas a la implementación de las ISSAI
EFS:	Entidad Fiscalizadora Superior
iCAT	Herramienta de evaluación de cumplimiento de las ISSAI
IDI:	Iniciativa de Desarrollo de la INTOSAI
INTOSAI:	Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores
ISSAI:	Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores
OLACEFS:	Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores
SAD:	Subcomité de Auditoría de Desempeño

Declaración de calidad acerca del iCAT para auditoría de desempeño – una herramienta para la detección de necesidades en materia de implementación de las ISSAI, Versión 1 (27 de octubre de 2021)

Las Presidencias de Objetivos de la INTOSAI y el documento publicado en conjunto con la IDI sobre "El aseguramiento de la calidad de los bienes públicos de la INTOSAI que se elaboran y publican fuera del debido proceso", identifican tres niveles de aseguramiento de la calidad, como se indica a continuación:

ASEGURAMIENTO DE LA CALIDAD DE LOS BIENES PÚBLICOS DE LA INTOSAI QUE SE ELABORAN Y PUBLICAN FUERA DEL DEBIDO PROCESO - Niveles de aseguramiento de la calidad

Nivel 1: productos que se han sometido a procesos de aseguramiento de la calidad equivalentes al debido proceso de la INTOSAI, lo que incluye un período extenso de exposición pública, de un modo transparente (90 días).

Nivel 2: productos que se han sometido a procesos de aseguramiento de la calidad más limitados en los que participan partes interesadas externas al organismo o grupo de trabajo a cargo de la elaboración inicial de los productos. Los procesos de aseguramiento de la calidad pueden incluir, por ejemplo, aplicaciones piloto, pruebas e invitación a partes interesadas clave a formular comentarios, sin llegar a alcanzar una exposición pública completa durante 90 días.

Nivel 3: productos que se han sometido a rigurosas medidas de control de calidad dentro del organismo o grupo de trabajo responsable de su elaboración.

Es posible que, para los distintos Bienes públicos globales (BPG), se requieran diferentes niveles de aseguramiento de la calidad. Este BPG se ha elaborado de acuerdo con el Nivel 1 de aseguramiento de la calidad.

Protocolo de aseguramiento de la calidad: Versión 2.0

El Protocolo de la IDI sobre aseguramiento de la calidad (AC) de los Bienes públicos globales de la organización define medidas para garantizar la calidad sobre la base de los tres niveles de aseguramiento de la calidad mencionados. Para el Nivel 1 de aseguramiento de la calidad, estas medidas abarcan: la aprobación del Consejo Directivo de la IDI para la creación del BPG; la conformación de un equipo competente para el desarrollo de productos; la revisión entre pares a cargo de expertos externos al equipo de desarrollo; la realización de modificaciones basadas en revisiones; la corrección, edición y traducción del documento correspondiente por parte de competentes para ello; la exposición pública durante un período de 90 días y consultas con las partes interesadas pertinentes representativas de las perspectivas de la mayoría de las regiones, la mayoría de los modelos de auditoría, países desarrollados y en vías de desarrollo, y los organismos globales; modificaciones del documento en virtud de comentarios recibidos durante la exposición pública; las debidas aprobaciones de la Versión 1 del BPG.

Actualizaciones de este BPG

Para asegurarse de que este BPG conserve su relevancia, la IDI llevará a cabo revisiones importantes del iCAT para Auditoría de Desempeño toda vez que se efectúen modificaciones en las ISSAI en materia de auditoría de desempeño. Las revisiones substanciales concordarán con el Protocolo de aseguramiento de la calidad de la IDI. Asimismo, se realizarán revisiones menores con una periodicidad anual sobre la base de la actualización de las ISSAI. Dichas revisiones menores normalmente no estarán sujetas al Protocolo.

Este BPG pertenece al eje de trabajo EFS Profesionales de la IDI, siendo dicho eje de trabajo responsable por el mantenimiento de este instrumento.

Proceso de revisión de aseguramiento de la calidad

Shourjo Chatterjee (de la Unidad de Apoyo Estratégico de la IDI) ha llevado a cabo una revisión de AC del proceso seguido para la elaboración de este BPG, sobre la base de la Versión 2.0 del Protocolo para el aseguramiento de la calidad. El revisor de AC está familiarizado con el protocolo de la IDI para el AC de los BPG y no ha participado en la elaboración del BPG. Este proceso de revisión de AC está concebido para proporcionar a todas las partes interesadas la seguridad de que la IDI ha adoptado las medidas de control de calidad indicadas anteriormente, ideadas para cumplir con el Nivel 1 de aseguramiento de la calidad.

Resultados de la revisión de aseguramiento de la calidad

La revisión de AC seguida en la elaboración de este BPG permite concluir que se ha adherido al Protocolo de acuerdo con los requerimientos de Nivel 1 de aseguramiento de la calidad en todos los aspectos.

Conclusión

Sobre la base de la revisión de AC, la IDI asegura a los usuarios de este Bien Público Global (BPG) que este documento ha sido sometido a un proceso de aseguramiento de la calidad equivalente al Debido proceso del Marco de pronunciamientos profesionales de la INTOSAI (IFPP, por sus siglas en inglés), lo que incluye un período extenso de exposición pública, de un modo transparente.



Einar Gørissen

Director General

Iniciativa de Desarrollo de la INTOSAI

27 de octubre de 2021

1. Acerca de la iCAT para auditoría de desempeño

Antecedentes

En 2012, la IDI creó la Herramienta de Evaluación del Cumplimiento de las ISSAI (iCAT) para auditorías de desempeño, en el marco de la Iniciativa de Implementación de las ISSAI (el Programa 3i).

En 2016, la INTOSAI aprobó la nueva ISSAI 3000 sobre Auditoría de Desempeño. En su carácter de norma oficialmente aceptada para la realización de auditorías de desempeño, la nueva ISSAI 3000 contiene cambios importantes con respecto a versiones anteriores.

Posteriormente, en concordancia con el apoyo brindado para la implementación de las ISSAI de auditoría de desempeño en la Entidades Fiscalizadoras Superiores, la IDI comenzó la revisión de la iCAT para AD, teniendo en cuenta tanto las modificaciones normativas como las lecciones aprendidas a partir de la aplicación de la primera versión de dicha herramienta.

Una de las lecciones aprendidas se vinculaba con la importancia de disponer de la iCAT como parte de la detección de necesidades de las EFS en materia de implementación de las ISSAI, en lugar de ser una herramienta independiente. Otra de las lecciones aprendidas se vinculaba con la posibilidad de aplicar la iCAT como una herramienta para identificar prácticas de auditoría existentes, y la factibilidad de mejorarlas, en lugar de limitarse a extraer conclusiones acerca del número de requerimientos implementados, no implementados o parcialmente implementados.

Este documento es el resultado de dicho proceso, dado que refleja los cambios incorporados a la ISSAI 3000, además de incluir mejoras cimentadas en las lecciones aprendidas.

En la iCAT para auditoría de desempeño se incluyen los requerimientos estipulados en la ISSAI 3000, que versan sobre el proceso de dicha especialidad de auditoría.

¿Cuál es el propósito de la iCAT para AD?

La iCAT es una herramienta concebida para la detección de necesidades relativas a la implementación de las ISSAI en una EFS. El proceso se inicia mediante la elaboración de un mapeo de las prácticas de auditoría y las expectativas actuales de las partes interesadas, para comprender la naturaleza de la labor de auditoría efectuada por la EFS. La segunda etapa del proceso consiste en aplicar la iCAT adecuada a la práctica de auditoría para determinar las necesidades de la EFS en lo relativo a la implementación de las ISSAI.

La iCAT para AD es una herramienta concebida para la segunda etapa de detección de necesidades de implementación de las ISSAI. Previamente a utilizar la iCAT para AD, recomendamos realizar el ejercicio de mapeo mencionado. Esto ayudará a la EFS a asegurarse de que la iCAT para AD se aplique a esta especialidad de auditoría en sus aspectos prácticos. La herramienta incorpora los requisitos para la implementación de las ISSAI en materia de AD, y brinda orientación acerca del modo de verificar cómo la EFS lleva a la práctica dicha especialidad de auditoría en concordancia con los requerimientos estipulados en dicha normativa. Asimismo, brinda a la EFS un panorama holístico de la situación actual en cuanto a la implementación de las ISSAI sobre AD, ayudándola a determinar necesidades futuras para avanzar hacia una práctica de AD totalmente compatible con las ISSAI correspondientes.

¿De qué modo se desarrolló esta versión de la herramienta iCAT?

La primera versión de la iCAT para AD fue desarrollada en 2014 por un equipo de especialistas de diferentes EFS. Esta versión constituye una actualización y en ella se incorporan las explicaciones y orientación pertinentes surgidas de las directrices previas sobre dicha herramienta. Agradecemos sinceramente a nuestros especialistas, quienes aportaron sus perspectivas y conocimientos especializados a la elaboración del marco conceptual de esta herramienta.

En su carácter de Bien Público Global de la IDI, este producto se ha desarrollado en consonancia con los requerimientos previstos en la V2.0 del Protocolo para el aseguramiento de la calidad de los Bienes Públicos Globales de la IDI¹. En la Sección 6 de dicho protocolo, Conversión de Productos Existentes en un Bien Público global, se describe el debido proceso para asegurar la calidad de esta versión de la iCAT. Para ello se aplicó el Nivel 1 de Aseguramiento de la Calidad.

La Versión 0 de la iCAT para AD fue desarrollada por la Gerente Senior de la IDI para auditoría de desempeño, en colaboración con expertos de la EFS de Brasil. Expertos de la EFS de Noruega (Secretaría del Subcomité de Auditoría de Desempeño de la INTOSAI (SAD)), la EFS de Indonesia y la EFS de Qatar han contribuido con sus comentarios sobre el borrador de la versión V0. Luego de la revisión llevada a cabo por los expertos en auditoría de desempeño, la Versión 0 fue finalizada y publicada en el sitio web de la IDI para su exposición pública durante 90 días.

Durante la etapa de exposición, la IDI informó a las partes interesadas pertinentes acerca de la disponibilidad de la Versión 0 en su sitio web, y las convocó a expresar sus comentarios, sugerencias y opiniones. Las partes interesadas involucradas en este proceso incluyen las EFS, los facilitadores de las ISSAI y los auditores participantes en la Iniciativa de Implementación de la ISSAI de la IDI. Otras partes interesadas con las que se realizaron consultas fueron la Secretaría General de la INTOSAI, las regiones de la INTOSAI, el Comité de Normas profesionales de la INTOSAI, el Subcomité de Auditoría de Desempeño de la INTOSAI, y especialistas y expertos de la IDI.

Al mismo tiempo, la IDI encargó la traducción de la Versión 0 de la iCAT a los idiomas español, árabe y francés, y publicó dichas versiones en el sitio web de la IDI para su exposición pública. La IDI envió la iCAT traducida a las secretarías regionales de la OLACEFS, la ARABOSAI y la CREFIAF para su difusión entre las EFS de estas regiones, a la espera de comentarios.

La IDI reconoce los valiosos comentarios recibidos de partes interesadas acerca de la Versión 0 de exposición. Estos comentarios se han incorporado debidamente y resultado de suma utilidad para el mejoramiento de la iCAT y el desarrollo de la Versión 1. Junto a la Versión 1 también se publica una tabla que contiene los comentarios recibidos y las medidas tomadas en relación con ellos. Como la Versión 1 de la iCAT para AD actualmente substituye a la Versión 0 de dicha herramienta; la IDI deja sin efecto esta última a partir de la fecha de publicación de la Versión 1.

Secciones de esta Guía de la iCAT para AD

Esta guía contiene siete secciones, incluida esta sección acerca de la iCAT sobre AD. En la Sección dos, se explica cómo una EFS puede utilizar esta herramienta en su proceso de detección de necesidades de implementación. En la Sección tres se describe el formato y los elementos de la iCAT. En la Sección cuatro se brinda orientación acerca del modo en que los equipos de una EFS pueden utilizar herramienta. La Sección cinco de este documento contiene la herramienta iCAT para AD, en la que constan todos los requerimientos estipulados en la ISSAI 3000. La Sección seis contiene las explicaciones y orientación relativas a todos los requerimientos contenidos en la ISSAI 3000 abordadas por la iCAT.

Recomendamos a los equipos de las EFS que utilicen esta herramienta que lean las explicaciones relativas a cada requerimiento específico (contenidas en la Sección seis) para comprender los

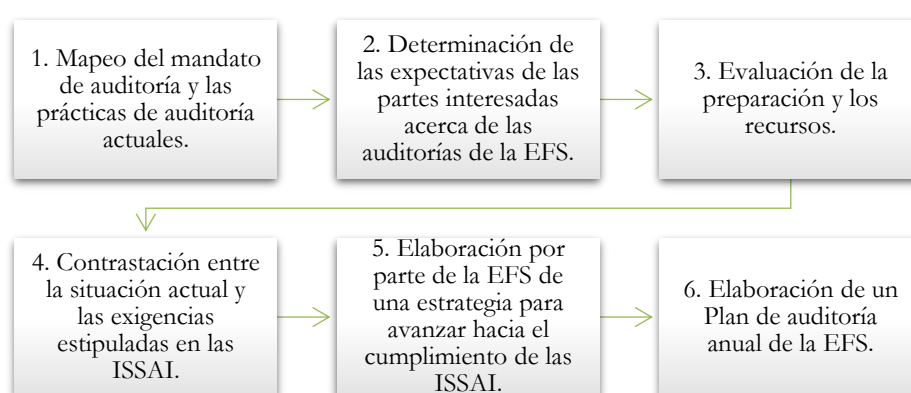
¹ <http://www.idi.no/en/idi-library/global-public-goods>

conceptos subyacentes y las cuestiones a considerar al realizar la evaluación. El equipo también podría recurrir a la orientación provista para evaluar la situación en la EFS con respecto a determinadas requerimientos de las ISSAI y decidir si éstas se cumplen o no en la práctica de auditoría de desempeño de la entidad.

En la Sección siete se aborda la redacción del informe de la iCAT una vez completada la aplicación de la herramienta. El propósito de dicho informe es que la EFS considere las necesidades detectadas en cuanto a la implementación de las ISSAI, y elabore una estrategia y un plan de acción que permita avanzar hacia el pleno cumplimiento de las ISSAI en la práctica de auditoría de desempeño.

2. Utilización de la iCAT para AD en la detección de necesidades de las EFS relativas a la implementación de las ISSAI

La implementación de las ISSAI en la EFS es, a menudo, un proceso de carácter técnico, antes que administrativo. Este proceso comienza con la decisión estratégica de la EFS de implementar las ISSAI. Luego, será necesario que la EFS tome las medidas conducentes a implementar las ISSAI en su proceso de auditoría de forma progresiva. La iCAT es una herramienta fundamental para su utilización por parte de la EFS en el proceso de implementación de las ISSAI. Para determinar las necesidades en materia de implementación de las ISSAI, es necesario que la EFS contraste sus prácticas de auditoría, directrices pertinentes y metodología con las ISSAI correspondientes. Para ello, lo primero que la EFS debe hacer es ‘mapear’ su universo de fiscalización en función de los tres tipos de auditoría: financiera, de desempeño y de cumplimiento. Para llevar adelante la detección de necesidades, la IDI recomienda aplicar un proceso de mapeo progresivo, como el que se describe a continuación.



Mediante el análisis de su mandato y prácticas de auditoría actuales en relación con tal mandato, la EFS puede identificar qué tipos de auditoría está realizando. Al mismo tiempo, la EFS determina las expectativas de sus partes interesadas. En esta etapa, la entidad fiscalizadora evalúa su posición en relación con el impacto de auditoría (lo cual incluye cuestiones de género e inclusión), el involucramiento de las partes interesadas y el contexto local, que son factores esenciales para la detección de necesidades vinculadas con una práctica de auditoría sólida que añada valor.

En función de su mandato, las prácticas en curso, y las expectativas de sus partes interesadas, la EFS está en condiciones de decidir si desea implementar las ISSAI correspondientes a un tipo de auditoría determinado, y si dispone de los recursos necesarios para el proceso de implementación.

Las relaciones entre la iCAT y la detección de necesidades de implementación de las ISSAI

Una vez que la EFS considere que dispone de los recursos necesarios para implementar las ISSAI, deberá determinar las necesidades de implementación relativas a la metodología de auditoría correspondiente a un tipo de auditoría específico, por ejemplo, la auditoría de desempeño. Es necesario que la EFS contraste su actual metodología de auditoría de desempeño en la práctica, con los requerimientos estipulados en la ISSAI 3000 (la Etapa 4 del proceso de mapeo mencionado anteriormente). Para lograrlo, puede recurrir a la aplicación de la iCAT para auditoría de desempeño.

El resultado de la utilización de la iCAT sobre AD será la determinación de la situación de la EFS en lo relativo a sus prácticas de auditoría en esta especialidad y, sobre esta base, la EFS elaborará una estrategia para abordar las necesidades concernientes a la implementación de las ISSAI sobre

auditoría de desempeño. Este enfoque puede facilitar el avance de la EFS hacia el pleno cumplimiento de las ISSAI.

La herramienta iCAT para AD se explica en la siguiente sección.

3. Comprensión de la herramienta iCAT para AD

La herramienta iCAT para AD está concebida para ayudar al equipo de detección de necesidades a corroborar si la EFS ha implementado los requerimientos estipulados en la ISSAI 3000 y, de no ser así, cuáles son las necesidades de implementación. Los requerimientos de las ISSAI abordadas mediante la iCAT concuerdan con la ISSAI 100, los principios fundamentales de la auditoría del sector público, y la ISSAI 300, los principios fundamentales de la auditoría de desempeño.

La estructura de la iCAT para AD prevé un mapeo de la práctica de auditoría de desempeño de la entidad en relación con los *requerimientos generales* estipulados en la ISSAI 3000, y con aquellos relacionados con el *proceso de auditoría de desempeño*.

La Sección cinco de este documento incluye la versión completa de la herramienta iCAT para AD. El equipo a cargo de la detección de necesidades puede recurrir a dicha herramienta. La iCAT contiene seis columnas, como se muestra continuación.

Requerimientos de la ISSAI 3000	¿Se implementa el requerimiento en la práctica de auditoría?	Si la respuesta fuese SÍ : explique el modo en que el requerimiento se implementa en la práctica de auditoría de la EFS.	Si la respuesta fuese NO : determine las medidas de implementación necesarias.	Si la respuesta fuese NO : explique el modo de abordar las necesidades específicas para dar cumplimiento al requerimiento.	Si la respuesta fuese No pertinente : explique los fundamentos de la falta de pertinencia del requerimiento.
Columna I	Columna II	Columna III	Columna IV	Columna V	Columna VI

Columna I – Requerimientos de la ISSAI 3000

Esta columna contiene el número de referencia de la ISSAI 3000 y el enunciado del requerimiento. En la referencia a la ISSAI se indica el número de párrafo correspondiente al requerimiento en el documento de la ISSAI 3000, por ejemplo, el primero requerimiento corresponde al párrafo 21 de la ISSAI 3000 (ISSAI 3000/21).

La ISSAI 3000 contiene requerimientos de aplicación obligatoria y sus explicaciones. Esos requerimientos constituyen las condiciones mínimas necesarias para llevar a cabo una labor de auditoría de alta calidad y se presentan como enunciados de obligación mediante el verbo ‘deber’. El verbo ‘deber’ indica que una oración debe entenderse como una ‘requerimiento’ cuando la EFS hubiese utilizado las ISSAI como normativa de auditoría de referencia (y toda vez que la entidad haga referencia a las ISSAI en sus informes de auditoría). Los enunciados que contienen el verbo ‘deber’ habitualmente remiten a los objetivos que un auditor debe lograr o las condiciones que éste debe considerar.

Explicación del requerimiento: cada requerimiento enumerado en la Columna I va acompañado de una explicación. Al utilizar la iCAT, el equipo puede remitirse a la explicación del requerimiento para comprender los conceptos subyacentes a ello y sus elementos.

