

# Guía Práctica de Fiscalización de los Órganos de Control Externo

## GPF-OCEX-3000 Norma para la auditoría operativa

Referencia: ISSAI 3000 Norma para la auditoría de desempeño

Documento elaborado por la Comisión Técnica de los OCEX y  
aprobado por la Conferencia de Presidentes de ASOCEX el 09/06/2022

<b>1. INTRODUCCIÓN</b>	<b>1-7</b>
<b>2. ALCANCE DE ESTA NORMA</b>	<b>8-16</b>
<b>3. DEFINICIÓN DE LA AUDITORÍA OPERATIVA</b>	<b>17-20</b>
<b>4. REQUERIMIENTOS GENERALES PARA LA AUDITORÍA OPERATIVA</b>	
4.1. Independencia y ética	21-24
4.2. Usuarios previstos y partes responsables	25-28
4.3. Tema o asunto	29-31
4.4. Confianza y seguridad en la auditoría operativa	32-34
4.5. Objetivo(s) de la auditoría	35-39
4.6. Enfoque de auditoría	40-44
4.7. Criterios de auditoría	45-51
4.8. Riesgo de auditoría	52-54
4.9. Comunicación	55-62
4.10. Habilidades	63-65
4.11. Supervisión	66-67
4.12. Juicio y escepticismo profesional	68-78
4.13. Control de Calidad	79-82
4.14. Materialidad	83-85
4.15. Documentación	86-88
<b>5. REQUERIMIENTOS RELACIONADOS CON EL PROCESO DE AUDITORÍA OPERATIVA</b>	
5.1. Planificación estratégica – selección de temas	89-95
5.2. Planificación – diseño de la auditoría	96-105
5.3. Ejecución	106-115
5.4. Presentación de informes	116-135
5.5. Seguimiento	136-141

### 1. INTRODUCCIÓN

- 1) Las normas y directrices profesionales son esenciales para la credibilidad, calidad y profesionalidad de la auditoría del sector público. Esta *GPF-OCEX 3000: Norma para la auditoría operativa*, que traspone la *ISSAI 3000: Norma para la auditoría de desempeño*, desarrollada por la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI, por sus siglas en inglés), tiene por finalidad promover una fiscalización independiente y eficaz.
- 2) La *ISSAI-ES 100: Principios Fundamentales de la Auditoría del Sector Público* define, entre otros aspectos, el marco de referencia para la fiscalización del sector público. La *ISSAI-ES 300: Principios de la Fiscalización operativa*, se basa en los principios fundamentales abordados en la *ISSAI-ES 100* y amplían los contenidos respecto al contexto específico de la auditoría operativa<sup>1</sup>. **Esta GPF-OCEX 3000 debe leerse y comprenderse conjuntamente con la ISSAI-ES 100 y la ISSAI-ES 300.**

<sup>1</sup> Los términos “auditoría de desempeño” y “auditoría de rendimiento” recogidos en las normas de la INTOSAI han sido traducido en este texto como “auditoría operativa” o “fiscalización operativa”.

- 3) Esta GPF-OCEX 3000 es la norma para la auditoría operativa y, en consecuencia, cada requerimiento contenido en ella debe acatarse si un Órgano de Control Externo (OCEX) elige adoptarla. Esta GPF-OCEX incluye requerimientos para la práctica profesional de la auditoría operativa, seguidos de explicaciones con la finalidad de fortalecer su claridad y legibilidad.
- 4) Los requerimientos son enunciados o afirmaciones con un sentido obligatorio (“deber”), que se presentan en letra negrita. Tienen el contenido obligatorio necesario para lograr una fiscalización de alta calidad. Indican a los auditores lo que se espera de ellos y a las partes interesadas lo que pueden esperar del trabajo fiscalizador. Las explicaciones describen con mayor detalle lo que implica un requerimiento o lo que pretende cubrir.
- 5) Otros pronunciamientos (GPF-OCEX 3900-3999) brindan orientaciones no obligatorias. La *GPF-OCEX 3910: Conceptos fundamentales de la auditoría operativa* contiene orientaciones relacionadas con conceptos de auditoría, en tanto que la *GPF-OCEX 3920: El proceso de la auditoría operativa*, contiene orientaciones relacionadas con el proceso fiscalizador. El primer documento clarifica los requerimientos, mientras que el segundo incluye descripciones sobre cómo implementar dichos requerimientos.
- 6) En la auditoría del sector público, el término "el auditor" hace referencia al órgano responsable del OCEX, así como por las personas a las que se asigna la tarea de realizar las fiscalizaciones, lo que incluye al equipo auditor y a los responsables de las labores de supervisión y dirección / gestión. La responsabilidad general para la auditoría del sector público se mantiene como lo define el mandato del OCEX (ISSAI-ES 100/13). La GPF-OCEX 3000 usa el término “el auditor” y define lo que éste requiere para llevar a cabo auditorías de alta calidad. Se hace referencia al OCEX en los casos en que hay asuntos institucionales a considerarse.
- 7) La GPF-OCEX 3000 se estructura en las siguientes secciones:
  - La primera sección establece el alcance de las Normas de la auditoría operativa y la forma en que los OCEX pueden hacer referencia a ella.
  - La segunda sección define a la auditoría operativa y sus objetivos, así como los principios básicos.
  - La tercera sección consiste en requerimientos generales para la auditoría operativa. Estos requerimientos deben considerarse antes de iniciar el proceso de auditoría, así como durante el mismo.
  - La cuarta sección contiene requerimientos relacionados con las etapas principales del proceso de auditoría.

