

Auditoría General de la Provincia de Salta

Revista AGPS N°.../....

LA NORMATIVA LOCAL Y LOS ESTÁNDARES DE INTOSAI: DESAFÍOS DE LA AUDITORIA GENERAL DE LA PROVINCIA DE SALTA PARA EL CASO DE LA AUDITORÍA DE DESEMPEÑO

Autor: Sebastián Gil

Lic. y Master en Relaciones Internacionales

Magister en Finanzas

Graduado del Programa Internacional de la Fundación Canadiense de Auditoría Integral (CCAF-FCVI)

Supervisor de la Auditoría General de la Nación

Director de Proyectos del Instituto de Investigación en Auditoría y Gestión (IDIAG)

Resumen:

En el marco de los 15 años de la sanción de las Normas de Control Externo de la Auditoría General de la Provincia de Salta (Resolución N° 61/01), el trabajo propone un ejercicio de actualización de esa normativa - y sus derivadas -, a partir de la producción de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). Con este objetivo se exponen la estructura y funciones de esa organización, la evolución, alcance y contenidos de su normativa, y particularmente su agrupación en términos de niveles. La focalización del ejercicio reduce el alcance de este trabajo al caso particular de la auditoría de desempeño (o gestión), y de los Niveles 2 y 3 de INTOSAI asociados. Se subraya que una actualización que agregue valor debe necesariamente ser factible, para lo cual es un requisito indispensable que se apoye no sólo en la revisión de la normativa vigente, sino también de sus prácticas.

Palabra clave:

Accountability; performance audit; compliance level, Salta audit office challenges; Revista AGPS; IDI, ICAT

Introducción

La Constitución de la Provincia de Salta creó la Auditoría General de la Provincia (en adelante AGP) definiendo su condición de órgano encargado del control externo posterior¹, y como tal una de las entidades de fiscalización superior (en adelante EFS) de la jurisdicción². Reglamentada mediante la Ley N° 7.103 “*Sistema, Función y Principios de Control No Jurisdiccional de la Gestión de la Hacienda Pública*”, posee la competencia - entre otras - de realizar “*auditorías de gestión de las entidades bajo su control...*”, así como “*la auditoría y evaluación de los programas, proyectos y operaciones financiadas con fondos propios de la Provincia o provenientes de financiamiento nacional o internacional para su inversión en la Provincia.*” (Art. 32 inc. e).

Complementariamente, también posee las funciones³ de “*Establecer normas de auditoría externa a ser utilizadas por la propia Auditoría General, en la ejecución del trabajo de fiscalización y por los auditores que se contraten.*” (Art. 32 inc. f) y de “*Formular criterios de control, conforme normas generalmente aceptadas nacional e internacionalmente, los que deberán atender a un modelo de control y auditoría externa, integrada e integral y con personal interdisciplinario. Dicho modelo abarcará los aspectos financieros de legalidad, economía, eficiencia, eficacia y el cumplimiento de las normas de preservación del medio ambiente.*” (Art. 32 inc. g). Estas funciones otorgaron el sustento legal para que en el año 2001 se sancionaran las “Normas Generales y Particulares de Auditoría Externa”, que abarcan entre otros aspectos la implementación de las ya referidas *auditorías de gestión*.

A partir de estas competencias, funciones y normas específicas – y otras no detalladas - , la AGP ha acompañado constructivamente a la gestión del Estado Provincial y ha generado productos de creciente valor agregado. Esta misma proactividad ha fundamentado su participación en diversas actividades de intercambio y capacitación, tanto con hermanas EFS del país y del extranjero, como con instituciones regionales que las agrupan y que, fundamentalmente, son rectoras en temas de la teoría y la práctica de auditoría.

En este marco se considera el conjunto normativo producido por INTOSAI⁴, y particularmente su agrupamiento en términos de niveles y tipos de auditoría (de cumplimiento, financiera y de desempeño), desarrollado con el objetivo de proveer un criterio unívoco para evaluar en qué medida la EFS cumple con los requisitos propios del Nivel para el que haya elegido calificar.⁵

Considerando el caso particular de la AGP y de las auditorías de gestión (o desempeño) que se están comenzando a implementar, el objetivo de este trabajo consiste en exponer dos series de contenidos normativos desarrollados por INTOSAI – derivados del consenso entre las 190 entidades de fiscalización que la integran - que pueden servir como parámetros para la citada actualización normativa. El eventual futuro ejercicio de contraste con esa normativa permitirá responder a la siguiente pregunta: ¿en qué dirección debería avanzar la AGP para evolucionar en la consistencia con la normativa de INTOSAI, particularmente para el caso de la Auditoría de Desempeño? La respuesta que se obtenga estará asociada

¹ Constitución de la Provincia de Salta - sancionada el 2 de junio de 1986 ; reformada parcialmente, concordada y sancionada por la Convención Constituyente el día 7 de abril de 1998 -, Sección Segunda, Cuarta Parte, Art. 169.

² La otra – complementaria y responsable del control interno – es la Sindicatura General de la Provincia.