Columna II - ¿Se implementa el requerimiento en la práctica de auditoría?

El equipo de la iCAT tiene que corroborar si un requerimiento se cumple o no en la muestra de expedientes de auditoría. En este caso, el equipo puede seleccionar una de tres opciones:

Sí: en función de la situación del requerimiento, según lo reflejado en los expedientes de auditoría, si el equipo concluyese que en la práctica se cumple, seleccionar 'Sí'. En ese caso, es necesario que el equipo explique en la Columna III el modo en que el requerimiento se cumple en la práctica de auditoría de la EFS mediante evidencia y documentos de referencia.

No: si el equipo concluyese que el requerimiento no se cumple en la práctica, seleccionar 'No'. Ello significa que existe la necesidad de que la EFS realice determinadas gestiones orientadas a lograr el cumplimiento de ese requerimiento en particular. Las necesidades específicas deberían surgir de la evaluación del cumplimiento del requerimiento en los expedientes de auditoría y de la documentación disponible. En la Columna IV se brinda una lista de áreas sugeridas en las que la EFS puede iniciar sus gestiones orientadas a lograr el cumplimiento del requerimiento en cuestión. Si ya se están realizando gestiones en este sentido, el equipo puede seleccionar la opción "No" y dar cuenta de lo realizado en el informe de la iCAT.

No pertinente: es posible que algunos requerimientos no sean pertinentes para una evaluación determinada, por ejemplo, aquellos relacionados con el seguimiento de auditorías recientes. En ese caso, el equipo debería seleccionar 'No pertinente'.

Columna III - Si la respuesta fuese **Sí: explique el modo en que la EFS da cumplimiento al requerimiento específico en su práctica de auditoría**

Si un requerimiento determinado se implementa **en la práctica**, no es necesario que la EFS tome medida alguna para su instrumentación. Sin embargo, para considerar que un requerimiento se cumple en la práctica, es necesario que el equipo a cargo de la iCAT disponga de evidencia suficiente y adecuada que indique que los respectivos auditores han seguido la metodología y cumplido con los procedimientos/directrices pertinentes relativos a él. También es necesario que el equipo se asegure de que la práctica de auditoría de desempeño de la EFS satisfaga el requerimiento. Es decir, que el requerimiento debería cumplirse en la muestra de auditorías seleccionadas para su evaluación, y no simplemente en una sola auditoría de desempeño.

Columna IV - Si la respuesta fuese **NO: determine las medidas de implementación necesarias**

Si la conclusión vinculada con un requerimiento específico es que es menester tomar medidas conducentes a su cumplimiento, el equipo de la iCAT deberá seleccionar las áreas en las que es necesario mejorar la situación. A continuación, se enumeran las áreas, y se brindan explicaciones acerca del modo de analizar y decidir las gestiones necesarias para lograr el cumplimiento.

1. Política de la EFS:

La política se refiere a los principios o reglas de la dirección superior para orientar la toma de decisiones de la EFS y lograr los resultados enunciados en el requerimiento. Una política es una herramienta concebida para llevar decisiones a la práctica. Estas herramientas definen lo que el auditor u otro empleado de la EFS que participe en la auditoría deberían hacer en la práctica. Si la EFS hubiese formulado una política dirigida a dar cumplimiento al requerimiento pertinente, y en ella se verificasen todos los presupuestos necesarios, el requerimiento se considera cumplido. Cuando no existiese una política, o ella no presentase las características previstas por el requerimiento, es necesario realizar las gestiones necesarias para dar cumplimiento a dicho requerimiento. Asimismo, es posible que la política exista, pero carezca de elementos esenciales, haciéndola incompatible con las normas correspondientes.

2. Recursos humanos de la EFS:

Cuando del requerimiento surge que las deficiencias se vinculan con la gestión de los recursos humanos de la EFS. Por ejemplo, podría tratarse de falta de recursos, una alta rotación del personal, o problemas de gestión.

3. Sistemas y otros recursos de la EFS:

Cuando la EFS exhibiese una deficiencia en términos de sistemas y otros recursos (por ejemplo, recursos financieros) que le impida dar cumplimiento a un requerimiento en particular. Por ejemplo, si la EFS precisase de software para la automatización de auditorías que facilite al equipo la toma de muestras poblacionales amplias y el análisis de la información generada por la entidad, o si la EFS no dispusiese de una logística y recursos financieros adecuados para asistir a su equipo en la realización de auditorías de manera objetiva e independiente. Cuando la EFS no pudiese procurarse estos recursos, es necesario llevar a cabo gestiones de implementación. Especifique cuáles son los otros recursos en la columna V.

4. Competencia del equipo:

Cuando los integrantes del equipo de auditoría carecen de las competencias necesarias para aplicar el requerimiento, o si la EFS no hubiese capacitado a su personal en el área en cuestión. Es necesario que la EFS considere las competencias del equipo para dar cumplimiento al requerimiento. El equipo debería disponer, en su conjunto, de las competencias necesarias para realizar la auditoría. Cuando no exista una adecuada gestión de los recursos humanos que permita asegurarse de que las auditorías sean instrumentadas por auditores competentes, es necesario llevar a cabo gestiones de implementación.

5. Gestión, supervisión y control de la calidad:

Estos conceptos se refieren a cualquier intervención de la dirección (por ejemplo, en términos de supervisión, revisión, y exámenes de control de control calidad) concebida para corroborar con un nivel de aseguramiento razonable el cumplimiento del requerimiento correspondiente de acuerdo con las normas pertinentes y las estipulaciones legales y reglamentarias aplicables. Es preciso que la EFS tome medidas de implementación ante la ausencia de responsabilidades de supervisión, revisión y examen de los controles de calidad, y/o tales responsabilidades resultasen insuficientes para brindar un aseguramiento razonable en orden al logro de la calidad deseada en relación con el requerimiento.

6. Metodología de auditoría:

Cuando el equipo de la iCAT concluya que la metodología de auditoría de la EFS no satisface el requerimiento; es decir el equipo de auditoría no aplicó el requerimiento al realizar la auditoría. Para actualizar/revisar la metodología se precisa tomar medidas de implementación.

7. Implementación de la metodología de auditoría:

El mecanismo de implementación guía al auditor en la aplicación de la metodología de auditoría en la práctica, e indica cómo éste puede llevar a cabo la tarea específica según lo estipulado en la norma. El mecanismo puede plasmarse en una plantilla, un proceso, una herramienta o un documento que satisfagan el requerimiento. El equipo verifica si se dispone de un mecanismo de implementación que permita satisfacer el requerimiento correspondiente, y si dicho mecanismo contiene todas las características necesarias. Es necesario tomar los recaudos correspondientes cuando, existiendo un mecanismo de implementación, éste no presentase todas las características necesarias, o su implementación no fuese congruente; o cuando se careciese de tal mecanismo.

8. Documentación de auditoría:

Debería disponerse de documentación adecuada (ya sea en formato papel o electrónico) relativo al requerimiento de que se trate, por la que se garantice que alguien que no haya participado en la auditoría esté en condiciones de comprender las decisiones tomadas por el auditor. Idealmente, la EFS identifica aquellas áreas donde se advierten necesidades de documentación relativas a un requerimiento, y se asegura de que la documentación generada sea completa, oportuna y congruente. Cuando la documentación relativa a un requerimiento fuese parcial, o no fuese completa, congruente y oportuna, o bien no exista documentación alguna, es necesario tomar medidas de implementación.

9. Comunicación:

La comunicación hace referencia al flujo de información dentro de la EFS, que orienta a los auditores de campo y sirve de insumo a las funciones directivas. La comunicación es más que un mero mecanismo de transmisión o difusión de mensajes. Ella debería servir para confirmar que todas las partes comprenden las cuestiones sometidas a auditoría. Debería garantizar que la información pertinente acerca de los requerimientos se difunda sistemáticamente entre todas las partes involucradas (personal subalterno, pares, directivos, terceros, partes interesadas), y que exista en torno a ella un entendimiento compartido que conduzca a una interpretación congruente. Cuando la información relativa al requerimiento en cuestión no sea completa, y no exista un entendimiento compartido de dicho requerimiento, o el nivel de entendimiento no conduzca a una interpretación congruente, es necesario realizar gestiones de implementación.

10. Interacción con las partes interesadas:

Para dar cumplimiento a un requerimiento, el equipo de la EFS necesita contactarse, consultar y comunicarse con los diferentes grupos u organizaciones. En el principio 3 de la INTOSAI-P 12, se define a una parte interesada como un grupo, organización, miembro o sistema que pueden afectar las acciones, objetivos y políticas del gobierno o entidades del sector público, o verse afectados por tales factores. Es necesario que la EFS realice gestiones de implementación cuando no efectúe un seguimiento con los usuarios, ni interactúe con las partes interesadas durante el proceso de auditoría, ni tampoco comunique tales resultados a las partes interesadas, como los medios o la sociedad civil. En algunos casos, es posible que, para la implementación de las recomendaciones de auditoría, un requerimiento prevea la recepción de opiniones y sugerencias de las partes interesadas.

11. Otras áreas (no incluidas en la lista):

Si el equipo identificase cualquier otra área que no forme parte de la lista previamente expuesta, ella puede exponerse aquí. Especifique cuáles son las áreas en la columna V.

Columna V - Si la respuesta fuese NO: explique el modo de abordar las necesidades de implementación específicas vinculadas con el requerimiento

Una vez que el equipo haya determinado las áreas específicas que requieren la realización de gestiones de implementación en la Columna IV, es necesario que explique con mayor detalle el modo en que se abordarán dichas áreas. En la Columna V, el equipo podría sugerir lo que la EFS podría hacer respecto a las áreas identificadas, para garantizar el cumplimiento de los requerimientos estipuladas en las ISSAI en futuras auditorías. Es necesario que el equipo señale las razones del incumplimiento del requerimiento. Como se mencionó anteriormente, la determinación de la causa real del incumplimiento demandaría un análisis detallado de la información recabada. Si fuese necesario, el equipo debería realizar una labor adicional para identificar todas las causas de incumplimiento pertinentes.

Esta columna, junto con Columna III, puede constituir el basamento para las recomendaciones del informe de la iCAT. El equipo puede recomendar, sobre la base de la situación hallada y sus causas, según corresponda, actualizar la política o revisar una parte específica de la metodología, actualizar la plantilla, agregar material adicional a la capacitación de los auditores, asignar recursos humanos adecuados, o fortalecer la función de control de calidad.

Columna VI - Si la respuesta fuese No pertinente: explique el motivo por el cual el requerimiento no se considera pertinente

Cuando el equipo determine que un requerimiento específico no es aplicable o pertinente para la auditoría de desempeño que se está evaluando, deberá documentar los motivos correspondientes en esta columna. Por ejemplo, cuando el requerimiento de que se trate excede el mandato legal de

la EFS. Es esencial documentar los fundamentos de la selección de esta opción. Esto puede coadyuvar a una reducción del riesgo de que el equipo pase por alto requerimientos pertinentes.

4. Cómo utilizar la herramienta iCAT para AD

Esta sección contiene orientación acerca del proceso de utilización de la herramienta iCAT. En ella se explican las condiciones que debe cumplir un equipo idóneo para aplicar la iCAT y los pasos para su aplicación, además de contener consideraciones para utilizarla de forma eficaz.

¿Quiénes pueden utilizar la herramienta iCAT para AD?

Es una buena práctica que sea un equipo, en lugar de una sola persona, el que utilice la iCAT. Recomendamos que la EFS constituya un equipo compuesto por auditores de desempeño que, en su conjunto, dispongan de las competencias exigidas por las ISSAI. Es necesario que el equipo posea conocimientos sobre diseño de investigación, metodología de las ciencias sociales y técnicas de investigación; capacidad analítica; aptitudes de redacción y comunicación; creatividad; y conocimientos acerca de las organizaciones, los programas y las funciones gubernamentales.

Es beneficioso para la EFS que algunos integrantes del equipo posean experiencia en materia de gestión, de modo tal de que dispongan de una buena visión de conjunto en términos organizacionales y puedan influir en actividades de implementación ulteriores. Además de aquellos miembros que comprendan adecuadamente las cuestiones propias de la EFS, también recomendamos que el equipo esté constituido por otros miembros avezados en la práctica de auditoría correspondiente, definida en las ISSAI y puesta en práctica en la EFS.

Apoyo desde la dirección superior

La instrumentación de la iCAT depende íntegramente del compromiso de la dirección superior de la EFS, puesto que tal compromiso es imperativo en el proceso de implementación de las ISSAI. La dirección de la EFS podría realizar un seguimiento proactivo del estado del proceso de evaluación y abordar las necesidades o los desafíos atinentes al equipo de la iCAT. La dirección de la EFS también puede asegurarse de que el equipo a cargo de dicha herramienta disponga de los recursos necesarios para aplicarla de forma exitosa. Asimismo, debería considerar el informe de la iCAT y tomar las medidas necesarias para implementar las recomendaciones.

¿Cómo utilizar la herramienta iCAT para AD?

La utilización de la herramienta iCAT sobre AD supone una instancia de planificación, la recopilación de datos para completar la tabla correspondiente, y la redacción de un informe basado en los hallazgos.

Planificación de la aplicación de la iCAT para AD

Al igual que cualquier otro proyecto, la aplicación de iCAT para AD supone la utilización de recursos humanos, financieros, logísticos y tiempo, entre otros factores. Una práctica óptima es que el equipo a cargo de la iCAT elabore un plan de acción donde se detallen los hitos, las necesidades de recursos, y los riesgos vinculados con cada hito. También es necesario que el equipo reconozca y gestione los riesgos que surjan durante el proceso.

Asimismo, es necesario que el equipo seleccione la muestra de auditorías que se utilizarán para la aplicación de la herramienta. La EFS también debería asegurarse de disponer de los instrumentos adecuados para controlar la calidad en las diferentes etapas del proceso de aplicación de la iCAT, y así lograr el resultado deseado.

Selección de la muestra de auditorías para examinar la práctica de auditoría

Para detectar las necesidades vinculadas con la implementación de las ISSAI, es necesario que el equipo de la iCAT seleccione muestras de su universo de auditorías de desempeño. El equipo puede seleccionar los encargos de auditoría más recientes para asegurarse de que las evaluaciones realizadas reflejen la práctica de auditoría actual. La muestra de encargos de auditoría seleccionada debería ser representativa de la práctica de auditoría de desempeño de la entidad en su conjunto, abarcando para ello las diferentes divisiones funcionales, departamentos y áreas geográficas de la entidad. En otros términos, la muestra seleccionada debería ser típica. El equipo de la iCAT puede estratificar las muestras según dicho criterio (es decir, por divisiones funcionales, departamentos, etc.) y realizar las evaluaciones por separado para extraer una conclusión uniforme y coherente respecto a las necesidades de implementación.

Definición de los procedimientos

El equipo de la iCAT puede aplicar la herramienta (Sección 5) a cada una de las auditorías de desempeño que integran la muestra para identificar las necesidades vinculadas con la implementación de las ISSAI.

Para estar en condiciones de aplicar la herramienta, es posible que el equipo precise recurrir a diferentes tipos de procedimientos de recopilación de datos. La definición de los procedimientos utilizados para la recopilación de datos se realiza durante la etapa de planificación del proceso de la iCAT.

Recopilación de datos para aplicar la iCAT para AD

Al recabar los datos necesarios para poner en práctica la iCAT, recomendamos que el equipo utilice una variedad de técnicas, entre ellas, grupos focales, entrevistas, revisión documental, encuestas y observación. La técnica seleccionada debe ser idónea para la recopilación de información válida y pertinente a los efectos de la detección de necesidades de implementación de las ISSAI. Por ejemplo, si el equipo deseara constatar el grado de implementación de una política, la realización de entrevistas tal vez no resulte suficiente; también tendría que examinar la documentación que acredita dicha implementación. Asimismo, es importante recabar información acerca de las causas o los motivos de las medidas instrumentadas para la implementación de las ISSAI por parte de la EFS, o la falta de instrumentación de tales medidas.

Al aplicar la iCAT, el equipo puede recurrir a una o más de las siguientes técnicas de recopilación de datos:

- Observación de los procedimientos, procesos, actividades y tareas de auditoría.
- Examen documental (legajos de documentos de trabajo, manuales de auditoría, legislación pertinente).
- Entrevistas con el personal de la EFS a diferentes niveles.
- Grupos focales.

También recomendamos recurrir a los aportes de partes interesadas externas, por ejemplo, las entidades auditadas, miembros de la legislatura, organizaciones de la sociedad civil, organizaciones sin fines de lucro, etc., toda vez que ello sea pertinente.

Enfoque participativo

Para poner en práctica la iCAT, recomendamos llevar adelante un proceso consultivo. Es necesario que el equipo de la iCAT consulte transversalmente con diversos integrantes del personal de la EFS, a diferentes niveles (equipo de auditoría, otros auditores, supervisores, directivos, dirección superior). Asimismo, recomendamos que el equipo tenga en consideración los puntos de vista de las partes interesadas externas y sus necesidades. Ello

ayudará al equipo de la iCAT a comprender la práctica de auditoría de desempeño y el valor añadido por esta especialidad. El involucramiento de las partes interesadas abarca desde el aporte de información u opiniones, hasta la participación plena en la toma de decisiones sobre necesidades y prioridades. Aunque el equipo de la iCAT sea reducido, el hecho de involucrar a más personas derivará en una mayor asunción de pertenencia y en un aumento de la solidez y eficacia en el proceso de aplicación de la herramienta. Si la dirección de la EFS puede afianzar la asunción de pertenencia del proceso en la etapa de aplicación de la iCAT, los pasos posteriores consistentes en el desarrollo y la puesta en práctica de la estrategia para la implementación de las ISSAI gozará de un mayor grado de aceptación de la EFS.

Documentación

Es necesario que el equipo de la iCAT deje sistemáticamente constancia de toda la documentación de trabajo y la evidencia generada al poner en práctica esta herramienta. Una documentación adecuada (por ejemplo, de las herramientas utilizadas para recabar información), además de ayudar al equipo a redactar el informe de la iCAT, es necesaria para ilustrar las conclusiones extraídas ante la dirección de la EFS. Además, esa documentación serviría como modelo de referencia para que futuros equipos a cargo de la iCAT obren de un modo similar.

Redacción del informe de la iCAT sobre AD

El proceso no finaliza cuando el equipo a cargo de la iCAT completa el examen mediante la herramienta. Ésta brindará información que ha de analizarse para extraer una conclusión acerca de las prácticas de auditoría de la EFS. Tal conclusión formará parte del producto final de la aplicación de la iCAT, es decir, el informe de la iCAT.

Este documento deberá contener un resumen del proceso de aplicación de la iCAT y una reseña de las actuales prácticas de auditoría de desempeño de la EFS en relación con la ISSAI 3000. En el informe también deberán señalarse aquellas áreas en las que es necesario tomar las medidas conducentes a lograr que la metodología aplicada por la EFS en materia de auditoría de desempeño sea plenamente compatible con las ISSAI.

Asimismo, el informe deberá contener conclusiones acerca de las necesidades de implementación de las ISSAI en las diferentes etapas de la auditoría de desempeño, además de recomendaciones sustentadas en un análisis causal.

Recomendamos que el equipo de la iCAT comience a redactar el informe y decida su estructura durante la aplicación de la herramienta. También recomendamos acordar la estructura del informe de la iCAT durante la etapa de planificación. La Sección siete contiene más información acerca un formato sugerido para dicho informe, y un conjunto de principios orientativos para su redacción.