## 2. ALCANCE DE ESTA NORMA

- 8) Este documento constituye la norma para la auditoría operativa realizada por los OCEX, y desarrolla la *ISSAI-ES-300 Principios fundamentales de la fiscalización operativa*. De conformidad con la ISSAI-ES 300/3-5, los OCEX que deseen hacer referencia a las ISSAI-ES y GPF-OCEX relacionadas con la auditoría operativa, pueden hacerlo de dos formas:
  - Opción 1: mediante el desarrollo de normas rectoras propias que se basen o sean congruentes con los *Principios Fundamentales de la Fiscalización operativa*.
  - Opción 2: mediante la adopción de las ISSAI-ES y GPF-OCEX.
- 9) Bajo la opción 1, se reconoce que los OCEX tienen mandatos y labores con condiciones diferentes. Debido a la diversidad de situaciones y de aspectos estructurales de los OCEX, no todas las normas o directrices de auditoría pueden resultar aplicables en todos los aspectos de su trabajo. Las normas desarrolladas por el OCEX o por un ente establecedor de normas nacionales pueden lograr los principios de la ISSAI-ES 300 en diferentes formas, dado el mandato nacional, disposición constitucional o de otra índole legal, así como la estrategia institucional.
- 10) Por lo anterior, en esta opción 1, la GPF-OCEX 3000 no debe entenderse como una prescripción sobre cómo las normas de los OCEX deberían formularse. Los OCEX tienen la opción de desarrollar normas reconocidas que se basen o sean consistentes con los *Principios de la Fiscalización operativa*. Si un OCEX elige desarrollar sus propias normas, éstas deberían incluir el nivel de detalle necesario para cumplir las funciones de auditoría relevantes del OCEX, y deberían corresponder a los *Principios de la Fiscalización operativa* en todos los aspectos aplicables y relevantes.

- 11) Bajo la opción 2, cuando se considere la adopción de la GPF-OCEX 3000, es útil tener en cuenta que, mientras que un principio puede lograrse en diferentes sistemas con medios diferentes, una norma necesita completarse con un nivel apropiado de detalle para orientar al auditor a observar las buenas prácticas al llevar a cabo una auditoría operativa. Orientaciones adicionales para fiscalizaciones operativas (GPF-OCEX 3900-3999) brindan pautas que pueden emplearse directamente o bien como base para desarrollar directrices propias.
- 12) De ninguna manera, esta norma invalida legislaciones, regulaciones o mandatos nacionales, ni evita que los OCEX lleven a cabo investigaciones, revisiones u otros compromisos que no estén abordados de forma específica por la GPF-OCEX 3000.
- 13) La GPF-OCEX 3000 constituye la norma para aquellos OCEX que eligen adoptarla como su norma reconocida para la auditoría operativa, y que hacen referencia directa a ésta. En dichos casos, el auditor y el OCEX deben cumplir con cada requerimiento de esta norma a menos que, dadas las circunstancias de la auditoría, determinado requerimiento no sea relevante si es condicional y dicha condición no exista. Si no se cumplen todos los requerimientos relevantes, no debe hacerse referencia a esta norma sin que se revele este hecho ni se brinden explicaciones sobre las consecuencias de ello.
- 14) Cuando un OCEX elija hacer referencia directa a esta norma, dicha referencia debería redactarse tal como se indica en la ISSAI-ES 300/5.
- 15) La auditoría operativa puede tratar sobre una amplia variedad de temas y métodos de investigación. Como resultado, el nivel de detalle de los requerimientos permite cierta flexibilidad y margen suficiente a diferentes enfoques de auditoría. Por ello, también se alienta a los usuarios de la GPF-OCEX 3000 a que hagan pleno uso de las orientaciones relacionadas con los temas específicos. Las auditorías pueden realizarse de conformidad tanto con la GPF-OCEX 3000, como con las normas de otras fuentes, siempre y cuando no existan contradicciones. En dichos casos, debe hacerse referencia a tales normas y a la GPF-OCEX 3000.
- 16) Los elementos de una auditoría operativa pueden ser parte de una auditoría más amplia que también cubra aspectos de auditorías de cumplimiento y financiera. Ante superposiciones entre tipos de auditoría (o auditorías combinadas), el auditor debe observar todas las normas relevantes y considerar que, cuando haya prioridades diferentes, el objetivo principal de la auditoría guiará al auditor sobre qué normas aplicar.