5. Herramienta iCAT para AD

A. Requerimientos generales de la auditoría de desempeño						
N°	Requerimientos de la ISSAI 3000 (Considere las explicaciones y orientación provistas en la Sección seis para cada requerimiento).	¿Se implementa el requerimiento en la práctica de auditoría? (Seleccione de la lista desplegable).	Si la respuesta fuese SÍ : explique el modo en que el requerimiento se implementa en la práctica de auditoría de la EFS (con evidencia de respaldo y documentos de referencia).	Si la respuesta fuese NO : determine las medidas de implementación necesarias (seleccione las opciones de la lista desplegable).	Si la respuesta fuese NO : explique el modo de abordar las necesidades de implementación específicas vinculadas con el requerimiento.	Si la respuesta fuese No pertinente : explique el motivo por el cual el requerimiento no se considera pertinente.
1	ISSAI 3000/21 El auditor debe cumplir con los procedimientos de la EFS en materia de independencia y ética, que a su vez deben responder a las ISSAI correspondientes sobre independencia y ética.	Seleccione un elemento.		Seleccione un elemento.		
2	ISSAI 3000/23 El auditor debe tener cuidado en mantener independiente, de manera tal que los hallazgos y conclusiones de auditoría sean imparciales, y sean vistos de dicha forma por los destinatarios previstos.	Seleccione un elemento.		Seleccione un elemento.		
3	ISSAI 3000/25 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 importancia de estos papeles con la finalidad de llevar a cabo la auditoría de forma pertinente.	Seleccione un elemento.		Seleccione un elemento.		
4	ISSAI 3000/29 El auditor debe identificar el asunto de la auditoría de desempeño.	Seleccione un elemento.		Selecce un elemento.		
5	ISSAI 3000/32 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.	Seleccione un elemento.		Seleccione un elemento.		

N°	Requerimientos de la ISSAI 3000 (Considere las explicaciones y orientación provistas en la Sección seis para cada requerimiento).	¿Se implementa el requerimiento en la práctica de auditoría? (Seleccione de la lista desplegable).	Si la respuesta fuese SÍ : explique el modo en que el requerimiento se implementa en la práctica de auditoría de la EFS (con evidencia de respaldo y documentos de referencia).	Si la respuesta fuese NO : determine las medidas de implementación necesarias (seleccione las opciones de la lista desplegable).	Si la respuesta fuese NO : explique el modo de abordar las necesidades de implementación específicas vinculadas con el requerimiento.	Si la respuesta fuese No pertinente : explique el motivo por el cual el requerimiento no se considera pertinente.
6	ISSAI 3000/35 El auditor debe establecer objetivo(s) de auditoría claramente definido(s), que se relacione(n) con los principios de economía, eficiencia y/o eficacia.	Seleccione un elemento.		Seleccione un elemento.		
7	ISSAI 3000/36 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.	Seleccione un elemento.		Seleccione un elemento.		
8	ISSAI 3000/37 Si el(los) objetivo(s) de una 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.	Seleccione un elemento.		Seleccione un elemento.		
9	ISSAI 3000/40 El auditor debe elegir un enfoque de auditoría orientado a los resultados, al problema o al sistema, o una combinación de ellos.	Seleccione un elemento.		Seleccione un elemento.		
10	ISSAI 3000/45 El auditor debe establecer criterios de auditoría adecuados, que correspondan al (los) objetivo(s) de auditoría y las preguntas de auditoría, y que se relacionen con los principios de economía, eficiencia y/o eficacia.	Seleccione un elemento.		Seleccione un elemento.		

N°	Requerimientos de la ISSAI 3000 (Considere las explicaciones y orientación provistas en la Sección seis para cada requerimiento).	¿Se implementa el requerimiento en la práctica de auditoría? (Seleccione de la lista desplegable).	Si la respuesta fuese SÍ : explique el modo en que el requerimiento se implementa en la práctica de auditoría de la EFS (con evidencia de respaldo y documentos de referencia).	Si la respuesta fuese NO : determine las medidas de implementación necesarias (seleccione las opciones de la lista desplegable).	Si la respuesta fuese NO : explique el modo de abordar las necesidades de implementación específicas vinculadas con el requerimiento.	Si la respuesta fuese No pertinente : explique el motivo por el cual el requerimiento no se considera pertinente.
11	ISSAI 3000/49 El auditor debe, como parte de la planeación y/o conducción de la auditoría, discutir los criterios de auditoría con la entidad auditada.	Seleccione un elemento.		Seleccione un elemento.		
12	ISSAI 3000/52 El auditor debe activamente gestionar el riesgo de auditoría para evitar el desarrollo de hallazgos, conclusiones y recomendaciones de auditoría incorrectos o incompletos, brindando así información desequilibrada (imprecisa) o que no agregue valor.	Seleccione un elemento.		Seleccione un elemento.		
13	ISSAI 3000/55 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.	Seleccione un elemento.		Seleccione un elemento.		
14	ISSAI 3000/59 El auditor debe tener cuidado en asegurar que la comunicación con las partes interesadas no comprometa la independencia e imparcialidad de la EFS.	Seleccione un elemento.		Seleccione un elemento.		
15	ISSAI 3000/61 La EFS debe comunicar con claridad las normas observadas para realizar la auditoría de desempeño.	Seleccione un elemento.		Seleccione un elemento.		
16	ISSAI 3000/63 La EFS debe asegurarse de que el equipo de auditoría, de forma colectiva, cuente con las competencias profesionales necesarias para realizar la auditoría.	Seleccione un elemento.		Seleccione un elemento.		

N°	Requerimientos de la ISSAI 3000 (Considere las explicaciones y orientación provistas en la Sección seis para cada requerimiento).	¿Se implementa el requerimiento en la práctica de auditoría? (Seleccione de la lista desplegable).	Si la respuesta fuese SÍ : explique el modo en que el requerimiento se implementa en la práctica de auditoría de la EFS (con evidencia de respaldo y documentos de referencia).	Si la respuesta fuese NO : determine las medidas de implementación necesarias (seleccione las opciones de la lista desplegable).	Si la respuesta fuese NO : explique el modo de abordar las necesidades de implementación específicas vinculadas con el requerimiento.	Si la respuesta fuese No pertinente : explique el motivo por el cual el requerimiento no se considera pertinente.
17	ISSAI 3000/66 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.	Seleccione un elemento.		Seleccione un elemento.		
18	ISSAI 3000/68 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.	Seleccione un elemento.		Seleccione un elemento.		
19	ISSAI 3000/73 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.	Seleccione un elemento.		Seleccione un elemento.		
20	ISSAI 3000/75 El auditor debe mantener un elevado estándar de comportamiento profesional.	Seleccione un elemento.		Seleccione un elemento.		
21	ISSAI 3000/77 El auditor debe estar dispuesto a innovar durante todo el proceso de auditoría.	Seleccione un elemento.		Seleccione un elemento.		
22	ISSAI 3000/79 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	Seleccione un elemento.		Seleccione un elemento.		

N°	Requerimientos de la ISSAI 3000 (Considere las explicaciones y orientación provistas en la Sección seis para cada requerimiento).	¿Se implementa el requerimiento en la práctica de auditoría? (Seleccione de la lista desplegable).	Si la respuesta fuese SÍ : explique el modo en que el requerimiento se implementa en la práctica de auditoría de la EFS (con evidencia de respaldo y documentos de referencia).	Si la respuesta fuese NO : determine las medidas de implementación necesarias (seleccione las opciones de la lista desplegable).	Si la respuesta fuese NO : explique el modo de abordar las necesidades de implementación específicas vinculadas con el requerimiento.	Si la respuesta fuese No pertinente : explique el motivo por el cual el requerimiento no se considera pertinente.
	en informes de auditoría apropiados, equilibrados y justos que agreguen valor y respondan a las preguntas de auditoría.					
23	ISSAI 3000/83 El auditor debe considerar la materialidad en 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.	Seleccione un elemento.		Seleccione un elemento.		
24	ISSAI 3000/86 El auditor debe documentar la auditoría de una manera suficientemente completa y detallada.	Seleccione un elemento.		Seleccione un elemento.		

B. Requerimientos relacionados con la etapa de implementación de la auditoría de desempeño

N°	Requerimientos de la ISSAI 3000 (Considere las explicaciones y orientación provistas en la Sección seis para cada requerimiento).	¿Se implementa el requerimiento en la práctica de auditoría? (Seleccione de la lista desplegable).	Si la respuesta fuese SÍ : Explique el modo en que el requerimiento se implementa en la práctica de auditoría de la EFS (con evidencia de respaldo y documentos de referencia).	Si la respuesta fuese NO : determine las medidas de implementación necesarias (seleccione las opciones de la lista desplegable).	Si la respuesta fuese NO : explique el modo de abordar las necesidades específicas vinculadas con la implementación del requerimiento.	Si la respuesta fuese No pertinente : explique el motivo por el cual el requerimiento no se considera pertinente.
25	ISSAI 3000/89 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.	Seleccione un elemento.		Seleccione un elemento.		
26	ISSAI 3000/90 El auditor debe seleccionar los temas de auditoría que sean significativos y fiscalizables, así como coherentes con el mandato de la EFS.	Seleccione un elemento.		Seleccione un elemento.		
27	ISSAI 3000/91 El auditor debe concluir 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.	Seleccione un elemento.		Seleccione un elemento.		
28	ISSAI 3000/96 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 la gestión prudente de proyectos.	Seleccione un elemento.		Seleccione un elemento.		
29	ISSAI 3000/98 El auditor debe adquirir conocimiento substantivo y metodológico durante la fase de planificación.	Seleccione un elemento.		Seleccione un elemento.		

N°	Requerimientos de la ISSAI 3000 (Considere las explicaciones y orientación provistas en la Sección seis para cada requerimiento).	¿Se implementa el requerimiento en la práctica de auditoría? (Seleccione de la lista desplegable).	Si la respuesta fuese SÍ : Explique el modo en que el requerimiento se implementa en la práctica de auditoría de la EFS (con evidencia de respaldo y documentos de referencia).	Si la respuesta fuese NO : determine las medidas de implementación necesarias (seleccione las opciones de la lista desplegable).	Si la respuesta fuese NO : explique el modo de abordar las necesidades específicas vinculadas con la implementación del requerimiento.	Si la respuesta fuese No pertinente : explique el motivo por el cual el requerimiento no se considera pertinente.
30	ISSAI 3000/101 Durante la planificación, el auditor debe diseñar los 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.	Seleccione un elemento.		Seleccione un elemento.		
31	ISSAI 3000/104 El auditor debe remitir el plan de auditoría al supervisor de auditoría y a la Alta Dirección de la EFS, para su aprobación.	Seleccione un elemento.		Seleccione un elemento.		

C. Requerimientos relacionados con la etapa de ejecución de la auditoría de desempeño

N°	Requerimientos de la ISSAI 3000 (Considere las explicaciones y orientación provistas en la Sección seis para cada requerimiento).	¿Se implementa el requerimiento en la práctica de auditoría? (Seleccione de la lista desplegable).	Si la respuesta fuese SÍ : explique el modo en que el requerimiento se implementa en la práctica de auditoría de la EFS (con evidencia de respaldo y documentos de referencia).	Si la respuesta fuese NO : determine las medidas de implementación necesarias (seleccione las opciones de la lista desplegable).	Si la respuesta fuese NO : Explique el modo de abordar las necesidades específicas vinculadas con la implementación del requerimiento.	Si la respuesta fuese No pertinente : explique el motivo por el cual el requerimiento no se considera pertinente.
32	ISSAI 3000/106 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) y las preguntas de auditoría, y emitir recomendaciones cuando éstas sean relevantes y viables en consideración del mandato de la EFS.	Seleccione un elemento.		Seleccione un elemento.		

N°	Requerimientos de la ISSAI 3000 (Considere las explicaciones y orientación provistas en la Sección seis para cada requerimiento).	¿Se implementa el requerimiento en la práctica de auditoría? (Seleccione de la lista desplegable).	Si la respuesta fuese SÍ : explique el modo en que el requerimiento se implementa en la práctica de auditoría de la EFS (con evidencia de respaldo y documentos de referencia).	Si la respuesta fuese NO : determine las medidas de implementación necesarias (seleccione las opciones de la lista desplegable).	Si la respuesta fuese NO : Explique el modo de abordar las necesidades específicas vinculadas con la implementación del requerimiento.	Si la respuesta fuese No pertinente : explique el motivo por el cual el requerimiento no se considera pertinente.
33	ISSAI 3000/112 El auditor debe analizar la información recopilada y asegurarse de que los hallazgos de la auditoría se pongan en perspectiva y respondan al (los) objetivo(s) y preguntas de la auditoría; reformulando el (los) objetivo(s) y las preguntas de auditoría según sea necesario.	Seleccione un elemento.		Seleccione un elemento.		

D. Requerimientos relacionados con la etapa de elaboración del informe de la auditoría de desempeño						
N°	Requerimientos de la ISSAI 3000 (Considere las explicaciones y la orientación provistas en la Sección seis para cada requerimiento).	¿Se implementa el requerimiento en la práctica de auditoría? (Seleccione de la lista desplegable).	Si la respuesta fuese SÍ : explique el modo en que el requerimiento se implementa en la práctica de auditoría de la EFS (con evidencia de respaldo y documentos de referencia).	Si la respuesta fuese NO : determine las medidas de implementación necesarias (seleccione las opciones de la lista desplegable).	Si la respuesta fuese NO : explique el modo de abordar las necesidades específicas vinculadas con la implementación del requerimiento.	Si la respuesta fuese No pertinente : explique el motivo por el cual el requerimiento no se considera pertinente.
34	ISSAI 3000/116 El auditor debe proporcionar informes de auditoría que sean: a) integrales, b) convincentes, c) oportunos, d) amigables al lector, y e) equilibrados.	Seleccione un elemento.		Seleccione un elemento.		
35	ISSAI 3000/122 El auditor debe identificar los criterios de auditoría y sus fuentes en el informe de auditoría.	Seleccione un elemento.		Seleccione un elemento.		

N°	Requerimientos de la ISSAI 3000 (Considere las explicaciones y la orientación provistas en la Sección seis para cada requerimiento).	¿Se implementa el requerimiento en la práctica de auditoría? (Seleccione de la lista desplegable).	Si la respuesta fuese Sí : explique el modo en que el requerimiento se implementa en la práctica de auditoría de la EFS (con evidencia de respaldo y documentos de referencia).	Si la respuesta fuese NO : determine las medidas de implementación necesarias (seleccione las opciones de la lista desplegable).	Si la respuesta fuese NO : explique el modo de abordar las necesidades específicas vinculadas con la implementación del requerimiento.	Si la respuesta fuese No pertinente : explique el motivo por el cual el requerimiento no se considera pertinente.
36	ISSAI 3000/124 El auditor debe asegurarse de que de 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.	Seleccione un elemento.		Seleccione un elemento.		
37	ISSAI 3000/126 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.	Seleccione un elemento.		Seleccione un elemento.		
38	ISSAI 3000/129 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.	Seleccione un elemento.		Seleccione un elemento.		
39	ISSAI 3000/130 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.	Seleccione un elemento.		Seleccione un elemento.		
40	ISSAI 3000/133 La EFS debe hacer ampliamente accesibles sus informes de auditoría, tomando para ello en consideración las regulaciones existentes sobre confidencialidad de la información.	Seleccione un elemento.		Seleccione un elemento.		

E. Requerimientos relacionados al seguimiento						
N°	Requerimientos de la ISSAI 3000 (Considere las explicaciones y la orientación provistas en la Sección seis para cada requerimiento).	¿Se implementa el requerimiento en la práctica de auditoría? (Seleccione de la lista desplegable).	Si la respuesta fuese SÍ : explique el modo en que el requerimiento se implementa en la práctica de auditoría de la EFS (con evidencia de respaldo y documentos de referencia).	Si la respuesta fuese NO : determine las medidas de implementación necesarias (seleccione las opciones de la lista desplegable).	Si la respuesta fuese NO : Explique el modo de abordar las necesidades específicas vinculadas con la implementación del requerimiento.	Si la respuesta fuese No pertinente : explique el motivo por el cual el requerimiento no se considera pertinente.
41	ISSAI 3000/136 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.	Seleccione un elemento.		Seleccione un elemento.		
42	ISSAI 3000/139 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 período razonable.	Seleccione un elemento.		Seleccione un elemento.		

6. Guía para la aplicación de la iCAT sobre AD: explicación de los requerimientos establecidos en la ISSAI 3000 para la aplicación de la iCAT

A. Requerimientos generales de la auditoría de desempeño			
N°	Requerimientos de la ISSAI 3000	Explicación	Guía
1	<p>ISSAI 3000/21</p> <p>El auditor debe cumplir con los procedimientos de la EFS en materia de independencia y ética, que a su vez deben responder a las ISSAI correspondientes sobre independencia y ética.</p>	<p>El auditor debe demostrar un comportamiento profesional e integridad, actuar con objetividad, poseer las competencias profesionales necesarias, y desempeñarse con el debido cuidado. El auditor también debe mantener una independencia aparente y real, y guardar confidencialidad respecto a las cuestiones auditadas.</p> <p>El auditor demuestra independencia al seleccionar sus objetivos de auditoría, y al identificar y/o formular los criterios correspondientes. Aunque es necesario discutir los criterios de auditoría con la entidad auditada, en última instancia es el auditor la persona responsable de seleccionar los criterios de auditoría idóneos.</p>	<ul style="list-style-type: none">• Verifique si la EFS posee un código de ética. Si lo posee, constate si es coincidente con la ISSAI 130 y de qué modo la entidad instrumenta sistemas destinados a asegurarse de que el personal cumpla con los requerimientos relacionados con la ética.• Examine si la dirección de recursos humanos de la EFS tiene en cuenta los requerimientos en materia de ética y el comportamiento profesional en la operación de la entidad en lo relacionado con la auditoría de desempeño. Por ejemplo, verifique la existencia de declaraciones escritas de los auditores confirmando la adhesión a los requerimientos de la entidad en materia de ética y si existen procedimientos para informar sobre infracciones a tales requerimientos.• Constate si los auditores han firmado un documento en el que manifiestan que no existen conflictos de intereses en relación con la auditoría que han realizado.• Verifique si la EFS dispone de procedimientos y mecanismos para asegurarse de que el equipo de auditoría pueda llevar a cabo su labor con independencia en términos de, por ejemplo: identificar el tema de la auditoría y decidir acerca de éste, determinar el objetivo de la auditoría, identificar criterios y/o formularlos, escoger la metodología de auditoría, recabar evidencia de diferentes fuentes, redactar un informe equilibrado.• Entreviste al equipo de auditoría para consultar si sus integrantes han afrontado alguna cuestión vinculada con la ética, conflictos de intereses o la independencia durante la auditoría.• Examine si, al realizar la auditoría, el equipo a cargo de ella conservó su independencia, considerando los pasos mencionados precedentemente.

N°	Requerimientos de la ISSAI 3000	Explicación	Guía
2	<p>ISSAI 3000/23</p> <p>El auditor debe tener cuidado en mantener independiente, de manera tal que los hallazgos y conclusiones de auditoría sean imparciales, y sean vistos de dicha forma por los destinatarios previstos.</p>	<p>Es necesario que el auditor entable una comunicación abierta y fluida con la parte responsable de la auditoría para transmitir a ésta su concepción acerca de la independencia del auditor. También es importante tener en cuenta las posturas de las partes interesadas pertinentes y sus intereses, además de establecer una comunicación abierta y fluida con ellas, siendo esencial, no obstante, resguardar la propia independencia.</p> <p>El auditor debe considerar las amenazas al cumplimiento de los requerimientos aplicables en materia de independencia, antes de una auditoría y durante ella.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Examine los mecanismos de los que la EFS dispone actualmente para comunicarse con sus partes interesadas. • Examine la documentación (en formato electrónico y/o papel) contenida en la muestra seleccionada de expedientes de auditoría, y verifique si el auditor ha tomado las medidas necesarias para lograr una comunicación abierta y fluida con la parte responsable de la auditoría, y le ha expuesto su concepción acerca de la independencia del auditor. • Verifique si la metodología de la auditoría de desempeño de la EFS abarca la cuestión de la independencia al realizar una auditoría. • Verifique si en los mecanismos de implementación de la metodología se describen los sistemas / procesos / herramientas de orientación / plantillas que ayudan a los auditores a considerar las amenazas al cumplimiento de los requerimientos pertinentes en materia de independencia, antes de la auditoría y durante ella. • Examine la documentación (en formato electrónico y/o papel) contenida en la muestra de expedientes de auditoría seleccionada, y verifique si el auditor ha identificado las amenazas más significativas, y aplicado mecanismos de control para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptable.
3	<p>ISSAI 3000/25</p> <p>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 importancia de estos papeles con la finalidad de llevar a cabo la auditoría de forma pertinente.</p>	<p>Los destinatarios previstos son aquellas personas para quienes el auditor elabora el informe de la auditoría de desempeño. Pueden integrar la categoría de ‘destinatarios previstos’ la Legislatura, el Poder Ejecutivo, los organismos gubernamentales, los terceros interesados en el informe de auditoría y el público.</p> <p>Las partes responsables son principalmente aquellas que se supone actuarán en función de las conclusiones y recomendaciones contenidas en el informe de la auditoría. El rol de la parte responsable puede ser compartido por un conjunto de individuos, siendo cada uno de ellos responsables por un aspecto diferente de la materia objeto de auditoría.</p> <p>Es aconsejable determinar quiénes son los destinatarios previstos pertinentes en las etapas iniciales de la auditoría, dada la necesidad de que el auditor tome en cuenta los roles de los destinatarios previstos al diseñar la auditoría, ejecutarla y</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Verifique si las directrices y procesos de la EFS en materia de auditoría de desempeño abarcan la identificación explícita de los destinatarios previstos y las partes responsables, considerando la importancia de estos actores para la debida realización de la auditoría. • Verifique si en los mecanismos de implementación se describen los sistemas / procesos / herramientas de orientación / plantillas que ayudan a los auditores a identificar quiénes son los destinatarios previstos y las partes responsables de la auditoría y considerar la incidencia de estos roles en la auditoría. • Examine la documentación (en formato electrónico y/o papel) contenida en la muestra de expedientes de auditoría seleccionada, y verifique si el auditor ha identificado explícitamente quiénes son los destinatarios previstos y las

N°	Requerimientos de la ISSAI 3000	Explicación	Guía
		redactar las recomendaciones correspondientes. Al mismo tiempo, es necesario que el auditor / la auditora conserve su independencia y objetividad.	partes responsables de la auditoría y ha tenido en cuenta la incidencia de estos roles en la forma realizar la auditoría.
4	ISSAI 3000/29 El auditor debe identificar el asunto de la auditoría de desempeño.	<p>El asunto de la auditoría es aquello que se fiscaliza. No es necesario que el asunto de una auditoría de desempeño se limite a programas, entidades o fondos específicos, sino que, además, puede incluir actividades o situaciones existentes (mencionándose sus causas y consecuencias).</p> <p>Es necesario que el asunto de la auditoría refleje el riesgo y la materialidad dentro del área auditada. Esto es importante para añadir valor y asegurarse de que la auditoría sea pertinente. La identificación del asunto de la auditoría a menudo se realizará a partir de un análisis de riesgos.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Verifique si las directrices y procesos de auditoría de desempeño de la EFS prevén la identificación del asunto de la auditoría para reflejar el riesgo y la materialidad dentro del área de auditoría correspondiente. • Determine si en los mecanismos de implementación se describen los procesos / sistemas / herramientas / plantillas para que los auditores identifiquen el asunto de la auditoría en función del riesgo y la materialidad dentro del área de auditoría correspondiente. • Examine la documentación (en formato electrónico y/o papel) contenida en la muestra de expedientes de auditoría seleccionada, y verifique si el auditor ha identificado el asunto de la auditoría sobre la base de consideraciones vinculadas con el riesgo y la materialidad dentro del área de auditoría correspondiente.
5	ISSAI 3000/32 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.	<p>Aseguramiento significa que los usuarios pueden confiar en los hallazgos, conclusiones y recomendaciones contenidos en el informe. El auditor brinda aseguramiento a los usuarios al explicar el modo en que los hallazgos, criterios y conclusiones se formularon de manera equilibrada y razonada, y al disponer de hallazgos respaldados por evidencia suficiente, válida, pertinente y confiable.</p> <p>Por lo tanto, los informes de auditoría tienen por finalidad brindar a los destinatarios previstos la confianza de que las conclusiones de la auditoría reflejan de forma exacta la situación de la materia objeto de auditoría abordada. Los destinatarios previstos de los informes de auditoría deberían tener un grado de certeza razonable de que las conclusiones son confiables y válidas.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Verifique si los procesos y directrices de auditoría de desempeño de la EFS abarcan la cuestión de brindar aseguramiento a los destinatarios de los informes de auditoría. • Examine los informes en la muestra de auditorías seleccionada, y verifique si de ellos se deduce el modo en que los hallazgos, criterios y conclusiones se elaboraron de una forma equilibrada y razonada, y cómo tales hallazgos sustentan las conclusiones mediante evidencia suficiente, válida, pertinente y confiable.
6	ISSAI 3000/35 El auditor debe establecer objetivo(s) de auditoría claramente definido(s), que se relacione(n) con los principios de economía, eficiencia y/o eficacia.	En el objetivo de la auditoría se enuncia el propósito de ésta y lo que el auditor se propone lograr. Puede considerarse como la pregunta global de la auditoría respecto a la materia que constituye su objeto, y que el auditor procurará responder. Por consiguiente, dicho objetivo debe formularse de una forma que permita alcanzar una conclusión clara e inequívoca.	<ul style="list-style-type: none"> • Examine la documentación (en formato electrónico y/o papel) contenida en la muestra de expedientes de auditoría seleccionada, y verifique si: <ul style="list-style-type: none"> 1) Las preguntas y sub-preguntas de auditoría son mutuamente excluyentes y, en su conjunto, exhaustivas en términos del abordaje de las preguntas globales de la auditoría, y de los principios relativos a la economía, eficiencia y/o eficacia.

N°	Requerimientos de la ISSAI 3000	Explicación	Guía
		<p>Los objetivos de auditoría bien definidos pueden hacer referencia o bien a una entidad individual, o a un conjunto identificable de empresas, sistemas, operaciones, programas, actividades u organizaciones de índole gubernamental.</p> <p>Cuando la auditoría se centra en la economía, el auditor debe determinar si los insumos escogidos coinciden con el uso más económico de los fondos públicos, si los recursos disponibles se han utilizado de forma económica, y si la calidad y cantidad de los 'insumos' son óptimas y se encuentran adecuadamente coordinadas. En cuanto a la eficiencia, la pregunta principal es si recursos se han utilizado de una forma óptima o satisfactoria, o si con menos recursos podrían haberse logrado los mismos resultados o resultados similares en términos de calidad y plazos. La eficacia se vincula con la relación entre metas u objetivos, productos e impactos.</p>	<p>2) Todos los términos utilizados en la pregunta se encuentran claramente definidos.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Entreviste al equipo de auditoría y el supervisor para obtener información acerca del proceso seguido por el equipo para formular el objetivo de la auditoría y las preguntas correspondientes.
7	<p>ISSAI 3000/36</p> <p>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.</p>	<p>Los objetivos de una auditoría pueden considerarse como la pregunta de auditoría de carácter global acerca de la materia que constituye su objeto, y que el auditor pretende responder. Por consiguiente, tales objetivos deben formularse de una forma que permita alcanzar una conclusión clara e inequívoca.</p> <p>Ellos pueden expresarse como una pregunta de auditoría global que luego se desglosa en sub-preguntas más específicas o detalladas.</p>	<p>Examine la documentación (en formato electrónico y/o papel) en la muestra de expedientes de auditoría seleccionada, y verifique si los objetivos de la auditoría se encuentran formulados de modo tal que permitan extraer una conclusión clara e inequívoca.</p>
8	<p>ISSAI 3000/37</p> <p>Si el(los) objetivo(s) de una 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.</p>	<p>Muchos objetivos de auditoría pueden formularse como una pregunta de carácter global, que a su vez puede desglosarse en sub-preguntas más precisas. En lugar de definir un único objetivo de auditoría o una pregunta de auditoría de carácter global, el auditor puede optar por desarrollar varios objetivos de auditoría, que no necesariamente se dividirán en preguntas y sub-preguntas de auditoría en todos los casos.</p> <p>Es importante que las preguntas de auditoría se relacionen temáticamente, sean complementarias, no se superpongan y sean colectivamente exhaustivas en el abordaje de los objetivos de la auditoría. El propósito es abarcar todos los aspectos del objetivo de auditoría mediante preguntas específicas. En necesario</p>	<p>Examinar la documentación (en formato electrónico y/o papel) en la muestra de expedientes de auditoría seleccionada, y verificar si:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Las preguntas de auditoría se vinculan de forma temática, son complementarias, no se superponen, y en su conjunto son exhaustivas en cuanto al abordaje de la pregunta global de la auditoría (el objetivo de la auditoría). Vale decir que es necesario que las preguntas en su conjunto alcancen para responder el objetivo de la auditoría. 2) Todos los términos utilizados en la pregunta se encuentran claramente definidos.

N°	Requerimientos de la ISSAI 3000	Explicación	Guía
		que todos los términos utilizados en las preguntas se encuentren claramente definidos.	
9	<p>ISSAI 3000/40</p> <p>El auditor debe elegir un enfoque de auditoría orientado a los resultados, al problema o al sistema, o una combinación de ellos.</p>	<p>El enfoque global de auditoría es un elemento central de cualquier auditoría. Este determina la naturaleza del examen a llevar a cabo. También define el conocimiento, la información y los datos necesarios, y los procedimientos de auditoría que deben aplicarse para obtenerlos y analizarlos. En general, la auditoría de desempeño adopta a uno de los siguientes tres enfoques:</p> <p>a) un enfoque orientado a sistemas, por el que se examina adecuado funcionamiento de los sistemas de gestión, y se basa en ideas y conceptos propios de la ‘teoría de sistemas’, considerándose que los programas o empresas gubernamentales constituyen sistemas integrados por elementos interactuantes y funcionalmente interdependientes;</p> <p>b) un enfoque orientado a resultados, centrado en evaluar si los objetivos relativos a determinados resultados o productos se han logrado de la manera prevista, o si los programas y servicios funcionan de la manera prevista. En virtud de este enfoque, es probable que se considere a las deficiencias como desviaciones de las normas o criterios. Las recomendaciones, de formularse, a menudo apuntan a la eliminación de dichas desviaciones. En ese sentido, la perspectiva es básicamente normativa;</p> <p>c) un enfoque orientado a problemas, por el que se examinan, verifican y analizan las causas de determinados problemas o apartamientos de los criterios. En una auditoría de desempeño orientada a problemas, el punto de partida es una desviación conocida o presunta de aquello que podría o debería ser. Un enfoque orientado a problemas se centra principalmente en la verificación de los problemas y en su análisis.</p> <p>Los tres enfoques pueden aplicarse desde una perspectiva tanto ascendente como descendente. Las auditorías con una perspectiva descendente se concentran principalmente en las requerimientos, intenciones, objetivos y expectativas de la Legislatura y el gobierno central. Una perspectiva ascendente se centra en los problemas de relevancia para las personas y la comunidad.</p>	<ul style="list-style-type: none"> Examine la documentación (en formato electrónico y/o papel) contenida en la muestra de expedientes de auditoría seleccionada, y compruebe si: <ol style="list-style-type: none"> en los memorandos e informes para la planificación de la auditoría seleccionada se hace referencia al enfoque o la combinación de enfoques utilizados durante la auditoría; del examen del plan de auditoría, el informe y los documentos de trabajo, surge que: <ol style="list-style-type: none"> al utilizar un enfoque basado en sistemas, los auditores de desempeño han considerado el funcionamiento de los sistemas de gestión; al aplicar un enfoque orientado a resultados, los auditores han trabajado con preguntas principalmente formuladas del siguiente modo: ‘¿cómo es el desempeño o qué resultados se han logrado?’ o ‘¿se han satisfecho los requerimientos o logrado los objetivos?’; al adoptar un enfoque orientado a problemas, los auditores han trabajado con preguntas principalmente formuladas del siguiente modo: ‘¿los problemas enunciados, realmente existen?’; de ser así, ¿cómo pueden comprenderse y cuáles son sus causas?’; en cuyos casos se han formulado y puesto a prueba las hipótesis de las posibles causas; al aplicar una combinación de enfoques, se justificó la selección y existe una explicación acerca del modo en que dicha selección se vincula con los objetivos de la auditoría. Entreviste al equipo de auditoría y el supervisor para obtener información acerca del modo en que se definió el enfoque de auditoría, en concordancia con el objetivo y el alcance de ella.

N°	Requerimientos de la ISSAI 3000	Explicación	Guía
10	<p>ISSAI 3000/45</p> <p>El auditor debe establecer criterios de auditoría adecuados, que correspondan al (los) objetivo(s) de auditoría y las preguntas de auditoría, y que se relacionen con los principios de economía, eficiencia y/o eficacia.</p>	<p>Los criterios son los parámetros de referencia utilizados para evaluar la materia objeto de auditoría. Los criterios de una auditoría de desempeño son los estándares de auditoría razonables y específicos en función de los cuales se evalúa la economía, eficiencia y eficacia de las operaciones. Los criterios se sustentan en la evaluación de la evidencia, el desarrollo de los hallazgos de auditoría y la extracción de conclusiones acerca de los objetivos de la auditoría. Los criterios pueden ser cualitativos o cuantitativos y deberían definir aquello en función de lo cual se evaluará a la entidad auditada. Los criterios pueden ser generales o específicos, y centrarse en lo que debería ser en virtud de las leyes, reglamentos u objetivos; lo que se espera en consonancia con la aplicación de principios sólidos, el conocimiento científico y las mejores prácticas; o aquello que podría ser (de existir mejores condiciones).</p> <p>Al definir los criterios de auditoría, es necesario que el auditor considere si tales criterios son pertinentes, comprensibles, completos, confiables y objetivos. Estos atributos pueden describirse del siguiente modo:</p> <p>a) Los criterios de auditoría pertinentes contribuyen a extraer conclusiones, facilitan la toma de decisiones por parte de los destinatarios previstos y sirven para responder las preguntas de la auditoría.</p> <p>b) Los criterios de auditoría comprensibles son aquellos que se enuncian de forma inteligible, contribuyen a extraer conclusiones claras, y son comprensibles para sus destinatarios previstos. No están sujetos a una gran amplitud de interpretaciones.</p> <p>c) Los criterios de auditoría completos son aquellos que resultan suficientes para los propósitos de la auditoría, sin omitirse factores relevantes. Son significativos y permiten proporcionar a los destinatarios previstos una visión general de carácter práctico que satisfaga sus necesidades en materia de información y toma de decisiones.</p> <p>d) Los criterios de auditoría confiables derivan en conclusiones razonablemente concordantes cuando otro auditor los utiliza en las mismas circunstancias.</p> <p>e) Los criterios de auditoría objetivos están exentos de cualquier sesgo originado en el auditor o en la entidad auditada.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Examine la documentación (en formato electrónico y/o papel) contenida en la muestra del expediente de auditoría seleccionada, y verifique si: <ol style="list-style-type: none"> 1) Los criterios y sus fuentes se encontraban especificados en el informe de la auditoría. 2) Los criterios se vinculaban específicamente con las preguntas de la auditoría y se encontraban documentados. 3) Los criterios se encontraban específicamente vinculados con los hallazgos de la auditoría y se encontraban documentados. 4) Los criterios pueden considerarse pertinentes, comprensibles, completos, confiables y objetivos. • Entreviste al equipo de auditoría y el supervisor para obtener información acerca del proceso llevado a cabo durante la auditoría para definir los criterios correspondientes. Pregunte especialmente acerca de las consultas realizadas con las entidades auditadas y otras partes interesadas en la definición de los criterios.

N°	Requerimientos de la ISSAI 3000	Explicación	Guía
11	<p>ISSAI 3000/49</p> <p>El auditor debe, como parte de la planeación y/o conducción de la auditoría, discutir los criterios de auditoría con la entidad auditada.</p>	<p>Es el auditor quien debe determinar los criterios de auditoría. Sin embargo, ellos deben discutirse con la entidad auditada (y posiblemente con otras partes interesadas) durante la etapa de planificación. La discusión de los criterios de auditoría con la entidad auditada sirve para asegurarse de que exista un consenso en cuanto a los criterios que se utilizarán como parámetros de referencia al evaluar la entidad auditada. Por lo tanto, es importante definir con claridad los criterios que se aplicarán para dicha evaluación. Si la entidad auditada estuviese de acuerdo con los criterios, su predisposición a implementar las recomendaciones propuestas en el informe de la auditoría será mayor.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Verifique si los procesos y directrices de la auditoría de desempeño de la EFS abarcan la discusión de los criterios de auditoría con las entidades auditadas. • Examine la documentación (en formato electrónico y/o papel) contenida en la muestra de expedientes de auditoría seleccionada, y verifique si: <ol style="list-style-type: none"> 1) Los expedientes de trabajo contienen los documentos pertinentes, por ejemplo, actas de reuniones, correspondencia, etc., para corroborar que los criterios se discutieron con las entidades auditadas. 2) En caso de desacuerdo con las entidades auditadas, los auditores han documentado el motivo de tal desacuerdo y los fundamentos para inclinarse por un criterio específico. • Entreviste al equipo de auditoría y el supervisor para obtener información acerca del proceso llevado a cabo durante la auditoría para definir los criterios correspondientes. Pregunte especialmente acerca de las consultas realizadas con las entidades auditadas y otras partes interesadas en la definición de los criterios.
12	<p>ISSAI 3000/52</p> <p>El auditor debe activamente gestionar el riesgo de auditoría para evitar el desarrollo de hallazgos, conclusiones y recomendaciones de auditoría incorrectos o incompletos, brindando así información desequilibrada (imprecisa) o que no agregue valor.</p>	<p>El riesgo de auditoría consiste en la posibilidad de que los hallazgos, conclusiones y recomendaciones del auditor resulten inadecuados o incompletos, debido a la presencia de factores tales como insuficiencia de la evidencia o falta de idoneidad de ésta, falta de idoneidad del proceso de auditoría, u omisiones intencionales o información engañosa producto de tergiversaciones o fraude. La gestión del riesgo es una actividad ínsita al proceso y la metodología de la auditoría de desempeño en su conjunto.</p> <p>La gestión activa del riesgo de auditoría incluye los siguientes elementos: anticipar los riesgos posibles o conocidos de la labor prevista, desarrollar enfoques de auditoría para abordar dichos riesgos durante la planificación de la auditoría y la selección de métodos, y documentar el modo en que se abordarán tales riesgos.</p> <p>La gestión activa del riesgo de auditoría también supone considerar si el equipo de auditoría dispone de suficiente personal y recursos y de las competencias adecuadas para llevar a cabo la auditoría, tiene acceso a información de buena</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Verifique si las directrices y procesos de auditoría de desempeño de la EFS abarcan la cuestión de la gestión del riesgo de auditoría, lo que incluye corroborar si el equipo a cargo de la auditoría dispone de competencias suficientes y adecuadas para llevarla adelante. Verifique si lo mismo se aplica a los expertos externos que trabajan para la EFS, si este fuese el caso. • Verifique si en los mecanismos de implementación de la metodología se describen los sistemas / procesos / herramientas de orientación / plantillas que ayudan a los auditores a gestionar el riesgo de auditoría. • Examine la documentación (en formato electrónico y/o papel) en la muestra de expedientes de auditoría seleccionada, y constate si el auditor ha: <ol style="list-style-type: none"> 1) identificado los riesgos; 2) evaluado estos riesgos; 3) desarrollado e implementado estrategias para prevenir y mitigar los riesgos; 4) monitoreado el riesgo de auditoría y las estrategias de mitigación durante la auditoría, y realizados ajustes en función de las necesidades asociadas a