### **3. DEFINICIÓN DE LA AUDITORÍA OPERATIVA**

- 17) La auditoría operativa<sup>2</sup> realizada por los OCEX es una revisión independiente, objetiva y fiable acerca de si las acciones, proyectos, sistemas, operaciones, programas, actividades u organizaciones de la entidad fiscalizada, operan de conformidad con los principios de economía, eficiencia y/o eficacia, y si existe margen de mejora.
- 18) La auditoría operativa tiene por objetivo contribuir a mejorar la economía, eficiencia y eficacia del sector público. También tiene por objetivo contribuir a la buena gobernanza, a la rendición de cuentas y a la transparencia. La auditoría operativa busca aportar nueva información, análisis o perspectivas, y cuando corresponda recomendaciones de mejora.
- 19) La auditoría operativa, con frecuencia, incluye un análisis de las condiciones que son necesarias para asegurar que se mantengan los principios de economía, eficiencia y eficacia.
- 20) Una mayor información sobre las definiciones de economía, eficiencia y eficacia, así como de las formas en que la auditoría operativa proporciona nueva información, está disponible en las GPF-OCEX 3910 y 3920.

---

<sup>2</sup> Es preciso distinguir el concepto de la auditoría o fiscalización operativa de la evaluación de políticas públicas. Así, mientras que la auditoría operativa se centra en la evaluación de la economía, la eficiencia o la eficacia, en la evaluación de las políticas públicas lo fundamental es evaluar el impacto global a corto y largo plazo de una política (lo cual implica a menudo tener en cuenta otras políticas que tengan efectos en el mismo ámbito) y valorar la pertinencia de dicha política. Para un mayor desarrollo del tema se puede consultar la GUID 9020 - *Evaluación de políticas públicas*, de INTOSAI.

#### 4. REQUERIMIENTOS GENERALES PARA LA AUDITORÍA OPERATIVA

##### 4.1. Independencia y ética

###### Requerimiento

- 21) El auditor debe cumplir con los procedimientos del OCEX respecto a independencia y ética, que a su vez deben cumplir con la *GPF-OCEX 130 código de ética* y demás normas relevantes sobre independencia y ética.

###### Explicación

- 22) La independencia consta de: independencia de facto, e independencia en apariencia. La independencia de facto permite al auditor realizar actividades sin ser afectado por influencias que comprometan su juicio profesional, así como actuar con integridad y ejercer con objetividad y escepticismo profesional. La independencia en apariencia se refiere a la ausencia de circunstancias que causarían que una parte interesada razonable e informada, con conocimiento de información relevante, tenga una duda razonable sobre la integridad, objetividad o escepticismo profesional del auditor, o que concluya que estos aspectos están comprometidos. Contenido adicional sobre independencia y ética se incluye en la *GPF-OCEX 130 Código de ética*.

###### Requerimiento

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

###### Explicación

- 24) El auditor debe considerar los riesgos específicos a la independencia, que pueden presentarse en las fiscalizaciones operativas. El auditor tiene un papel fundamental en la identificación de los criterios de auditoría, en la medición de éstos, y en la elaboración de un informe de auditoría equilibrado. En este sentido, el auditor necesita mantenerse independiente de tal forma que el informe de auditoría sea imparcial y se salvaguarde el ambiente ético del equipo de auditoría. También es importante considerar las posiciones de las partes interesadas relevantes, así como sus intereses, y establecer una comunicación abierta y pertinente con ellos, pero manteniendo la propia independencia.

##### 4.2. Usuarios previstos y partes responsables

###### Requerimiento

- 25) El auditor debe identificar de forma explícita a los usuarios previstos y a las partes responsables de la auditoría, y durante la misma considerar la implicación de estos papeles con la finalidad de llevar a cabo la auditoría de forma pertinente (adecuada y oportuna).

###### Explicación

- 26) Los usuarios previstos son las personas para quienes el auditor prepara el informe de la auditoría operativa. Pueden ser usuarios previstos, además de la entidad fiscalizada, los parlamentos, el poder ejecutivo, otras entidades del sector público, cualesquiera terceras partes interesadas en el informe de auditoría y el público en general.
- 27) El papel de una parte responsable puede ser compartido por varios individuos o entidades, cada una con responsabilidad por un aspecto diferente del tema o materia en cuestión. Entre quienes conforman la parte responsable se puede incluir a los responsables del tema auditado, con un papel operativo o supervisor, pero también a aquellos responsables de atender las recomendaciones y de iniciar los cambios requeridos. Una parte responsable puede también ser un usuario previsto, pero normalmente, no será el único.
- 28) También es importante considerar las necesidades e intereses de los usuarios previstos y de las partes responsables. Al hacerlo, el auditor puede asegurar que el informe de auditoría sea más útil y comprensible a estas instancias. Esto no debería, sin embargo, afectar la independencia y actitud objetiva del auditor, que sigue siendo responsable de realizar un enfoque de auditoría bien equilibrado para lograr el interés público.

#### 4.3. Tema o asunto<sup>3</sup>

##### Requerimiento

**29) El auditor debe identificar el tema o asunto de la auditoría operativa.**

##### Explicación

- 30) El asunto o tema se refiere a la pregunta “¿Qué se audita?”, y se define en el alcance de la auditoría. El asunto de una auditoría operativa puede ser programas, proyectos, sistemas, entidades o fondos específicos, y puede comprender actividades (con sus productos, resultados e impactos), o situaciones existentes, incluidas causas y consecuencias. El alcance de la auditoría es el límite de esta y está directamente vinculado a los objetivos de la auditoría. El alcance de la auditoría define el asunto que evaluará y reportará el auditor, así como los documentos o registros a ser examinados, el periodo de revisión, y las ubicaciones a ser incluidas.
- 31) Muchos temas en la auditoría operativa son políticamente sensibles puesto que se pueden relacionar con el desempeño de programas públicos priorizados por el gobierno. La auditoría operativa examina si las decisiones del poder legislativo, del poder ejecutivo o de la entidad fiscalizada se planificaron e implementaron de manera eficiente y eficaz, y si los contribuyentes o ciudadanos han recibido valor por su dinero. No cuestiona las intenciones o decisiones del poder legislativo, dependiendo del mandato del OCEX, pero examina si existen brechas en las leyes y regulaciones, o si su implementación ha evitado la consecución de los objetivos de auditoría especificados.

#### 4.4. Confianza y seguridad en la auditoría operativa

##### Requerimiento

**32) El auditor deberá comunicar, de una forma transparente, certeza o seguridad sobre el resultado de la auditoría del tema seleccionado respecto a los criterios correspondientes.**

##### Explicación

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

#### 4.5. Objetivo(s) de la auditoría

##### Requerimiento

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

##### Explicación

- 38) Un (los) objetivo(s) de auditoría puede(n) considerarse como pregunta(s) de auditoría sobre el asunto respecto al que el auditor busca obtener respuestas, con base en la evidencia de auditoría obtenida. Un objetivo(s) de auditoría bien definido(s) se relaciona(n) con proyectos, sistemas, operaciones, programas, actividades u organizaciones vinculadas con el asunto en cuestión. La formulación de las preguntas de

---

<sup>3</sup> Tema, asunto, o ámbito objetivo se usan como sinónimos en la presente GPF-OCEX 3000

auditoría es un proceso iterativo en el que las preguntas se especifican y perfeccionan constantemente, en consideración del conocimiento de información relevante sobre el asunto, así como de su factibilidad.

- 39) Muchos objetivos de auditoría pueden enmarcarse como una pregunta de auditoría general, que a su vez puede desglosarse en sub-preguntas que pueden ser más precisas. En lugar de definir un único objetivo de auditoría o pregunta de auditoría general, el auditor puede optar por desarrollar diversos objetivos de auditoría, que no siempre requieren desglosarse en preguntas y sub-preguntas.

#### 4.6. Enfoque de auditoría

##### Requerimiento

- 40) **El auditor debe elegir un enfoque de auditoría orientado a resultados, a problemas, a sistemas, o a una combinación de ellos.**

##### Explicación

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

#### 4.7. Criterios de auditoría

##### Requerimiento

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

##### Explicación

- 46) Los criterios de auditoría son los puntos de referencia empleados para evaluar el asunto en cuestión. En las auditorías que abordan asuntos complejos, no siempre es posible establecer por adelantado los criterios de auditoría. El auditor podría encontrar criterios de auditoría más detallados durante el proceso de auditoría, como por ejemplo al mantenerse atento de las mejores prácticas entre entidades públicas comparables. Mientras que en otros tipos de auditoría pueden existir criterios de auditoría inequívocos, esto no es típico en el caso de la auditoría operativa.

Los criterios de auditoría<sup>4</sup> no siempre están disponibles con facilidad para el auditor en los casos de las fiscalizaciones operativas; normalmente, se basan en el conocimiento de las mejores prácticas sobre la forma en que las actividades se llevan a cabo para ser más económicas y eficientes (o respecto a cuáles son las condiciones más favorables para un buen desempeño y eficacia). Es esencial contar con criterios de auditoría adecuados para asegurar la calidad de una auditoría operativa, particularmente tomando en cuenta que, en muchos casos, clarificar y desarrollar estos criterios de auditoría podrían ser parte del valor agregado por la auditoría operativa.

---

<sup>4</sup> Las fuentes de los criterios pueden ser:

- La normativa legal que afecte a la entidad.