N°	Requerimientos de la ISSAI 3000	Explicación	Guía
		calidad, precisa, confiable y pertinente, ha tenido en cuenta cualquier información nueva disponible, y ha considerado perspectivas alternativas.	circunstancias cambiantes (es decir, aplicado un enfoque basado en la gestión de riesgos al abordar el riesgo de auditoría).
13	<p>ISSAI 3000/55</p> <p>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.</p>	<p>Es importante mantener una comunicación eficaz, puesto que una buena comunicación bidireccional con la entidad auditada y las partes interesadas puede mejorar el acceso del auditor a información y datos, y contribuir a tener un mejor panorama de las perspectivas de la entidad auditada y las partes interesadas.</p> <p>Los aspectos esenciales de la auditoría que el auditor ha de comunicar a la entidad auditada comprenden: la materia objeto de auditoría, los objetivos y las preguntas de la auditoría, los criterios de auditoría, el período abarcado por la auditoría, y las empresas, organizaciones y/o programas gubernamentales que la auditoría incluirá.</p> <p>Un diálogo franco que involucre a la entidad auditada durante todo el proceso de auditoría es fundamental para el logro de mejoras reales en la gobernanza, y puede reforzar el impacto logrado por la auditoría. En este contexto, el auditor puede mantener interacciones constructivas con la entidad auditada, compartiendo la planificación, los hallazgos, los argumentos y las perspectivas de la auditoría a medida que se desarrollan y evalúan a lo largo de ella.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Verifique si las directrices y procesos de auditoría de desempeño de la EFS abarcan la cuestión del desarrollo de una comunicación eficaz y adecuada sobre aspectos esenciales de la auditoría con la entidad auditada y las partes interesadas pertinentes, a lo largo del proceso de ejecución de la auditoría. • Verifique si en los mecanismos de implementación se describen los sistemas / procesos / herramientas de orientación / plantillas que ayudan a los auditores a elaborar un plan de comunicación con la entidad auditada y las partes interesadas pertinentes. • Examine la documentación (en formato electrónico y/o papel) en la muestra de expedientes de auditoría seleccionada, y constate si el auditor ha: <ol style="list-style-type: none"> 1) Informado a las entidades auditadas acerca de la materia objeto de auditoría; los objetivos y preguntas de la auditoría; los criterios de auditoría; el período abarcado por la auditoría; y las empresas, organizaciones y/o programas gubernamentales a incluir en la auditoría. 2) Discutido con las entidades auditadas la planificación, los criterios, hallazgos, argumentos y perspectivas de la auditoría a medida que estos se desarrollaron y evaluaron durante la auditoría. • Entreviste al equipo de auditoría y su supervisor para tomar nota de aquellos aspectos clave de la auditoría que han sido objeto de comunicación con las entidades auditadas y otras partes interesadas pertinentes.
14	<p>ISSAI 3000/59</p> <p>El auditor debe tener cuidado en asegurar que la comunicación con las</p>	<p>Es importante que el auditor mantenga buenas relaciones profesionales con todas las partes interesadas involucradas en la auditoría, promueva un flujo de información libre y franco (en la medida de lo permitido por los requerimientos relativos a la confidencialidad), y debata en un clima de mutuo respeto y comprensión de los roles y responsabilidades correspondientes a cada parte</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Verifique si las directrices y procesos de auditoría de desempeño de la EFS abarcan la cuestión del mantenimiento de la independencia y la imparcialidad, tanto reales como aparentes, en relación con la comunicación con las partes interesadas.

N°	Requerimientos de la ISSAI 3000	Explicación	Guía
	partes interesadas no comprometa la independencia e imparcialidad de la EFS.	interesada. Sin embargo, estas comunicaciones no deben afectar la independencia e imparcialidad de la EFS y los auditores.	<ul style="list-style-type: none"> • Verifique si en los mecanismos de implementación de la metodología se describen los sistemas / procesos / herramientas de orientación / plantillas que ayudan a los auditores a considerar las medidas para cerciorarse de que la comunicación con las partes interesadas no ponga en riesgo la independencia e imparcialidad de la EFS. • Examine la documentación (en formato electrónico y/o papel) en la muestra seleccionada de expedientes de auditoría, y verifique si el auditor ha identificado y adoptado dichas medidas.
15	<p>ISSAI 3000/61</p> <p>La EFS debe comunicar con claridad las normas observadas para realizar la auditoría de desempeño.</p>	Es necesario que la EFS o bien incluya en el informe de auditoría relacionado una referencia a la norma seguida al realizar cada auditoría de desempeño, o escoja una forma de comunicación más general mediante la enunciación de un conjunto definido de encargos, en una declaración, en un informe anual, o en el sitio web de la EFS. Cuando la norma seguida se base en varias fuentes tomadas de forma conjunta, también es necesario comunicarlo.	<ul style="list-style-type: none"> • Verifique si la EFS dispone de normas claras, de carácter público, para la realización de auditorías de desempeño, expuestas en su sitio web o sus informes anuales. • De no ser así, verifique si los informes en la muestra de auditorías seleccionada remiten a las normas seguidas al realizar estas auditorías.
16	<p>ISSAI 3000/63</p> <p>La EFS debe asegurarse de que el equipo de auditoría, de forma colectiva, cuente con las competencias profesionales necesarias para realizar la auditoría.</p>	<p>La competencia profesional para la ejecución de auditorías de desempeño incluye conocimientos sólidos en materia de auditoría, diseño de investigación, metodología de las ciencias sociales y técnicas de investigación o evaluación. También incluye aptitudes personales, como la capacidad analítica, habilidades de redacción y comunicación, la creatividad, y la receptividad a diferentes puntos de vista y argumentos. Asimismo, la auditoría de desempeño supone conocimientos sólidos acerca de las organizaciones, programas y funciones del gobierno relacionados con la materia objeto de la auditoría, además de conocimientos especializados en ciencias sociales, física, informática, u otras ciencias, así como también en cuestiones jurídicas.</p> <p>Dado que la realización de una auditoría de desempeño constituye un esfuerzo de equipo, no es una buena práctica efectuarla de forma aislada, dado que las cuestiones involucradas son complejas. Por consiguiente, no es necesario que todos los miembros del equipo posean cada una de las habilidades mencionadas previamente.</p> <p>Es más, si el auditor determinase que se precisan conocimientos especializados externos para complementar los del equipo de auditoría, podría consultar, según</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Verifique si la EFS ha identificado el conjunto de conocimientos y habilidades necesarios en la muestra de auditorías seleccionada, y si el equipo en su totalidad poseía el conjunto de habilidades necesarias, incluidas aquellas aportadas por los expertos externos. • En el marco de la muestra de auditorías seleccionada, entreviste a los auditores y el supervisor para comprender cómo se garantizó que el equipo de auditoría dispusiese de los conocimientos y habilidades necesarios para realizar adecuadamente la auditoría.

N°	Requerimientos de la ISSAI 3000	Explicación	Guía
		<p>corresponda, con personas que ya integren la EFS, o sean externas a ella, y cuenten con los conocimientos especializados necesarios. Los expertos externos que participen en la auditoría también deberán guardar independencia de situaciones y relaciones que puedan menoscabar su objetividad. Aunque el auditor puede recurrir a la cooperación de expertos que contribuyan a obtener evidencia de auditoría, sigue siendo plenamente responsable por la labor de auditoría y las conclusiones vertidas en el informe correspondiente.</p>	
17	<p>ISSAI 3000/66</p> <p>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.</p>	<p>La supervisión es esencial para garantizar que los objetivos de la auditoría se cumplan y la calidad de la labor de auditoría se mantenga. Por lo tanto, en todos los casos, es necesario realizar una supervisión y un control adecuados, independientemente de la competencia del auditor individual. La supervisión de la auditoría supone brindar orientación y dirección suficientes al personal asignado a su ejecución, de modo tal de abordar los objetivos de la auditoría y seguir la metodología aplicable, además de mantenerse al corriente de los problemas encontrados y examinar la labor de realizada.</p> <p>Más específicamente, la supervisión incluye:</p> <ol style="list-style-type: none"> Asegurarse de que todos los miembros del equipo entiendan plenamente los objetivos de la auditoría. Asegurarse de que los procedimientos de auditoría sean idóneos y se realicen de la forma adecuada. Asegurarse de que la evidencia de auditoría sea pertinente, válida, confiable, suficiente y documentada. Asegurarse de que se sigan las normas de auditoría nacionales e internacionales. Realizar un seguimiento del progreso del encargo para cerciorarse de que se cumpla con los presupuestos, cronogramas y plazos. Considerar las competencias y aptitudes de los miembros individuales del equipo responsable del encargo; si disponen de tiempo suficiente para realizar su labor; si comprenden sus instrucciones y si la labor realizada concuerda con el enfoque planificado para el encargo. Abordar las cuestiones significativas que surjan durante el encargo, considerando su importancia y modificando adecuadamente el enfoque planificado. 	<ul style="list-style-type: none"> • Verifique si los procesos y directrices de auditoría de desempeño de la EFS abarcan la cuestión de la supervisión de la auditoría. • Verifique si en los mecanismos de implementación de la metodología se describen los sistemas / procesos / herramientas de orientación / plantillas para estructurar las actividades de supervisión. • Examine la documentación (en formato electrónico y/o papel) contenida en la muestra de expedientes de auditoría seleccionada, y verifique si existe documentación en la que consten las actividades de supervisión. • Entreviste equipo de auditoría para constatar el modo en que la supervisión se llevó a cabo durante la auditoría. • Entreviste al supervisor para constatar el modo en que la supervisión se llevó a cabo durante la auditoría.

N°	Requerimientos de la ISSAI 3000	Explicación	Guía
		<p>h) Apoyar al auditor toda vez que ello sea necesario para superar las dificultades planteadas por la auditoría.</p> <p>i) Brindar un apoyo práctico para resolver las cuestiones emergentes.</p> <p>j) Identificar aquellas cuestiones que conviene consultar con miembros más experimentados del equipo durante el encargo.</p> <p>k) Revisar la labor de auditoría.</p> <p>La naturaleza y el alcance de la supervisión del personal, la revisión de la labor de auditoría, y la evidencia correspondiente, varían en función de un conjunto de factores, por ejemplo, el tamaño de la organización de auditoría, la importancia y complejidad de la labor, y la experiencia del personal.</p>	
18	<p>ISSAI 3000/68</p> <p>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.</p>	<p>Las auditorías de desempeño suponen un importante grado de interpretación y aplicación del juicio profesional, debido a que, en este tipo de auditorías, la evidencia tiene un carácter más persuasivo que conclusivo.</p> <p>El juicio profesional se refiere a la aplicación de conocimientos, habilidades y experiencia colectivos al proceso de auditoría. La aplicación del juicio profesional ayuda al auditor a determinar el nivel de comprensión necesario para abordar la materia objeto de auditoría. Supone obrar con un cuidado razonable al ejecutar la auditoría y aplicar diligentemente todas las normas profesionales y principios éticos.</p> <p>El escepticismo profesional implica mantener una distancia profesional de la entidad auditada, y una actitud atenta e inquisitiva al evaluar la suficiencia e idoneidad de la evidencia obtenida durante la auditoría.</p> <p>El ejercicio del juicio y escepticismo profesionales permite al auditor adoptar una postura receptiva frente a una diversidad de puntos de vista y argumentos, y posicionarse mejor para considerar diferentes perspectivas, mantener la objetividad y evaluar el conjunto total de la evidencia de auditoría. Esto también ayuda a asegurarse de que el auditor evite errores de criterio o sesgos cognitivos, y extraiga conclusiones objetivas basadas en una evaluación crítica de toda la evidencia de auditoría recabada.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Verifique si las directrices y el proceso de auditoría de desempeño de la EFS abarcan la cuestión del juicio y escepticismo profesionales, así como también la necesidad de mantener una actitud abierta y objetiva frente a diferentes puntos de vista y argumentos. • En el marco de la muestra de auditorías seleccionada, entreviste a los auditores para constatar si han ejercido el juicio y escepticismo profesionales. Es necesario que estas entrevistas contengan preguntas abiertas que permitan captar aquello en lo que se sustenta el razonamiento de los auditores y el modo en que ellos llegaron a sus conclusiones sobre las cuestiones abordadas. • En la entrevista, verifique si el auditor ha ejercido el juicio profesional al: <ol style="list-style-type: none"> 1) Determinar los objetivos, las preguntas y el alcance de la auditoría. 2) Determinar los criterios. 3) Determinar qué hallazgos son lo suficientemente importantes como para dar cuenta de ellos. 4) Evaluar si se ha obtenido evidencia de auditoría adecuada y suficiente, y si es preciso hacer algo más para responder las preguntas de la auditoría y extraer conclusiones en relación con los objetivos. • En la entrevista, verifique si el auditor ha ejercido el escepticismo profesional mediante, por ejemplo: <ol style="list-style-type: none"> 1) La evaluación de la lógica del argumento de auditoría, las perspectivas y los puntos de vista alternativos presentados, y la modificación, cuando ello fuese

N°	Requerimientos de la ISSAI 3000	Explicación	Guía
			<p>necesario, de su percepción durante la ejecución de la auditoría, en lugar de apoyarse exclusivamente en la evidencia que respalda la conclusión definitiva.</p> <p>2) El cuestionamiento de determinados supuestos y puntos de vista de la dirección, en lugar de su mera aceptación.</p> <p>3) La evaluación de la confiabilidad de la fuente de los documentos.</p> <ul style="list-style-type: none"> Examine la documentación (en formato electrónico y/o papel) contenida en la muestra de expedientes de auditoría seleccionada, y verifique si el auditor ha documentado sus decisiones relativas a las cuestiones mencionadas (criterio profesional, escepticismo profesional, consideración de las diferentes perspectivas, adopción de una actitud abierta y objetiva frente a los diversos puntos de vista y argumentos).
19	<p>ISSAI 3000/73</p> <p>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.</p>	<p>Se define al fraude como una conducta intencional realizada por una o más personas, entre ellas, empleados, directivos, personas responsables por la gobernanza, o terceros, que implica la aseveración de una falsedad para obtener una ventaja indebida o ilícita, por ejemplo:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) abuso de confianza, b) otorgamiento de subvenciones y contribuciones bajo colusión, c) realización de licitaciones u otorgamiento de contratos bajo colusión, d) engaño, e) actos deshonestos, f) dolo, g) ocultamiento fraudulento, h) actos ilícitos, i) tergiversaciones intencionales, j) irregularidades, k) sobornos, l) comisiones secretas, y m) hurto. <p>A diferencia del error, el fraude es intencional y habitualmente supone un ocultamiento deliberado de los hechos. Puede involucrar a uno o más miembros de la entidad auditada o a terceros. La responsabilidad principal por la prevención</p>	<ul style="list-style-type: none"> Verifique los procesos y directrices de la auditoría de desempeño de la EFS abordan la cuestión de la evaluación del riesgo de fraude al planificar la auditoría. Verifique si en los mecanismos de implementación se describen los sistemas / procesos / herramientas de orientación / plantillas para evaluar el riesgo de fraude al planificar la auditoría. Examine la documentación (en formato electrónico y/o papel) en la muestra de expedientes de auditoría seleccionada, y verifique si el auditor ha: <ul style="list-style-type: none"> 1) evaluado los sistemas de control interno durante el proceso de comprensión de la entidad para evaluar el riesgo de fraude; 2) examinado las medidas tomadas por la dirección para mitigar el riesgo de fraude; 3) instrumentados procedimientos adecuados para evaluar el riesgo de fraude; 4) tomado las medidas adecuadas ante la sospecha o detección de fraude.

N°	Requerimientos de la ISSAI 3000	Explicación	Guía
		<p>y detección del fraude corresponde tanto a aquellos que están a cargo de la gobernanza de la entidad auditada como a sus directivos.</p> <p>Las responsabilidades del auditor incluyen identificar y evaluar el riesgo de fraude cuando dicho riesgo es significativo. También es necesario que el auditor determine los procedimientos de auditoría en respuesta a tales riesgos. Si el auditor sospechase acerca de la comisión de fraude o lo detectase, debe exponer el asunto a su supervisor y las autoridades correspondientes para que se tomen las medidas correspondientes.</p>	
20	<p>ISSAI 3000/75</p> <p>El auditor debe mantener un elevado estándar de comportamiento profesional.</p>	<p>Entre las elevadas expectativas vinculadas con la profesión de auditoría se encuentran la adhesión a todas las normas de carácter legal, reglamentario y profesional, y la evitación de toda conducta que pueda desacreditar la tarea del auditor, lo que incluye actos que induzcan a un tercero objetivo con conocimiento de la información pertinente a concluir que la tarea realizada por el auditor fue profesionalmente deficiente.</p> <p>Se espera que el auditor aplique un enfoque de auditoría sistemático, y el debido cuidado durante todas las etapas del proceso de auditoría. El debido cuidado por lo general se refiere a aquel con el que una persona normalmente prudente hubiese realizado una labor determinada. Esto incluye el ejercicio de un nivel de cuidado adecuado en la planificación de la auditoría, la recopilación y evaluación de la evidencia y la información de los hallazgos, la extracción de conclusiones y la formulación de recomendaciones. El equipo de auditoría y la EFS deben actuar con dicho nivel de cuidado y atención en lo relativo al cumplimiento de las normas de auditoría.</p> <p>Debe mantenerse un elevado estándar de comportamiento profesional durante todo el proceso de auditoría, desde la selección de los temas hasta la elaboración de los informes.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Verifique si en las directrices y procesos de auditoría de desempeño de la EFS se indica que el auditor debe mantener un elevado estándar de comportamiento profesional. • Verifique si en los mecanismos de implementación se describen los sistemas / procesos / herramientas de orientación / plantillas que ayudan a los auditores a mantener un elevado estándar de comportamiento profesional, lo que incluye la necesidad de: <ol style="list-style-type: none"> 1) aplicar altos estándares de comportamiento profesional al realizar la labor de auditoría, con idoneidad e imparcialidad; 2) abstenerse de asumir tareas para cuya realización se carece de la competencia necesaria; 3) conocer y adherir a las leyes, reglamentos, convenciones, políticas, procedimientos y prácticas aplicables; 4) comprender adecuadamente los principios y normas de carácter constitucional, legal e institucional que rigen las operaciones de la entidad auditada; 5) evitar comportamientos que puedan desacreditar a la EFS; 6) cumplir con los principios y requisitos éticos. • Entreviste al equipo de auditoría, al supervisor, al directivo superior y a la persona responsable del aseguramiento de la calidad y verifique de qué modo se garantiza el cumplimiento de los requisitos enumerados.