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

#### Requerimiento

- 49) El auditor debe, como parte de la planificación y ejecución de la auditoría, discutir los criterios de auditoría con la entidad auditada.**

#### Explicación

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

### 4.8. Riesgo de auditoría

#### Requerimiento

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

#### Explicación

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

### 4.9. Comunicación

#### Requerimiento

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

- 
- Estándares desarrollados por organizaciones reconocidas; entre éstas, se encuentran estadísticas oficiales, ratios o indicadores, etcétera. En ocasiones, estos estándares pueden haber sido desarrollados y establecidos por la propia entidad.
  - Buenas prácticas generalmente aceptadas en la materia objeto de análisis.
  - Ratios o indicadores desarrollados específicamente para la fiscalización a través de las adaptaciones de indicadores utilizados en otras organizaciones de características similares o aplicadas en el sector.

#### Explicación

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

#### Requerimiento

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

#### Explicación

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

#### Requerimiento

- 61) El OCEX debe comunicar con claridad las normas observadas para realizar la auditoría operativa.**

#### Explicación

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

### 4.10. Competencias

#### Requerimiento

- 63) El OCEX debe asegurarse de que el equipo de auditoría, de forma colectiva, cuente con las competencias profesionales necesarias para realizar la auditoría.**

#### Explicación

- 64) La competencia profesional en la auditoría operativa incluye la posesión de un buen conocimiento sobre auditoría pública, diseño de investigación, métodos de las ciencias sociales y técnicas de investigación o evaluación. Asimismo, incluye habilidades personales tales como capacidad analítica, habilidades de redacción y comunicación, creatividad, además de apertura y capacidad de reacción a puntos de vista y argumentos. La auditoría operativa también requiere de un buen conocimiento de las organizaciones, programas y funciones públicas relacionadas con el asunto de la auditoría, y puede requerir pericia en ciencias sociales, físicas, sistemas de información y otras ciencias, así como pericia legal.
- 65) Si el auditor determina que se requiere de pericia externa para completar la base de conocimiento del equipo de auditoría, entonces el auditor puede consultar, según sea conveniente, a individuos dentro o fuera del OCEX que cuenten con pericia en el tema especializado de interés. Cualquier experto externo involucrado en el proceso fiscalizador debe también ser independiente de situaciones y relaciones que puedan perjudicar su objetividad. Aunque el auditor pueda emplear el trabajo de los expertos como una



evidencia de auditoría, el auditor conserva la responsabilidad absoluta del trabajo de auditoría y de las conclusiones vertidas en el informe de auditoría.

#### 4.11. Supervisión

##### Requerimiento

- 66) **El OCEX debe asegurarse de que el trabajo del personal auditor en cada nivel y en cada fase de la auditoría esté supervisado de manera apropiada.**

##### Explicación

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

#### 4.12. Juicio y escepticismo profesional

##### Requerimiento

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

##### Explicación

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

##### Requerimiento

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

##### Explicación

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

##### Requerimiento

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

#### Explicación

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

#### Requerimiento

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

#### Explicación

- 78) Al ser creativo, flexible e ingenioso, el auditor estará en una mejor posición para identificar oportunidades para desarrollar enfoques de auditoría innovadores para compilar, interpretar y analizar la información. Es importante reconocer que las diferentes etapas del proceso de auditoría proporcionan diferentes niveles de oportunidades de innovación. Durante el proceso de planificación, el auditor puede tener la mayor oportunidad de innovar mientras que aún esté en el proceso de determinar los mejores enfoques y técnicas de auditoría aplicables a la auditoría.

### 4.13. Control de Calidad

#### Requerimiento

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

#### Explicación

- 80) Al establecer un sistema de control de calidad, el OCEX puede emplear el contenido brindado por la GPF-OCEX 1220, que ofrece un marco para desarrollar tal sistema. Es importante desarrollar políticas y procedimientos de control y aseguramiento de la calidad que sean adecuados, flexibles y fáciles de gestionar. También es importante desarrollar políticas y procedimientos coherentes, que se comuniquen a todo el personal, que puedan ser empleadas para resolver las diferencias de opinión entre supervisores y equipos de auditoría. Asimismo, es posible que se requiera desarrollar otras directrices y una estrategia de capacitación laboral para completar los mecanismos de control de calidad.
- 81) Las medidas que se implementen para salvaguardar la calidad del proceso de auditoría y del informe de auditoría, serán eficaces si pueden asegurar que la auditoría brinde una perspectiva equilibrada y no sesgada, que agregue valor, que considere todos los puntos de vista relevantes y que aborde satisfactoriamente las preguntas de auditoría.
- 82) Un sistema eficaz de control y aseguramiento de la calidad también tendrá mecanismos que tomen en cuenta las perspectivas del equipo auditor, permitiéndole a dicho equipo estar abierto a la retroalimentación recibida del sistema de control y aseguramiento de la calidad.

### 4.14. Materialidad

#### Requerimiento

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

#### Explicación

- 84) La materialidad puede definirse como la importancia relativa de un asunto dentro del contexto en que se considere. Además del valor monetario, la materialidad incluye aspectos cualitativos sobre temas sociales y políticos, de cumplimiento, transparencia, gobernanza y rendición de cuentas. Es importante que el

auditor tenga en cuenta que la materialidad puede variar con el paso del tiempo, y que puede depender de la perspectiva de los usuarios previstos y de las partes responsables.

- 85) La materialidad es una consideración importante para los diferentes aspectos de la auditoría operativa, tales como la definición del objetivo, los criterios de auditoría, la evaluación de la evidencia de auditoría, la documentación, y la gestión de los riesgos de producir hallazgos e informes de auditoría inapropiados o de bajo impacto.

#### 4.15. Documentación

##### Requerimiento

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

##### Explicación

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

## 5. REQUERIMIENTOS RELACIONADOS CON EL PROCESO DE AUDITORÍA OPERATIVA

### 5.1. Planificación estratégica – selección de temas

#### Requerimiento

- 89) **El OCEX debe seleccionar los temas de auditoría que formarán parte de su programa anual de fiscalizaciones mediante el análisis de los temas potenciales y la realización de una investigación para identificar los riesgos y problemas de auditoría.**
- 90) **El OCEX debe seleccionar los temas de auditoría que sean significativos y fiscalizables, así como coherentes con su mandato.**
- 91) **El OCEX debe realizar 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 propias capacidades de auditoría.**

#### Explicación

- 92) El proceso de planificación estratégica del OCEX puede considerarse como el primer paso para la selección del tema, puesto que comprende el análisis de las áreas potenciales para realizar la auditoría y define la base para la asignación eficiente de los recursos de auditoría.
- 93) Durante el proceso de planificación estratégica, técnicas tales como el análisis de riesgos o las evaluaciones de problemas pueden ayudar a estructurar el proceso, pero se requiere complementarlas con el juicio profesional a fin de reflejar el mandato del OCEX y asegurar que se seleccionen temas de auditoría significativos y fiscalizables.
- 94) En el proceso de planificación, que el tema sea fiscalizable es un requerimiento importante. Esto permite definir si un tema es el apropiado para una auditoría. El auditor podría considerar, por ejemplo, si existen enfoques de auditoría, metodologías y criterios de auditoría relevantes y disponibles, y si la información requerida puede estar disponible y obtenerse de manera eficiente. Si el auditor determina que no está disponible información confiable, entonces ésta puede ser en sí misma una razón para seleccionar esta área para una auditoría.
- 95) Dado que el OCEX puede tener capacidades de auditoría limitadas, en términos de recursos humanos y habilidades profesionales, el proceso de selección del tema de auditoría debe considerar, con los recursos disponibles, el impacto potencial del tema de auditoría en la provisión de beneficios importantes para las

finanzas y administración pública, para la entidad auditada o para el público en general. Otros aspectos a considerar en la selección del tema son los resultados y recomendaciones de auditorías o exámenes previas, en el propio OCEX o en otros, así como las condiciones en términos de tiempo.

#### 5.2. Planificación – diseño de la auditoría<sup>5</sup>

##### Requerimiento

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

##### Explicación

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

##### Requerimiento

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

##### Explicación

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

Un aspecto clave en las auditorías operativas es el contacto con determinadas partes interesadas como peritos u otros expertos en el ámbito, con el fin de obtener el conocimiento adecuado en relación, por ejemplo, con buenas o mejores prácticas.

##### Requerimiento

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

##### Explicación

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

---

<sup>5</sup> A lo largo del documento se debe entender el concepto diseño de la auditoría como sinónimo de planificación. La conclusión de esta fase se reflejará en un documento que usualmente se denomina memoria de planificación o directrices técnicas, al que en este documento se denomina como plan de auditoría.

#### Requerimiento

- 104) El auditor debe remitir el plan de auditoría al supervisor de auditoría y al órgano responsable del OCEX, para su aprobación.**

#### Explicación

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

### 5.3. Ejecución

#### Requerimiento

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

#### Explicación

- 107) La evidencia de auditoría debe ser tanto suficiente (en cantidad) como adecuada (en calidad) para convencer a una persona conocedora que los hallazgos de auditoría son razonables.
- 108) La suficiencia es una medida de la cantidad de evidencia de auditoría empleada para 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 suficiente evidencia de auditoría como para convencer a una persona conocedora de que los hallazgos de auditoría son razonables. La idoneidad o pertinencia se refiere a la calidad de la evidencia de auditoría; implica que la evidencia de auditoría debería ser relevante, válida y confiable.
- 109) La relevancia se refiere al grado en que la evidencia de auditoría tiene una relación lógica e importancia respecto al (los) objetivo(s) y a las preguntas de auditoría abordadas.
- 110) La validez se refiere al grado en que la evidencia de auditoría es una base significativa o razonable para medir lo que se evalúa. En otras palabras, la validez se refiere al grado en que la evidencia de auditoría representa lo que ésta pretende representar. La confiabilidad se refiere al grado en que la evidencia de auditoría está respaldada al corroborar datos de una gama de fuentes, o que produce los mismos hallazgos de auditoría cuando se pone a prueba repetidas veces.
- 111) En una auditoría operativa, la naturaleza de la evidencia de auditoría requerida se determina por el asunto en cuestión, el (los) objetivo(s) de auditoría y las preguntas de auditoría. Debido a esta variación, la naturaleza de la evidencia de auditoría requiere ser especificada para la auditoría individual.