N°	Requerimientos de la ISSAI 3000	Explicación	Guía
			<ul style="list-style-type: none"> • Controle la documentación de trabajo para verificar el modo en que se deja constancia de las decisiones y los hechos relacionados con los requisitos mencionados.
21	<p>ISSAI 3000/77</p> <p>El auditor debe estar dispuesto a innovar durante todo el proceso de auditoría.</p>	<p>Mediante la creatividad, la flexibilidad, y la inventiva, el auditor estará en mejores condiciones de detectar oportunidades para desarrollar enfoques de auditoría innovadores en lo relativo a la recopilación, la interpretación y el análisis de la información. Es importante reconocer que las diferentes etapas del proceso de auditoría ofrecen diferentes niveles de oportunidades de innovación. Es posible que, durante la etapa de planificación, el auditor tenga la mayor oportunidad de innovar, mientras aún transita el proceso para la determinación de los mejores enfoques y técnicas aplicables a la auditoría.</p> <p>En el ámbito de la auditoría y en los campos de la evaluación y las ciencias sociales, las metodologías evolucionarán y se desarrollarán, y posiblemente surjan nuevas técnicas y tecnologías para la recopilación y el análisis de evidencia que mejoren la calidad de las auditorías y los informes derivados de ellas. A medida que las EFS adopten nuevas técnicas y tecnologías a resultas de ello, el auditor debe adoptar una actitud receptiva y estar dispuesto a probar dichas técnicas y tecnologías.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Entreviste a la dirección superior y revise la documentación para verificar si la EFS fomenta una cultura de la innovación: <ul style="list-style-type: none"> a) estimulando formas innovadoras, de bajo costo, sostenibles y con base en Internet para que las EFS intercambien puntos de vista, documentos y experiencias; b) alentando la realización de auditorías cooperativas sobre temas pertinentes y fomentando la experimentación con nuevos enfoques, técnicas y formas de elaboración de informes; c) liderando mediante el ejemplo a través de su gobernanza y forma de actuar; d) procurando la realización de evaluaciones independientes de su propia gobernanza y forma de actuar; e) facilitando actividades para desarrollar sus capacidades y “transmitir el mensaje” de una manera eficaz; y f) manteniéndose al corriente de nuevas metodologías de evaluación. • En la muestra de auditorías seleccionada, entrevistar al auditor para verificar si se siente alentado por la EFS a desarrollar o adoptar enfoques de auditoría novedosos para recopilar, interpretar y analizar la información, por ejemplo, mediante la capacitación en cuestiones emergentes y las novedades en materia de auditoría de desempeño.
22	<p>ISSAI 3000/79</p> <p>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</p>	<p>Un sistema de control de calidad comprende políticas y procedimientos concebidos para brindar a la EFS un nivel de seguridad razonable de que ella y su personal cumplen con las normas profesionales y los requisitos legales y reglamentarios pertinentes. El objetivo es garantizar que las auditorías se realicen con un nivel sistemáticamente elevado. Los procedimientos de control de calidad abarcan cuestiones tales como la dirección, la supervisión y el examen del proceso de auditoría, y la necesidad de realizar consultas para tomar decisiones sobre cuestiones difíciles o controvertidas. Es necesario que los procedimientos de control de calidad constituyan una parte integral de la realización de cada</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Entreviste a la dirección superior y revise la documentación para verificar si la EFS ha instrumentado un sistema de control de calidad que abarque los siguientes elementos (ver la ISSAI 40): <ul style="list-style-type: none"> a) responsabilidades de la dirección en materia de calidad; b) requisitos éticos pertinentes; c) aceptación y continuación de las auditorías; d) recursos humanos; e) realización de las auditorías; f) monitoreo.

N°	Requerimientos de la ISSAI 3000	Explicación	Guía
	agreguen valor y respondan a las preguntas de auditoría.	auditoría de desempeño para minimizar los riesgos de error y mantener la coherencia en la realización de las auditorías.	<ul style="list-style-type: none"> • Verifique si los procesos y directrices de auditoría de desempeño de la EFS abarcan la cuestión del control de calidad, con los elementos enunciados en la ISSAI 140. • Verifique si en los mecanismos de implementación de la metodología se describen los sistemas / procesos / herramientas de orientación / plantillas que contienen los procedimientos para garantizar el cumplimiento de las normas profesionales y los requisitos legales y reglamentarios aplicables. • Examine la documentación (electrónica y/o en formato papel) en la muestra seleccionada de archivos de auditoría y constate si se han realizado controles de calidad, como revisiones a cargo de la dirección, revisiones entre pares de trabajos preliminares, y revisiones editoriales de los informes finales.
23	<p>ISSAI 3000/83</p> <p>El auditor debe considerar la materialidad en 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.</p>	<p>La materialidad es la importancia relativa de un asunto, en el contexto en el que se lo está considerando, que puede cambiar o incidir en las decisiones de los destinatarios del informe, como la Legislatura o el Poder Ejecutivo. La materialidad puede considerarse en el contexto de factores de índole cuantitativa y cualitativa, como la magnitud, la naturaleza y el efecto en la materia objeto de auditoría, y los intereses expresados por los destinatarios o receptores previstos. Además del valor monetario, la materialidad incluye cuestiones de importancia social y política, y vinculadas con el cumplimiento, la transparencia, la gobernanza y la rendición de cuentas. La materialidad puede variar con el transcurso del tiempo, y depender de la perspectiva de los destinatarios previstos y las personas responsables.</p> <p>La consideración de la materialidad es importante en todos los aspectos de las auditorías de desempeño. Por lo tanto, es necesario que el auditor tenga en cuenta la materialidad al seleccionar los temas de auditoría, determinar los objetivos, las preguntas y el alcance de la auditoría, definir los criterios, evaluar la evidencia, documentar los hallazgos y formular las conclusiones y recomendaciones.</p> <p>Se considera que los hallazgos son materiales si, individualmente o en su conjunto, podría esperarse razonablemente que influyan en las decisiones relevantes</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Verificar si los procesos y directrices de la auditoría de desempeño de la EFS abarcan la cuestión de la materialidad en todas las etapas del proceso de auditoría. • Verificar si en los mecanismos de implementación se describen los sistemas / procesos / herramientas de orientación / plantillas que ayudan a los auditores a considerar la materialidad al seleccionar los temas de auditoría, determinar los objetivos, las preguntas y el alcance de la auditoría, definir los criterios, evaluar la evidencia, documentar los hallazgos y formular conclusiones y recomendaciones. • Examinar la documentación (en formato electrónico y/o papel) en la muestra de expedientes de auditoría seleccionada, y verificar si existen explicaciones detalladas acerca del modo en que se consideró la materialidad en la selección de los temas de auditoría, la determinación de los objetivos, las preguntas y el alcance de la auditoría, la definición de los criterios, la evaluación de la evidencia, la documentación de los hallazgos, y la formulación de las conclusiones y recomendaciones.

N°	Requerimientos de la ISSAI 3000	Explicación	Guía
		tomadas por los destinatarios previstos en función del informe del auditor. La consideración de la materialidad por parte del auditor es una cuestión de criterio profesional, y se ve afectada por su percepción de las necesidades de información comunes de los destinatarios previstos.	
24	<p>ISSAI 3000/86</p> <p>El auditor debe documentar la auditoría de una manera suficientemente completa y detallada.</p>	<p>Es necesario que el auditor conserve todos los documentos pertinentes recopilados y generados durante una auditoría de desempeño. Algunos de los tipos de registros que generalmente se espera se documenten en la mayoría de las auditorías de desempeño son: (a) detalles del plan y la metodología de auditoría, (b) resultados del trabajo de campo y del análisis efectuado, (c) comunicaciones con la entidad auditada y comentarios y sugerencias recibidos de ella, y (d) revisiones de supervisión y otros mecanismos de resguardo vinculados con el control de calidad. Las circunstancias particulares de la auditoría de desempeño determinarán el propósito y contexto específicos de la documentación de auditoría.</p> <p>Es importante disponer de documentación adecuada para posibilitar una comprensión clara la labor realizada, permitir a un auditor experimentado, sin conocimiento previo de la auditoría, comprender su naturaleza, su cronología, el alcance y los resultados de la labor de auditoría y la evidencia de auditoría obtenida en apoyo de los hallazgos realizados, las conclusiones y recomendaciones formuladas, y el razonamiento subyacente a todas las cuestiones importantes que requirieron el ejercicio del criterio profesional.</p> <p>Es importante que el auditor prepare la documentación de la auditoría de forma oportuna, la mantenga actualizada durante la auditoría y la complete, de ser posible, antes de emitir el informe de auditoría.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Verificar si los procesos y directrices de auditoría de desempeño de la EFS abarcan la cuestión de la documentación de auditoría. • Verificar si en los mecanismos de implementación se describen los sistemas / procesos / herramientas de orientación / plantillas que ayudan a los auditores a determinar qué documentos conservar, entre ellos y como mínimo: (a) detalles del plan y la metodología de auditoría, (b) resultados del trabajo de campo y el análisis realizados, (c) comunicaciones con la entidad auditada y comentarios y sugerencias recibidos de ella, y (d) revisiones de supervisión y otros mecanismos de resguardo vinculados con el control de calidad. • En la muestra de auditoría seleccionada, verificar si la documentación comprende el tipo de registros mencionados.

B. Requerimientos relacionados con la etapa de planificación de la auditoría de desempeño			
N°	Requerimientos de la ISSAI 3000	Explicación	Guía
25	<p>ISSAI 3000/89</p> <p>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.</p>	<p>La determinación de las auditorías que se llevarán a cabo forma parte del proceso de planificación estratégica de la EFS. La estrategia de la EFS orienta la dirección principal de la labor de la EFS y, por lo tanto, también la de su función de auditoría de desempeño. La estrategia normalmente tiene un carácter plurianual y guía al auditor en la selección de los temas, programas o asuntos a fiscalizar. Aunque la cantidad de temas, programas y asuntos potenciales es habitualmente alta, la capacidad de la EFS por lo general es limitada. Por consiguiente, las decisiones vinculadas con la selección de auditorías deben tomarse cuidadosamente.</p> <p>Es posible que algunas EFS escojan temas en función de consideraciones estratégicas relacionadas con el tipo de auditoría de desempeño y reformas dentro del sector público. Una posible opción estratégica es contribuir a la modernización de la administración gubernamental enfocándose para ello en la auditoría de programas gubernamentales con problemas de desempeño significativos. Otras EFS pueden escoger temas sobre la base de otros criterios de selección, por ejemplo, relacionados con la fiscalización de un tipo específico de actividad del sector público, como la desarrollada por el sector de la atención sanitaria, o proyectos de inversión de mayor envergadura. Una alternativa simplemente consistiría en concentrarse en la auditoría de organismos gubernamentales individuales y su desempeño enderezado a la consecución de sus metas y objetivos, en relación con los principios de economía, eficiencia y eficacia.</p> <p>La selección de los temas de auditoría puede resultar de la evaluación de riesgos, el análisis de problemas y la consideración de la materialidad. En la auditoría de desempeño, los riesgos pueden vincularse con áreas donde el desempeño es potencialmente deficiente, que atañen a la ciudadanía o tienen un gran impacto en determinados sectores de ella. La acumulación de tales indicadores o factores en relación con una entidad o un programa gubernamental pueden constituir una señal importante para el auditor y llevarlo a planificar auditorías sobre la base de los riesgos o problemas detectados.</p>	<p>• Verifique si:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) la EFS realiza una planificación estratégica, y el plan estratégico se ha formulado; 2) el plan estratégico incluye una sección sobre auditoría de desempeño que contiene una lista de áreas potenciales para la realización de auditorías de este tipo durante la vigencia del plan; 3) la selección de las áreas de auditoría supone la adopción de opciones estratégicas, estableciéndose criterios de selección para dichas opciones; 4) el plan estratégico se basó en un análisis de riesgos, o un análisis de indicios acerca de problemas reales o potenciales; 5) los temas de auditoría escogidos fueron coincidentes con el plan estratégico.
26	<p>ISSAI 3000/90</p> <p>El auditor debe seleccionar los temas de auditoría que sean significativos y</p>	<p>La evaluación de la auditabilidad es un requisito importante para seleccionar el tema de auditoría. En esta etapa, determinar si un tema es auditable o no depende de si los temas de</p>	<p>• Verifique si los procesos y directrices de auditoría de desempeño de la EFS prevén la cuestión de la evaluación de la auditabilidad.</p>

N°	Requerimientos de la ISSAI 3000	Explicación	Guía
	fiscalizables, así como coherentes con el mandato de la EFS.	<p>auditoría concuerdan con el mandato de auditoría de la EFS y si ésta dispone de las capacidades necesarias para realizar la auditoría.</p> <p>Por ejemplo, el auditor podría constatar si se dispone de determinados enfoques, metodologías y criterios de auditoría pertinentes, y si es probable que la información necesaria se encuentre disponible y se obtenga eficientemente. Si el auditor determinase que no existe información confiable disponible, entonces esta puede ser en sí misma una razón para seleccionar el área sobre la que se practicará la auditoría.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Verifique si en los mecanismos de implementación se describen los sistemas / procesos / herramientas de orientación / plantillas que ayudan a los auditores a seleccionar aquellos temas de auditoría que son significativos y auditables, y congruentes con el mandato de la EFS. • Examine la documentación (en formato electrónico y/o papel) en la muestra de expedientes de auditoría seleccionada, y compruebe si la selección del tema de auditoría ha incluido la evaluación de su auditabilidad.
27	<p>ISSAI 3000/91</p> <p>El auditor debe concluir 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.</p>	<p>Dado que posiblemente las capacidades de la EFS en términos de recursos humanos y habilidades profesionales sean limitadas, en el proceso de selección del tema de auditoría debería considerarse el impacto potencial del tema escogido en cuanto a la prestación de beneficios importantes para las finanzas y la administración públicas, la entidad auditada, o el público en general, utilizando los recursos disponibles. Otros aspectos para considerar en la selección de temas son los resultados y las recomendaciones de auditorías o exámenes previos, y las condiciones relativas a los plazos.</p> <p>En el análisis de los temas potenciales debería prestarse atención a la maximización del impacto esperado de una auditoría. Al analizar temas potenciales y realizar investigaciones para detectar riesgos y problemas, se recomienda que el auditor considere los siguientes principios:</p> <p>a) cuanto mayor sea el riesgo para el desempeño en términos de economía, eficiencia y eficacia o de la confianza pública, más importantes tienden a ser los problemas;</p> <p>b) añadir valor implica brindar nuevos conocimientos y perspectivas. A menudo es posible añadir más valor mediante la auditoría de campos o temas asociados a políticas que anteriormente no hayan sido abordados mediante auditorías u otras modalidades de revisión.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Verifique si los procesos y directrices de auditoría de desempeño de la EFS abarcan la selección de los temas de auditoría con el propósito de maximizar el impacto esperado de la auditoría. • Verifique si en los mecanismos de implementación se describen los sistemas / procesos / herramientas de orientación / plantillas que ayudan a los auditores a seleccionar aquellos temas de auditoría que maximizan el impacto esperado, mientras se toman en cuenta las capacidades de auditoría. • Examine la documentación (en formato electrónico y/o papel) en la muestra de expedientes de auditoría seleccionada, y constate si en la selección del tema de auditoría se ha considerado la maximización del impacto esperado, teniendo en cuenta al mismo tiempo las capacidades de auditoría. • Entreviste al equipo y al supervisor de la auditoría para obtener información acerca del proceso de selección del tema de auditoría, considerando el impacto y las capacidades de auditoría.
28	<p>ISSAI 3000/96</p> <p>El auditor debe planificar la auditoría de una manera que contribuya a una auditoría de alta calidad que se realice de</p>	<p>Para realizar una auditoría de alta calidad dentro de un plazo acotado, es necesario que el auditor la considere como un proyecto, en tanto ella supone la planificación, organización, obtención, gestión, dirección y control de recursos con miras al logro de metas específicas.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Verifique si en las directrices y procesos de auditoría de desempeño de la EFS se considera a esta especialidad como un proyecto en el que los recursos deberían gestionarse adecuadamente para realizar una auditoría de alta calidad, que a su

N°	Requerimientos de la ISSAI 3000	Explicación	Guía
	manera económica, eficiente, eficaz y oportuna, y de conformidad con los principios de la gestión prudente de proyectos.	<p>La gestión de una auditoría de desempeño como un proyecto supone el desarrollo de metodologías y estrategias de gestión de proyectos.</p> <p>Al planificar la auditoría de acuerdo con los principios de la buena gestión de proyectos, el auditor debería identificar las actividades necesarias, las necesidades en términos de dotación y habilidades del personal (lo que incluye la independencia del equipo de auditoría, los recursos humanos y la posible incorporación de conocimientos especializados externos), el costo estimado de la auditoría, los plazos e hitos claves del proyecto y los puntos de control principales.</p>	<p>vez debería instrumentarse de una forma económica, eficiente, eficaz y oportuna.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Verifique si en los mecanismos de implementación se describen los sistemas / procesos / herramientas de orientación / plantillas que ayudan al auditor a identificar las actividades necesarias, las necesidades en términos de dotación y habilidades del personal (lo que incluye la independencia del equipo de auditoría, los recursos humanos y la posible incorporación de conocimientos especializados externos), el costo estimado de la auditoría, los plazos e hitos claves del proyecto y los puntos de control principales. • Examine la documentación (en formato electrónico y/o papel) en la muestra de expedientes de auditoría seleccionada, y compruebe si los aspectos mencionados se han identificado e implementado adecuadamente.
29	<p>ISSAI 3000/98</p> <p>El auditor debe adquirir conocimiento substantivo y metodológico durante la fase de planificación.</p>	<p>Para asegurarse de que la auditoría se planifique de un modo adecuado, es necesario que el auditor adquiera conocimientos suficientes acerca del programa auditado o la actividad de la entidad auditada antes de iniciar la auditoría. Por lo tanto, antes de comenzar la auditoría, generalmente es necesario realizar una labor de investigación orientada a obtener conocimientos, probar diversos diseños de auditoría y verificar si los datos necesarios se encuentran disponibles. En ocasiones, a esa tarea preliminar se la denomina estudio previo.</p> <p>Es importante lograr una comprensión adecuada del programa auditado o la actividad de la entidad auditada, además de su contexto y sus posibles impactos para facilitar la identificación de cuestiones de auditoría significativas y cumplir con las responsabilidades de auditoría asignadas.</p> <p>Las fuentes de información para comprender lo que se audita pueden incluir:</p> <ol style="list-style-type: none"> a) legislación habilitante y discursos legislativos; b) declaraciones ministeriales, y propuestas y decisiones gubernamentales; c) el perfil de riesgo de la entidad auditada; d) informes de auditoría recientes, documentos de trabajo de otros auditores, revisiones, evaluaciones, e investigaciones; 	<ul style="list-style-type: none"> • Verifique si los procesos y directrices de auditoría de desempeño de la EFS abarcan la cuestión de la adquisición de conocimientos de carácter substantivo y metodológico durante la etapa de planificación. • Verifique si en los mecanismos de implementación se describen los sistemas / procesos / herramientas de orientación / plantillas que ayudan a los auditores a adquirir conocimientos de carácter substantivo y metodológico durante la etapa de planificación. • Examine la documentación (en formato electrónico y/o papel) en la muestra seleccionada y entreviste al equipo de auditoría para verificar si ha realizado una investigación orientada a lograr una comprensión adecuada del programa auditado o la actividad de la entidad auditada, además de su contexto y posibles impactos, en orden a facilitar la identificación de cuestiones de auditoría pertinentes y cumplir con las responsabilidades asignadas en relación con la auditoría.

N°	Requerimientos de la ISSAI 3000	Explicación	Guía
		<p>e) estudios e investigaciones científicos (incluidos aquellos originados en otros países); f) planes estratégicos e institucionales, declaraciones de misión e informes anuales; g) presupuestos actuales y a mediano plazo; h) expedientes sobre políticas, y actas de comités de gestión y directorios; i) organigramas, directrices internas y manuales operativos; j) evaluaciones de programas y planes e informes de auditoría interna; k) opiniones de expertos en la materia; l) discusiones con la entidad auditada y las partes interesadas clave; m) sistemas de información de gestión y otros sistemas de información pertinentes; n) estadísticas oficiales; o) informes de otras EFS; p) cobertura en los medios periodísticos.</p> <p>Las evaluaciones y auditorías realizadas con anterioridad a menudo constituyen fuentes de información útiles. Ellas pueden ayudar a evitar una labor innecesaria cuando se trata de examinar áreas recientemente puestas bajo la lupa y resaltar deficiencias que aún no se han solucionado.</p>	
30	<p>ISSAI 3000/101</p> <p>Durante la planificación, el auditor debe diseñar los 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.</p>	<p>El plan de auditoría está concebido para recabar evidencia de auditoría adecuada y suficiente que permita al auditor formular hallazgos, conclusiones y recomendaciones acordes a los objetivos y las preguntas de la auditoría.</p> <p>También es conveniente que la planificación incorpore cierta flexibilidad, de modo tal que el auditor pueda aprovechar la información obtenida durante la ejecución de la auditoría. Consideraciones de orden práctico, como la disponibilidad de datos, pueden restringir la elección de métodos previamente considerados compatibles con las prácticas óptimas. Por ende, es aconsejable actuar con flexibilidad y pragmatismo en esta cuestión.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Verifique si en los mecanismos de implementación de las directrices y procesos de auditoría de desempeño de la EFS se describen los sistemas/ procesos/ herramientas de orientación/ plantillas que ayudan a los auditores a diseñar los procedimientos de auditoría que han de utilizarse para recabar evidencia idónea y suficiente en función de los objetivos y las preguntas de la auditoría. • Examine la documentación (en formato electrónico y/o papel) en la muestra seleccionada de expedientes de auditoría, y verifique si el plan de auditoría contiene los procedimientos para recopilar la evidencia necesaria para dar respuesta a los objetivos y preguntas de la auditoría. • Si el plan se hubiese modificado durante la ejecución de la auditoría, verifique si se documentaron los cambios, además de los motivos de las modificaciones y procedimientos conducentes a

N°	Requerimientos de la ISSAI 3000	Explicación	Guía
			tales cambios (por ejemplo, conversaciones con el supervisor y otras partes interesadas, documentos examinados, etc.).
31	<p>ISSAI 3000/104</p> <p>El auditor debe remitir el plan de auditoría al supervisor de auditoría y a la Alta Dirección de la EFS, para su aprobación.</p>	<p>Es necesario que tanto la dirección superior como la dirección operativa, además del equipo a cargo de la auditoría, estén plenamente al tanto del diseño de ésta. Las decisiones acerca del diseño de la auditoría, y sus consecuencias en términos de recursos, con frecuencia involucrarán a la dirección superior de la EFS, que puede garantizar la disponibilidad del conjunto de habilidades, recursos y capacidades necesarios para abordar los objetivos y las preguntas de la auditoría.</p> <p>Los supervisores de la auditoría brindan orientación y dirección al personal asignado a ella para abordar sus objetivos y cumplir con los requisitos aplicables. También se mantienen informados acerca de los problemas significativos afrontados, revisan el trabajo realizado, y brindar una capacitación práctica laboral eficaz. La naturaleza y el grado de supervisión del personal y la revisión de la labor de auditoría pueden variar en función de una serie de factores, por ejemplo, el tamaño y la estructura organizacional de la EFS, la importancia de la labor, y la experiencia del personal. Habitualmente, también es aconsejable mantener a los niveles directivos más altos informados acerca del avance de la auditoría y los hallazgos, conclusiones y recomendaciones emergentes.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Verifique si las directrices y procesos de auditoría de desempeño de la EFS abarcan la cuestión de la presentación del plan de auditoría al supervisor y la dirección superior de la EFS para su aprobación. • Examine la documentación (en formato electrónico y/o papel) en la muestra seleccionada de expedientes de auditoría, y compruebe si el auditor ha presentado el plan de auditoría a su supervisor y la dirección superior de la EFS para su aprobación.

C. Requerimientos relacionados con la etapa de ejecución de la auditoría de desempeño

N°	Requerimientos de la ISSAI 3000	Explicación	Guía
32	<p>ISSAI 3000/106</p> <p>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) y las preguntas de auditoría, y emitir recomendaciones cuando éstas sean relevantes y viables en consideración del mandato de la EFS.</p>	<p>La evidencia de auditoría debería ser tanto suficiente (cantidad) como apropiada (idónea) (calidad) para persuadir a una persona informada de que los hallazgos realizados son razonables.</p> <p>La suficiencia es una medida de la cantidad de evidencia de auditoría necesaria para respaldar los hallazgos y conclusiones de la auditoría. Al evaluar la suficiencia de la evidencia de auditoría, el auditor debería determinar si se ha obtenido una cantidad suficiente de ella como para persuadir a una persona informada acerca de la razonabilidad de los hallazgos de la auditoría.</p> <p>La idoneidad se refiere a la calidad de la evidencia de auditoría. Esto significa que la evidencia de auditoría debería ser pertinente, válida y confiable.</p> <p>La pertinencia se refiere al grado en que la evidencia de auditoría guarda una relación lógica con los objetivos y las preguntas de la auditoría, y es importante para tales objetivos y preguntas.</p> <p>La validez se refiere al grado en que la evidencia de auditoría constituye un fundamento significativo o razonable para medir lo que se está evaluando. En otros términos, la validez se refiere al grado en que la evidencia de auditoría representa lo que se pretende exponer. La confiabilidad se refiere al grado en que la evidencia de auditoría se ve respaldada por datos confirmatorios provenientes de un conjunto de fuentes, o da lugar a los mismos hallazgos de auditoría al ponerse a prueba reiteradamente.</p> <p>Cada tipo de evidencia tiene sus propias fortalezas y debilidades. Los siguientes contrastes son útiles para evaluar la idoneidad de la evidencia:</p> <p>a) La evidencia documental es más confiable que la evidencia oral, pero la confiabilidad varía en función de la fuente y el propósito del documento.</p> <p>b) La evidencia testimonial que se corrobora por escrito es más confiable que la evidencia oral sin más.</p> <p>c) La evidencia basada en muchas entrevistas combinadas es más confiable que aquella basada en una única o unas pocas entrevistas.</p>	<ul style="list-style-type: none">• Verifique si la EFS dispone de una política que exija que las conclusiones de la auditoría se sostengan en evidencia idónea y suficiente.• Examine si se dispone de procesos / sistemas / orientación / plantillas para asegurarse de que los auditores recopilen evidencia idónea y suficiente a los efectos de la elaboración de las conclusiones de la auditoría• Examine en la muestra de expedientes de auditoría seleccionada si los auditores han recopilado evidencia suficiente e idónea a los efectos de la elaboración de las conclusiones de la auditoría.

N°	Requerimientos de la ISSAI 3000	Explicación	Guía
		<p>d) La evidencia testimonial obtenida en condiciones que permiten a las personas expresarse libremente es más confiable que aquella obtenida en circunstancias en las que las personas pueden sentirse intimidadas.</p> <p>e) La evidencia obtenida de un tercero informado, creíble e imparcial es más confiable que la obtenida de la dirección de la entidad auditada u otras personas que tengan un interés directo en la entidad auditada.</p> <p>f) La evidencia obtenida cuando el control interno es eficaz es más confiable que aquella obtenida cuando el control interno es débil o inexistente.</p> <p>g) La evidencia obtenida a través de la observación, el cómputo y la inspección directa del auditor, es más confiable que la evidencia obtenida de forma indirecta.</p> <p>h) Los documentos originales son más confiables que los documentos copiados.</p> <p>Las siguientes presunciones son útiles para evaluar la suficiencia de la evidencia:</p> <p>a) Cuanto mayor es el riesgo de auditoría, mayor es la cantidad y la calidad de la evidencia necesarias.</p> <p>b) La cantidad de evidencia que ha de utilizarse es inversamente proporcional a su solidez.</p> <p>c) El hecho de disponer de un gran volumen de evidencia no compensa su falta de pertinencia, validez o confiabilidad.</p> <p>d) Normalmente es necesaria más evidencia cuando la entidad auditada tiene otra opinión acerca de la materia objeto de auditoría.</p>	
33	<p>ISSAI 3000/112</p> <p>El auditor debe analizar la información recopilada y asegurarse de que los hallazgos de la auditoría se pongan en perspectiva y respondan al (los) objetivo(s) y preguntas de la auditoría; reformulando el (los) objetivo(s) y las preguntas de auditoría según sea necesario.</p>	<p>El proceso analítico de la auditoría de desempeño supone de parte del auditor la consideración continua de las preguntas de auditoría, la evidencia de auditoría recopilada, y los métodos empleados. El proceso en su conjunto se vincula estrechamente con el de la elaboración del informe de auditoría, que puede considerarse como una parte esencial del proceso analítico que culmina en la formulación de respuestas a las preguntas de la auditoría.</p> <p>Al analizar la información recopilada, se recomienda centrarse en las preguntas y los objetivos de la auditoría. Esto ayudará a organizar los datos y también dotar al análisis de un enfoque. Como el proceso analítico es iterativo, es posible que el auditor se vea obligado a reconsiderar los objetivos de la auditoría a la luz de la información obtenida durante ella y los modifique de acuerdo con los procedimientos internos necesarios.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Verifique si en los mecanismos de implementación de las directrices y procesos de auditoría de desempeño de la EFS se describen los sistemas / procesos / herramientas de orientación / plantillas que permiten asegurar que los auditores analicen la información recabada centrándose en los objetivos y las preguntas de la auditoría. • Examine la documentación (en formato electrónico y/o papel) contenida en la muestra de expedientes de auditoría seleccionada, y verifique si: <ol style="list-style-type: none"> 1) El análisis y su conclusión se encuentran documentados.

N°	Requerimientos de la ISSAI 3000	Explicación	Guía
		El auditor debe extraer una conclusión sobre la base de los hallazgos de la auditoría. La formulación de conclusiones también puede demandar en una medida importante la aplicación del juicio profesional y la interpretación del auditor para dar respuesta a las preguntas de la auditoría. Esto también dependería de la sensibilidad y la materialidad de la cuestión de auditoría examinada. Es necesario considerar el contexto y todos los argumentos pertinentes, los pro y contras, y las diferentes perspectivas antes de que puedan extraerse conclusiones. La necesidad de precisión también debe ponderarse en relación con aquello que es razonable, económico y pertinente para el propósito buscado. Se recomienda la participación de la dirección superior.	<p>2) El proceso llevado a cabo por el auditor para extraer las conclusiones en relación con los objetivos de la auditoría se encuentra documentado.</p> <p>3) Existen registros en los que consta la discusión de los hallazgos y conclusiones preliminares, tanto internamente, con auditores superiores y colegas experimentados, como externamente, con directivos superiores, partes interesadas y expertos.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Entreviste al equipo de auditoría, el supervisor, la dirección superior y la persona responsable por el aseguramiento de la calidad para obtener información acerca del proceso analítico aplicado durante la realización de la auditoría que condujo a la formulación de las conclusiones y recomendaciones correspondientes.

D. Requerimientos relacionados con la etapa de elaboración del informe de la auditoría de desempeño

N°	Requerimientos de la ISSAI 3000	Explicación	Guía
34	<p>ISSAI 3000/116</p> <p>El auditor debe proporcionar informes de auditoría que sean: a) integrales, b) convincentes, c) oportunos, d) amigables al lector, y e) equilibrados.</p>	Para ser integral, es necesario que un informe de auditoría incluya toda la información necesaria para abordar los objetivos y las preguntas de la auditoría, y sea suficientemente detallado como para posibilitar la comprensión de la materia de auditoría y los hallazgos y conclusiones correspondientes. Debido a la diversidad de los temas posibles en una auditoría de desempeño, el contenido y la estructura del informe de la auditoría variará. Habitualmente, por razones de transparencia y rendición de cuentas, el contenido mínimo del informe de auditoría de desempeño abarca:	<ul style="list-style-type: none"> • Verifique si en las directrices y procesos de auditoría de desempeño de la EFS se indica la necesidad de que los informes de auditoría tengan las características descritas previamente. • Verifique si en los mecanismos de implementación se describen los sistemas / procesos / herramientas de orientación / plantillas que ayudan a los auditores a redactar informes de auditoría del modo descrito, y si en el material se expone la forma de cumplir tal requerimiento. • En la muestra de auditorías seleccionada, verifique si el informe puede considerarse: a) integral, b) convincente, c) oportuno, d)

N°	Requerimientos de la ISSAI 3000	Explicación	Guía
		<p>a) la materia objeto de la auditoría, b) los objetivos y/o preguntas de la auditoría, c) los criterios de auditoría y sus fuentes, d) los métodos de recopilación de datos y análisis aplicados específicamente a la auditoría, e) el período abarcado, f) las fuentes de los datos, g) las limitaciones de los datos utilizados, h) los hallazgos de la auditoría, i) las conclusiones y recomendaciones, de haberlas.</p> <p>Para ser convincente, es necesario que un informe de auditoría se estructure lógicamente y presente una vinculación clara entre los objetivos y/o las preguntas de la auditoría, y los criterios, hallazgos, conclusiones y recomendaciones de ella. También es necesario que los hallazgos de la auditoría se presenten de un modo persuasivo, se aborden todos los argumentos pertinentes para el análisis, y que el informe sea exacto. La exactitud supone que la evidencia de auditoría presentada y todos los hallazgos y conclusiones se basen en hechos y se expongan de un modo correcto. La exactitud sirve para asegurar a los lectores que lo que se informa es creíble y confiable.</p> <p>La oportunidad supone que un informe de auditoría se emita puntualmente para posibilitar el uso de la información por parte de la dirección, el gobierno, la legislatura y otras partes interesadas.</p> <p>Para ser amigable al lector, es necesario que el auditor utilice un lenguaje simple en el informe de auditoría en la medida permitida por la materia objeto de auditoría. Otras cualidades de un informe amigable al usuario son la utilización de un lenguaje claro e inequívoco, ilustraciones y un estilo conciso para asegurarse de que este documento no sea más extenso de lo necesario, lo cual contribuye a mejorar la calidad y lograr una mejor transmisión del mensaje.</p> <p>El equilibrio conlleva la necesidad de que el informe de auditoría guarde imparcialidad en cuanto a su tono y contenido. Es necesario que toda la evidencia de auditoría se presente de un modo objetivo. También es necesario que el auditor esté advertido del riesgo de exageración o sobre enfatización de las deficiencias en el desempeño de la entidad auditada. Asimismo, es necesario que explique en el informe de auditoría las causas y consecuencias</p>	<p>amigable al lector, y e) equilibrado, considerando la explicación dada respecto a cada atributo.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Entreviste al equipo de auditoría y el supervisor para obtener información acerca de las discusiones mantenidas y el proceso realizado por el equipo de auditoría para redactar el informe correspondiente.

N°	Requerimientos de la ISSAI 3000	Explicación	Guía
		de los problemas, puesto que ello permitirá al lector comprender mejor la importancia del problema. Esto a su vez propiciará la toma de medidas correctivas y llevará a la realización de mejoras por parte de la entidad auditada.	
35	<p>ISSAI 3000/122</p> <p>El auditor debe identificar los criterios de auditoría y sus fuentes en el informe de auditoría.</p>	En el informe de la auditoría deben identificarse tanto los criterios de auditoría como sus fuentes, puesto que la confianza en los hallazgos y las conclusiones de la auditoría depende en gran medida en los criterios de auditoría. Pude recurrirse a una diversidad de fuentes para identificar los criterios, lo que incluye marcos de medición del desempeño. Debería haber transparencia en cuanto a las fuentes utilizadas, y los criterios deberían ser pertinente y comprensibles para los usuarios, además de completos, confiables y objetivos en el contexto de la materia objeto de auditoría y los objetivos correspondientes.	<ul style="list-style-type: none"> • Verifique si los procesos y directrices de la auditoría de desempeño de la EFS abarcan la cuestión de la identificación de los criterios de auditoría y sus fuentes en el informe correspondiente. • Verifique si en los mecanismos de implementación se describen los sistemas / procesos / herramientas de orientación / plantillas que ayudan a los auditores a identificar los criterios de auditoría y sus fuentes en el informe correspondiente. • En la muestra de auditorías seleccionada, verifique si en los informes se identifican los criterios de auditoría y sus fuentes.
36	<p>ISSAI 3000/124</p> <p>El auditor debe asegurarse de que de 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.</p>	Los hallazgos de la auditoría deben ponerse en perspectiva, y es necesario garantizar la congruencia entre los objetivos, las preguntas, los hallazgos y las conclusiones correspondientes. Las conclusiones son los enunciados que el auditor deduce de los hallazgos de la auditoría. Si no es posible extraer conclusiones respecto a una pregunta determinada, deben explicarse las razones correspondientes.	<ul style="list-style-type: none"> • Verifique si en las directrices y procesos de auditoría de desempeño de la EFS se indica la necesidad de que exista congruencia entre los objetivos, las preguntas, los hallazgos y las conclusiones de la auditoría. • Verifique si en los mecanismos de implementación de la metodología se describen los sistemas / procesos / orientación / herramientas / plantillas que ayudan a los auditores a lograr esa congruencia. • En la muestra de auditorías seleccionada, verifique si los informes exhiben congruencia entre los objetivos, las preguntas, los hallazgos y las conclusiones de la auditoría. Si no fuese posible extraer conclusiones respecto a una pregunta determinada, constate si pueden explicarse las razones de ello.
37	<p>ISSAI 3000/126</p> <p>El auditor debe aportar recomendaciones constructivas que puedan contribuir de manera considerable a abordar las debilidades o</p>	El propósito de las recomendaciones, de haberlas, es promover la realización de mejoras mediante la reducción de costos y la simplificación de la administración, la ampliación de la calidad y el volumen de los servicios, o el mejoramiento de la eficacia, el impacto o los beneficios recibidos por la sociedad. El auditor puede recomendar medidas para corregir deficiencias y otros hallazgos identificados durante la auditoría, y mejorar programas y	<ul style="list-style-type: none"> • Verifique si en las directrices y procesos de auditoría de desempeño se menciona la necesidad de que las recomendaciones sean constructivas. • Verifique si en los mecanismos de implementación se describen los sistemas / procesos / herramientas de orientación / plantillas

N°	Requerimientos de la ISSAI 3000	Explicación	Guía
	problemas identificados por la auditoría, en la medida que sean relevantes y viables según el mandato de la EFS.	<p>operaciones, toda vez que las posibles mejoras se sustenten en los hallazgos y conclusiones informados.</p> <p>Para ser constructivas, las recomendaciones habitualmente deberán:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) dirigirse a la resolución de las causas de las debilidades o problemas detectados; b) tener un carácter práctico y añadir valor; c) encontrarse bien fundamentadas y derivar de manera lógica de las conclusiones y hallazgos; d) estructurarse de modo tal de evitar obviedades o simplemente invertir las conclusiones de la auditoría; e) evitar el exceso de generalización o detalle. Las recomendaciones generales normalmente corren el riesgo de omitir la adición de valor, mientras que las recomendaciones detalladas podrían acotar la libertad de la entidad auditada; f) ser posibles de implementar sin utilizar recursos adicionales; g) enunciar con claridad las medidas propuestas y quiénes son los responsables de tomarlas; h) dirigirse a las entidades que tienen la responsabilidad y la competencia para implementarlas. 	<p>que ayudan a los auditores a formular recomendaciones constructivas, lo que incluye el examen de los comentarios de la entidad auditada y la revisión de las recomendaciones propuestas por un supervisor.</p> <ul style="list-style-type: none"> • En la muestra de auditorías seleccionada, verifique si el informe contiene recomendaciones que puedan considerarse constructivas en función de las explicaciones dadas. • En la muestra de auditorías seleccionada, si se ha realizado un seguimiento, verifique si las entidades auditadas implementaron las recomendaciones formuladas. De no ser así, constate si existen explicaciones para ello.
38	<p>ISSAI 3000/129</p> <p>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.</p>	<p>El hecho de darle a la entidad auditada la oportunidad de comentar acerca de los hallazgos, conclusiones y recomendaciones de la auditoría, antes de publicar el informe, contribuye a garantizar que el sustento fáctico de las descripciones contenidas en dicho informe sea justo y exacto, y que los análisis sean completos, abordándose en ellos la causa de los problemas detectados. Esto también ayuda a las entidades auditadas a aceptar el informe, lo cual contribuye a acrecentar las probabilidades de que la auditoría tenga impacto.</p> <p>Es necesario comunicar todas estas cuestiones a todas las autoridades responsables vinculadas con la auditoría.</p> <p>La entrega de un borrador del informe para que las entidades auditadas lo revisen y formulen sus comentarios, ayuda al auditor a elaborar un informe que sea justo, completo y objetivo. La inclusión de los puntos de vista de las entidades auditadas da como resultado un informe en el que se presenten no solo los hallazgos, conclusiones y recomendaciones del auditor, sino además las perspectivas de la entidad auditada. Esto tiene especial importancia en aquellos casos en los que existan diferencias de opinión acerca de hechos significativos</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Verifique si las directrices y procesos de auditoría de desempeño de la EFS abarcan la cuestión de darle a la entidad auditada la oportunidad de comentar acerca de los hallazgos, conclusiones y recomendaciones de la auditoría previamente a la publicación del informe. • Examine la documentación (en formato electrónico y/o papel) en la muestra de expedientes de auditoría seleccionada, y verifique si: <ol style="list-style-type: none"> 1) el borrador del informe fue enviado a las entidades auditadas para que formulen sus comentarios; 2) se otorgó a las entidades auditadas tiempo suficiente para formular comentarios sobre el borrador del informe.