#### Requerimiento

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

#### Explicación

- 113) El proceso analítico en la auditoría operativa implica una consideración continua por parte del auditor respecto de las preguntas de auditoría, la evidencia de auditoría obtenida y los métodos empleados. Todo el proceso está estrechamente vinculado con el de la elaboración del informe de auditoría, que puede verse como una parte esencial del proceso analítico que culmina en respuestas a las preguntas de auditoría.
- 114) Cuando se analiza la información recopilada, se recomienda enfocarse en la pregunta de auditoría y en el (los) objetivo(s) de auditoría. Esto permite organizar los datos y también emplear el enfoque en el análisis. Dado que el proceso analítico es iterativo, el auditor puede requerir reconsiderar el (los) objetivo(s) de

auditoría a la luz de los conocimientos y perspectivas obtenidos durante la auditoría, y corregirlo(s) de conformidad con los procedimientos internos necesarios.

- 115) Con base en los hallazgos de auditoría, el auditor llegará a una conclusión. La formulación de las conclusiones puede igualmente requerir una medida importante del juicio profesional e interpretación del auditor con el objetivo de responder a las preguntas de auditoría. Esto dependería también de la sensibilidad y materialidad del aspecto de la auditoría que esté bajo análisis. Es necesario considerar el contexto de todos los argumentos relevantes, los pros y contras, y las diferentes perspectivas antes de sacar conclusiones. Se requiere ponderar la necesidad de precisión con respecto a lo que sea razonable, económico y relevante al propósito. Se recomienda involucrar a los órganos de gobierno y de alta dirección de la entidad fiscalizada.

#### 5.4. Presentación de informes

##### Requerimiento

- 116) **El auditor debe proporcionar informes de auditoría que sean: a) íntegros, b) convincentes, c) oportunos, d) fáciles de leer, y e) equilibrados.**

##### Explicación

- 117) Para ser íntegro (esté completo) el informe debe incluir toda la información y argumentos necesarios para abordar el (los) objetivo(s) de auditoría y las preguntas de auditoría, y ser suficientemente detallados para favorecer la comprensión del asunto en cuestión, así como de los hallazgos y conclusiones de auditoría. Debido a la diversidad temas sobre los que puede tratar una auditoría operativa, el contenido y la estructura del informe de auditoría pueden variar. Normalmente, por cuestiones de transparencia y rendición de cuentas, el contenido mínimo de un informe de auditoría operativa incluye lo siguiente:
- El asunto en cuestión,
  - El (los) objetivos de auditoría y/o las preguntas de auditoría,
  - Los criterios de auditoría y sus fuentes,
  - Los métodos de auditoría específicos para la recopilación de datos y el análisis aplicado,
  - El periodo de tiempo cubierto,
  - Las fuentes de datos,
  - Las limitaciones respecto a los datos empleados,
  - Los hallazgos de auditoría,
  - Las conclusiones y recomendaciones, en caso de aplicar.
- 118) Para que sea convincente, el informe de auditoría debe estar estructurado de manera lógica y presentar una clara relación entre el (los) objetivo(s) de auditoría y/o las preguntas de auditoría, los criterios de auditoría, y los hallazgos, conclusiones y recomendaciones de auditoría. También debe presentar los hallazgos de auditoría de una manera convincente, abordar todos los argumentos relevantes a la discusión y ser preciso. La precisión o exactitud requiere que la evidencia de auditoría y todos los hallazgos y conclusiones de auditoría se plasmen de manera correcta. La precisión asegura al lector que lo que se informa es creíble y confiable.
- 119) Para que sea oportuno, el informe de auditoría necesita ser emitido en tiempo con la finalidad de poner a disposición la información para que sea empleada por la dirección, el gobierno, el poder legislativo y cualquier otra parte interesada.
- 120) Para que el informe de la auditoría sea fácil de leer para el lector, el auditor necesita, en la medida que lo permita el asunto en cuestión, emplear un lenguaje sencillo. Asimismo, se debe usar un lenguaje claro y no ambiguo, con ilustraciones y de información concisa, para asegurar que el informe de auditoría no sea más extenso de lo necesario, lo que mejorará a su vez la claridad y facilitará la transmisión del mensaje.
- 121) Que sea equilibrado implica que el informe de auditoría requiere ser imparcial tanto en el contenido como en el tono en que se elabore. La evidencia de auditoría necesita presentarse de una manera no sesgada. El auditor necesita estar atento al riesgo de exagerar o hacer un énfasis excesivo del desempeño

deficiente. Además, el auditor debe explicar en el informe de auditoría, las causas y las consecuencias de los problemas detectados, pues esto permitirá que el lector comprenda mejor la magnitud del problema. A su vez, esto alentará la acción correctiva y conducirá a mejoras por parte de la entidad auditada.