N°	Requerimientos de la ISSAI 3000	Explicación	Guía
		<p>presentados en el informe o desacuerdos importantes en cuanto a las medidas que han de adoptarse para la realización de mejoras. Es aconsejable que los comentarios se reciban por escrito.</p> <p>Por lo general, la EFS determina el plazo acordado a la entidad auditada para que ésta exprese sus comentarios y sugerencias, pero debe tenerse la precaución de que el tiempo otorgado sea suficiente.</p>	
39	<p>ISSAI 3000/130</p> <p>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.</p>	<p>Es necesario considerar con detenimientos todos los comentarios recibidos. En aquellos casos en los que las respuestas aporten información nueva, es necesario que el auditor evalúe esta circunstancia y esté dispuesto a modificar el borrador del informe. Deberán analizarse todos los desacuerdos para que el informe final sea equilibrado y justo.</p> <p>Cuando los comentarios de las entidades auditadas resulten insuficientes para abordar los hallazgos, o se contrapongan a los hallazgos, conclusiones y recomendaciones contenidos en el borrador del informe, o sean incongruentes con ellos, se aconseja al auditor evaluar la validez de los comentarios. Si el auditor se mostrase en desacuerdo con comentarios importantes, es una buena práctica explicar el motivo de dicho desacuerdo en un documento de trabajo. Por el contrario, si los comentarios se considerasen válidos y se sustentasen en evidencia suficiente y adecuada, se aconseja al auditor modificar el informe en la medida de lo necesario.</p> <p>Es necesario documentar las respuestas. Será útil registrar en un documento de trabajo el examen de los comentarios y sugerencias recibidos, de modo tal de que en el borrador del informe de auditoría quede constancia de cualquier cambio al borrador del informe de auditoría o de los motivos de la falta de realización de cambios.</p> <p>Al finalizar el proceso, es aconsejable mantener a las entidades auditadas informadas acerca de los procedimientos y plazos para la publicación del informe final.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Verifique si en las directrices y procesos de auditoría de desempeño de la EFS se estipula la necesidad de que los auditores registren el examen de los comentarios de las entidades auditadas en documentos de trabajo. • Inspeccione la documentación (en formato electrónico y/o papel) en la muestra de expedientes de auditoría seleccionada, y verifique si la información nueva aportada por las entidades auditadas se ha examinado debidamente, y si se expresan los motivos de su inclusión, o falta de ella, en el informe final.
40	<p>ISSAI 3000/133</p> <p>La EFS debe hacer ampliamente accesibles sus informes de auditoría, tomando para ello en consideración las regulaciones existentes sobre confidencialidad de la información.</p>	<p>Se recomienda que las EFS decidan el método de distribución de sus informes sobre la base de sus respectivos mandatos. Normalmente, cada auditoría de desempeño se publica en un informe independiente, ya sea impreso o en Internet, o utilizando ambas modalidades. Es importante proporcionar el informe a la Legislatura y otras personas o entidades responsables. Es una práctica habitual poner los informes de auditoría a disposición del público y otras partes interesadas, directamente y a través de los medios, a menos que ello</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Verifique si en las directrices y procesos de auditoría de desempeño de la EFS se expresa la necesidad de conferir una amplia accesibilidad a los informes de auditoría, tomando en cuenta las normas en materia de información confidencial.

N°	Requerimientos de la ISSAI 3000	Explicación	Guía
		<p>esté prohibido legal o reglamentariamente. El hecho de que los informes estén a disposición del público para su discusión y crítica es una ventaja.</p> <p>Si la difusión de determinada información se encontrase prohibida, o se la excluyese de un informe por tratarse de información sensible o confidencial, el auditor debería consignar en tal documento que se ha omitido determinada información, e indicar los motivos correspondientes. Asimismo, es posible que determinada información sea clasificada, o que su divulgación general se encuentre prohibida por la aplicación de reglamentos o leyes. En tales circunstancias, el auditor puede emitir un informe separado, clasificado o de circulación limitada con la información en cuestión, y distribuirlo solamente entre aquellas personas que se encuentren autorizadas a acceder a él por las leyes o reglamentos correspondientes.</p> <p>Se aconseja al auditor que el informe de auditoría se elabore en un formato adecuado para los destinatarios previstos, ya sea por escrito o en otro formato accesible. Por ejemplo, el auditor puede presentar los informes de auditoría a través de medios electrónicos accesibles para todos los destinatarios previstos. También es una buena práctica publicar un resumen del informe en el sitio web de la EFS.</p> <p>Las necesidades de los usuarios influirán en el formato de los productos, que pueden incluir resúmenes, comunicados de prensa u otros materiales de presentación. Para tener el mayor impacto posible, es necesario que cada producto se redacte con un estilo adecuado a su público específico. La elaboración de un plan de comunicación puede brindar un enfoque estructurado para considerar el modo de llegar a diferentes públicos de forma eficaz y contribuir al sistema de toma de decisiones de manera oportuna.</p> <p>Además del material escrito, la EFS puede recurrir a un conjunto de medios para acrecentar la influencia de las auditorías. Por ejemplo, organizar talleres con la entidad auditada para ayudar a estimular e incorporar cambios a nivel financiero; o conferencias para llegar a los profesionales y promover el debate en torno a cuestiones importantes.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Verifique si en los mecanismos de implementación de la metodología se describen los sistemas / procesos / herramientas de orientación / plantillas para ayudar a los auditores a: <ol style="list-style-type: none"> 1) identificar quiénes son los destinatarios previstos del informe de auditoría y la mejor manera de satisfacer sus necesidades; 2) definir otros medios de incrementar la influencia de las auditorías; 3) identificar situaciones en las que la información es confidencial y determinar el grado y la forma de divulgación de ésta. • Examine la documentación (en formato electrónico y/o papel) en la muestra de expedientes de auditoría seleccionada, y verifique si el auditor ha: <ol style="list-style-type: none"> 1) elaborado el informe de auditoría en formatos diferentes, según las necesidades de los destinatarios previstos; 2) utilizado otros medios para ampliar la influencia de la auditoría; 3) tomado las medidas necesarias, si durante la auditoría se hubiese tenido acceso a información clasificada.

E. Requerimientos relativos al seguimiento

N°	Requerimientos de la ISSAI 3000	Explicación	Guía
41	<p>ISSAI 3000/136</p> <p>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.</p>	<p>El seguimiento se refiere al examen realizado por el auditor, o una parte responsable, de las medidas correctivas adoptadas por la entidad auditada, sobre la base de los resultados de una auditoría de desempeño. Se trata de una actividad independiente que acrecienta el valor del proceso de auditoría al fortalecer el impacto de ésta y sentar las bases para el mejoramiento de futuras tareas de auditoría. También alienta a la entidad auditada, y a otros destinatarios previstos de los informes de auditoría, a tomar con seriedad el informe y los hallazgos de la auditoría, y provee al auditor de lecciones e indicadores de desempeño útiles. El seguimiento es importante para el aprendizaje y el desarrollo interno tanto de la entidad auditada como de la propia EFS.</p> <p>Pueden utilizarse diferentes métodos para realizar un seguimiento de los hallazgos realizados y recomendaciones formuladas:</p> <p>a) Transcurrido un determinado tiempo, acordar una reunión con las partes responsables para conocer qué medidas se han adoptado para mejorar el desempeño y constatar qué recomendaciones se han implementado.</p> <p>b) Solicitar a las partes responsables que informen a la EFS por escrito acerca de las medidas que han adoptado para abordar los problemas presentados en el informe de la auditoría.</p> <p>c) Recurrir a llamadas telefónicas o visitas de campo limitadas para recopilar información acerca de las medidas adoptadas por la entidad auditada.</p> <p>d) Mantenerse al corriente de las reacciones de las partes responsables, la Legislatura y los medios, y analizar si los problemas identificados se han abordado adecuadamente o no.</p> <p>e) Solicitar auditorías financieras y de cumplimiento para recopilar información acerca de las medidas adoptadas como parte de sus procedimientos de auditoría.</p> <p>f) Realizar una auditoría de seguimiento que dé origen a un nuevo informe de auditoría de desempeño.</p> <p>Es necesario que la EFS informe adecuadamente acerca de los resultados de sus medidas de seguimiento para exponer ante la Legislatura, el Poder Ejecutivo, las partes interesadas y el público sus comentarios y sugerencias. La información confiable acerca del estado de implementación de las recomendaciones, el impacto de las auditorías y las medidas correctivas tomadas, pueden ayudar a demostrar el valor y los beneficios de la EFS.</p>	<ul style="list-style-type: none">• Verifique si la EFS dispone de una política sobre la realización de tareas de seguimiento de los informes de auditoría de desempeño.• Verifique si en los mecanismos de implementación de las directrices y procesos de auditoría de desempeño de la EFS se describen los sistemas / procesos / herramientas de orientación / plantillas que ayudan a los auditores a seleccionar métodos que pueden utilizarse para realizar un seguimiento de los hallazgos realizados y las recomendaciones formuladas.• En la muestra seleccionada de exámenes de seguimiento de los informes de auditoría, verifique si es posible:<ol style="list-style-type: none">1) determinar en qué medida las entidades auditadas han implementado cambios en respuesta a los hallazgos y recomendaciones de una auditoría;2) determinar los impactos que pueden atribuirse a las auditorías;3) identificar aquellas áreas cuyo seguimiento sería de utilidad en labores futuras;4) evaluar el desempeño de la EFS.• En la misma muestra, verifique si se presentó ante la Legislatura un informe de seguimiento. De ser así, constate si el informe incluye las conclusiones y los impactos de todas las medidas correctivas pertinentes adoptadas por la entidad auditada.

N°	Requerimientos de la ISSAI 3000	Explicación	Guía
42	<p>ISSAI 3000/139</p> <p>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 período razonable.</p>	<p>Por lo general, el seguimiento se realiza de forma periódica, según el criterio de la EFS. La prioridad asignada a las tareas de seguimiento habitualmente se evalúa como parte de la estrategia de auditoría de la EFS. Es necesario dar suficiente tiempo a la entidad auditada para que ella implemente las medidas adecuadas.</p> <p>Cuando se realiza un seguimiento de los informes de auditoría, lo que se busca es determinar si se tomaron medidas para resolver la situación hallada durante la auditoría.</p> <p>El impacto de la auditoría puede determinarse en función del efecto de las medidas correctivas adoptadas por las partes responsables, y de la influencia de los hallazgos y conclusiones de la auditoría en la gobernanza, la rendición de cuentas, la comprensión del problema abordado o el enfoque adoptado frente éste.</p> <p>Al realizar el seguimiento de un informe de auditoría, es necesario que el auditor se concentre en hallazgos y recomendaciones que conservan su pertinencia al momento de llevarlo a cabo. El hecho de que la entidad auditada haya tomado medidas insuficientes o insatisfactoria puede justificar la realización de una auditoría adicional por parte de la EFS.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Verifique si en los mecanismos de implementación de las directrices y procesos de auditoría de desempeño de la EFS se describen los sistemas / procesos / herramientas de orientación / plantillas que ayudan a los auditores a centrar las tareas de seguimiento en determinar si la entidad auditada ha abordado adecuadamente los problemas y solucionado la situación hallada durante la auditoría, habiendo transcurrido un período razonable. • En la muestra seleccionada de exámenes de seguimiento de informes de auditoría, verifique si se implementó el enfoque mencionado previamente.

7. Redacción del informe de la iCAT para AD

El informe de la iCAT

El producto final del proceso de aplicación de la iCAT es el informe. Éste contiene la información recopilada mediante la utilización de la herramienta y el análisis de dicha información.

Asimismo, brinda un panorama general de la práctica actual de la EFS en términos de auditoría de desempeño en relación con los requerimientos estipulados en la ISSAI 3000. También permite identificar aquellas áreas en las que es necesario realizar gestiones conducentes a lograr que la práctica de auditoría de desempeño de la EFS sea compatible con las ISSAI.

El equipo presenta el informe de la iCAT a la dirección de la EFS para dar cuenta de aquellas prácticas de auditoría de desempeño que son compatibles con la ISSAI 3000, y los casos en los que la EFS precisa tomar medidas para lograr el cumplimiento de dicha norma. El informe contiene recomendaciones para que la dirección de la EFS decida acerca de la estrategia adecuada para la implementación de las ISSAI. La dirección de la EFS puede vincular el desarrollo de esta estrategia con su proceso de planificación estratégica general, sobre la base del resultado del proceso de detección de necesidades de implementación de las ISSAI, tal como se explica en la Sección dos.

Consideraciones para tener en cuenta al redactar el informe de la iCAT

Destaque los mensajes clave

En el resumen ejecutivo deben destacarse los mensajes relevantes de la aplicación de la iCAT. De este modo, la dirección de la EFS podrá disponer de buen panorama general acerca de la práctica de auditoría de la entidad, y las cuestiones que es necesario abordar para garantizar el pleno cumplimiento de las ISSAI. Es necesario que en el informe se indique aquello que ya existe, las deficiencias en cuanto a la metodología y la práctica, y los motivos de dichas deficiencias. A partir de ello, la dirección de la EFS puede decidir qué podría hacerse para que las prácticas de auditoría de la EFS se encaminen hacia el pleno cumplimiento de las ISSAI.

Dé participación a todo el equipo en la elaboración del informe

Al finalizar el proceso, el equipo habrá recabado información suficiente acerca del cumplimiento de los diferentes requerimientos. Dado que es probable que las cuestiones detectadas durante la aplicación de la iCAT se encuentren interconectadas, si el equipo a cargo de la instrumentación de la herramienta se hubiese dividido para recabar información, sería beneficioso que trabaje de manera conjunta para elaborar el informe.

Distinga entre las cuestiones de carácter institucional y aquellas que corresponden al nivel de auditoría

Cuando el equipo a cargo de la iCAT informa sobre la situación en términos de las prácticas de auditoría de la EFS, debe distinguir entre las deficiencias detectadas a nivel institucional y aquellas relacionadas con el nivel de auditoría. Por ejemplo, si la definición de auditoría de desempeño de la EFS no coincide con aquella enunciada en las ISSAI, o si en el manual de auditoría de la EFS no se trata un elemento relativo a un requerimiento, ello puede incidir en la práctica de auditoría. La corrección del manual es algo que debería resolverse a nivel institucional. Sin embargo, podrían existir casos en los que el manual de auditoría abarque todos los aspectos del requerimiento en cuestión y, no obstante, el auditor no los haya aplicado en la práctica. Tal situación puede obedecer, por ejemplo, a la falta de competencia o de comprensión de las normas. La EFS puede abordar esta cuestión mediante la capacitación de los equipos de auditoría.

Considere los atributos del informe

Recomendamos que el informe elaborado a partir de la aplicación de la iCAT sea integral, convincente, oportuno, amigable al lector y equilibrado.

Un informe integral incluye toda la información y los argumentos necesarios para abordar las cuestiones expuestas. Al mismo tiempo, es lo suficientemente detallado como para posibilitar la comprensión de la situación actual en lo relativo a las prácticas y la metodología de auditoría, contrastadas con los requerimientos estipulados en las ISSAI.

Un informe convincente se estructura de forma lógica, exponiendo las situaciones de un modo persuasivo, objetivo y preciso.

Un informe oportuno se emite puntualmente para que la dirección de la entidad utilice la información disponible, por ejemplo, como insumo para la elaboración de la estrategia de implementación de las ISSAI.

Un informe amigable al lector es aquel en el que se utiliza un lenguaje simple, claro e inequívoco.

Un informe equilibrado es aquel en el que se incluyen tanto las prácticas de auditoría que ya son compatibles con las ISSAI como aquellas áreas en las que es necesario realizar gestiones de implementación, además de ser imparcial en cuanto a su tono y contenido.

Estructura del informe de la iCAT

Recomendamos la inclusión de los siguientes componentes de la iCAT en el informe.

Mensajes clave

En la sección correspondiente a los mensajes clave podrían ponerse de relieve los mensajes principales para el abordaje de las necesidades de implementación de las ISSAI. En este aspecto, recomendamos mantener la brevedad y la concisión. Esta sección debería enfocarse en la dirección superior de la EFS.

Metodología de la iCAT y mecanismos de aseguramiento de la calidad

Una breve explicación de la metodología utilizada, las personas involucradas, el período abarcado y los mecanismos aplicados para garantizar la calidad de la aplicación de la iCAT.

Conclusiones y recomendaciones clave para la implementación de las ISSAI sobre auditoría de desempeño

El equipo de la iCAT puede redactar conclusiones y recomendaciones clave para cada etapa del proceso de auditoría de desempeño (planificación, ejecución, elaboración de informes, y seguimiento), o formular recomendaciones por tema. Algunas conclusiones y recomendaciones pueden abarcar transversalmente diferentes etapas de la auditoría.

Al redactar las conclusiones, el equipo de la iCAT deberá reflexionar acerca de lo que ya se ha implementado y aquello en lo que se necesita continuar trabajando para lograr la plena compatibilidad con las ISSAI en materia de auditoría de desempeño. Es necesario que las conclusiones sean equilibradas, exponiendo los requerimientos que ya se cumplen, y aquello que es necesario realizar para alcanzar el pleno cumplimiento de las ISSAI.

Al utilizar la información recopilada mediante el uso de esta herramienta, el equipo a cargo de la iCAT resumirá y analizará los datos recopilados y establecerá conexiones para extraer conclusiones equilibradas y formular recomendaciones viables. Por ejemplo, el equipo podría determinar que, en lo relativo a varios requerimientos, la supervisión de auditoría no era adecuada, para lo cual podría consolidar y resumir estas cuestiones bajo el título común de ‘supervisión de auditoría’.

Al realizar una evaluación mediante la iCAT no nos proponemos extraer una conclusión general. Lo que pretendemos es detectar necesidades específicas en materia de implementación de las ISSAI, de modo tal que la EFS pueda concebir una estrategia para transitar hacia el pleno cumplimiento de las ISSAI en materia de auditoría de desempeño. Por ejemplo, es posible que en la etapa de planificación la EFS demuestre solidez en la selección de temas de auditoría, mas no en la documentación del proceso de planificación en general.

Recomendamos formular las recomendaciones prácticas sobre la base de los hallazgos realizados durante los pasos previos del proceso de detección de necesidades en materia de implementación de las ISSAI (DNII), y de las causas de las situaciones detectadas mediante la aplicación de la iCAT. Es necesario que las recomendaciones sean específicas y viables, y que se tome en consideración el contexto local de la EFS, así como también las expectativas de las partes interesadas. Las recomendaciones pueden abarcar, por ejemplo, las áreas de profesionalización del personal de la EFS, el mejoramiento de las metodologías de auditoría, los mecanismos de implementación de las metodologías, la política de la EFS, y la calidad de los sistemas de gestión.

Recomendamos también incluir información acerca del equipo de la iCAT y el período correspondiente al ejercicio de aplicación de la herramienta como un anexo al informe. Por ejemplo, podría utilizarse el siguiente formato.

Período abarcado por la iCAT	[Fecha de inicio y de finalización]
Equipo a cargo de la ICAT	
Líder del equipo	[Nombre]
Miembro del equipo 1	[Nombre]
Miembro del equipo 2	[Nombre]
...	...
Miembro del equipo n	[Nombre]

El equipo de la iCAT también podría incluir, como un anexo, información sobre la muestra seleccionada. A continuación, se presenta un ejemplo del formato

	Muestra auditoría 1 de	Muestra auditoría 2 de	Muestras auditoría 3, 4... de
Título de la auditoría			
Equipo de auditoría	Supervisor de la auditoría Líder del equipo Miembros del equipo		

El informe de la iCAT es una parte importante del proceso de detección de necesidades. Sumado al mapeo de las prácticas de auditoría actuales de la EFS, dicho informe aportará a la entidad datos valiosos para la formulación de la estrategia de implementación de las ISSAI. Recomendamos que en la estrategia se incluya un cronograma y se indique quiénes son las personas responsables por las actividades previstas.