#### Requerimiento

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

#### Explicación

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

#### Requerimiento

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

#### Explicación

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

#### Requerimiento

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

#### Explicación

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

128) Las recomendaciones necesitan estar dirigidas a la entidad auditada que tenga la responsabilidad y competencia para su implementación.

#### Requerimiento

**129) El auditor debe otorgar a la entidad auditada la oportunidad de comentar sobre los hallazgos, conclusiones y recomendaciones de la auditoría, antes de que el OCEX emita el informe de auditoría correspondiente.**

**130) El auditor debe registrar, en documentos de trabajo, el examen de los comentarios recibidos de la entidad auditada, incluidas las razones para hacer cambios al informe de auditoría o bien para rechazar los comentarios recibidos.**

#### Explicación

131) Los comentarios de la entidad auditada sobre los hallazgos, conclusiones y recomendaciones de auditoría contribuyen a la redacción de un informe equilibrado, y ayudan al auditor a resolver cualquier desacuerdo y corregir errores fácticos antes de que se finalice el mismo. El informe de auditoría tiene que reflejar los puntos de vista del auditor, pero también mostrar la perspectiva de la entidad auditada.

132) El examen de la retroalimentación recibida requiere de su registro en papeles de trabajo, de manera tal que se documente cualquier cambio al proyecto de informe de auditoría, o las razones para no realizar dichas modificaciones. Tal documentación favorece la transparencia sobre cualquier cambio en el

borrador del informe de auditoría, sea que haya sido aplicado o no, y también sobre las razones del auditor para tomar dichas decisiones.

#### Requerimiento

**133) El OCEX debe hacer ampliamente accesibles sus informes de auditoría, tomando para ello en consideración las regulaciones existentes sobre confidencialidad de la información.**

#### Explicación

134) Distribuir los informes de auditoría de manera amplia puede promover la credibilidad en la función auditora. Por lo tanto, los informes de auditoría necesitan distribuirse a la entidad auditada, al poder ejecutivo y/o al poder legislativo, así como a otras partes responsables. Los informes también necesitan ser puestos a disposición de otras partes interesadas y del público en general, sea de forma directa o mediante los medios, con excepción de la información clasificada.

135) La audiencia principal de los informes de auditoría operativa es el poder legislativo, el ejecutivo, las entidades públicas y la ciudadanía. Una buena auditoría operativa permite al poder legislativo hacer un escrutinio eficaz del desempeño de la entidad y del gobierno, e influye en los tomadores de decisiones en el gobierno y en el servicio público para hacer cambios que conduzcan a mejores resultados en el desempeño. Sin embargo, también está el público en general y otras partes interesadas, tales como el sector privado y los medios de comunicación, que pueden tener un interés, aunque posiblemente con otro enfoque, en los resultados de la auditoría operativa.

## 5.5. Seguimiento

#### Requerimiento

**136) El auditor debe hacer un seguimiento, según corresponda, de los hallazgos y recomendaciones de auditorías previas, y el OCEX deberá informar al Legislativo, en caso de ser posible, sobre las conclusiones e impactos de todas las acciones correctivas relevantes.**

#### Explicación

137) El seguimiento se refiere al examen por parte del auditor de las acciones correctivas emprendidas por la entidad auditada u otra parte responsable, con base en los resultados de una auditoría operativa. Es una actividad independiente que incrementa el valor del proceso de auditoría al fortalecer el impacto de la auditoría y sentar la base para mejoras de un trabajo fiscalizador futuro. También alienta a la entidad auditada y a otros usuarios previstos de los informes de auditoría, a considerar de manera seria el informe y los hallazgos de auditoría, y proporciona al auditor lecciones útiles e indicadores de desempeño. El seguimiento es importante para el aprendizaje interno y el desarrollo de la entidad auditada, así como del propio OCEX.

138) El OCEX necesita informar apropiadamente sobre los resultados de sus acciones de seguimiento con la finalidad de brindar retroalimentación al poder legislativo, al ejecutivo, a las partes interesadas y al público. La información confiable sobre el estado de implementación de las recomendaciones, el impacto de las auditorías y las acciones correctivas relevantes llevadas a cabo, puede demostrar el valor y beneficio del OCEX.

#### Requerimiento

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

#### Explicación

140) El seguimiento no se restringe a la implementación de las recomendaciones, también se enfoca a si la entidad auditada ha abordado o atendido de forma adecuada los problemas identificados y remediado la situación subyacente tras un periodo razonable.

141) El auditor debe decidir a qué recomendaciones (si es que no todas) debe darse seguimiento, y la manera en que dicho seguimiento será llevado a cabo (mediante una nueva auditoría o un procedimiento simplificado).