³ Aprobadas mediante Resolución Bicameral N° 01/02 (específicamente aprueba *Reglamento del Personal y Manual de Misiones y Funciones* de la AGP).

⁴ La Organización Internacional de Entidades de Fiscalización Superiores (INTOSAI en sus siglas en inglés).

⁵ Efectivamente, el proceso de evaluación del grado de cumplimiento por parte de una EFS de los requisitos asociados a un determinado nivel, es implementado por la IDI en colaboración con la EFS, luego de que esta declarara expresamente cuál es el nivel elegido. Para ello ha desarrollado la herramienta “*ICAT Performance Audit: A Mapping Tool for ISSAI Implementation*”.

a un determinado *nivel* de requisitos normativos de INTOSAI, y, aunque no es una respuesta definitiva, permitirá –sujeto a una decisión estratégica fundamentada en la misión y visión del organismo - identificar aspectos específicos de la gestión que puedan requerir de una consideración particular; pudiendo ello materializarse en recomendaciones normativas, operativas o de asignación de recursos.

Como se ha mencionado, para responder a esta pregunta se debería considerar la normativa vigente en la materia, integrada por:

- Constitución de la Provincia de Salta
- Ley N° 7.103 (Sistema, Función y Principios del Control No Jurisdiccional de la Gestión de la Hacienda Pública)
- Resolución N° 61/01 “Normas Generales y Particulares de Auditoría Externa”
- Resolución Bicameral N° 01/02 (Aprueba Reglamento de Personal y Manual de Misiones y Funciones)
- Resolución N° 17/11 “Manual de Misiones y Funciones”
- Resolución N° 30/11: modificación del Manual de Misiones y Funciones
- Resolución N° 20/10: aprueba funciones de Coordinación de Presidencia y sus Misiones y Funciones.
- Resolución N° 01/11: asignación de Áreas de Control a Auditores
- Resolución N° 06/11: competencias de las Áreas de Control
- Resolución N° 10/11: Normas Básicas de formación de Actuaciones de Auditoría.
- Resolución N° 47/13: Nueva Estructura de Cargos

Naturalmente, el ejercicio de actualización no deberá limitarse al contraste normativo (fundamentalmente de las “Normas Generales y Particulares de Auditoría Externa”) con los requisitos de los niveles normativos de INTOSAI. De hecho, no podrá prescindir de la consideración de otras cuestiones y variables que hacen a la gestión de la AGP. Entre ellos consideraciones acerca de su misión o mandato de la AGP, su visión, plan estratégico, coyuntura y contexto en los que se desenvuelve, su condición como EFS subnacional, y otros pertinentes. Fundamentalmente, debería verificarse que es lo que *en la práctica* efectivamente *se hace* en la EFS.

1- ¿Qué es INTOSAI y qué productos genera?

La Organización Internacional de Entidades de Fiscalización Superiores (INTOSAI) es la entidad rectora a nivel mundial en materia de control externo. Si bien es una entidad autónoma, independiente y apolítica, posee un vínculo directo con el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas (ECOSOC). Fundada en el año 1953 he integrada por más de 190 miembros, ha “... *proporcionado un marco institucional para la transferencia y el aumento de conocimientos para mejorar a nivel mundial la*

fiscalización pública exterior y por lo tanto fortalecer la posición, la competencia y el prestigio de las distintas Entidades de Fiscalización Posterior(EFS) en sus respectivos países.”⁶.

Se estructura en los siguientes *Grupos Regionales de Trabajo*:

Cuadro 1

Grupos de Trabajo de INTOSAI

<u>OLACEFS</u>	Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores	fundada en 1965
<u>AFROSAI</u>	Organización de Entidades Fiscalizadoras Superiores de África	fundada en 1976
<u>ARABOSAI</u>	Organización Árabe de Entidades Fiscalizadoras Superiores	fundada en 1976
<u>ASOSAI</u>	Organización de Entidades Fiscalizadoras Superiores de Asia	fundada en 1978
<u>PASAI</u>	Asociación de Entidades Fiscalizadoras Superiores del Pacífico	fundada en 1987
<u>CAROSAI</u>	Organización de Entidades Fiscalizadoras Superiores del Caribe	fundada en 1988
<u>EUROSAI</u>	Organización de las Entidades Fiscalizadoras Superiores de Europa	fundada en 1990

Fuente: sitio web INTOSAI

A partir de estos objetivos, estructura y antecedentes, ha desarrollado un sólido conjunto normativo integrado por las *Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI)* que contienen los principios fundamentales para el funcionamiento de las Entidades Fiscalizadoras Superiores y los requisitos previos de auditorías de entidades públicas, y en las *Directrices de la INTOSAI para la Buena Gobernanza (INTOSAI GOV)* que contienen lineamientos para la administración pública para la buena gestión de fondos públicos.

Para ello ha sido fundamental el aporte de los países miembros, tanto a través de los diversos *Grupos Regionales de Trabajo* (ver Cuadro 1), como de la *Iniciativa para el Desarrollo de INTOSAI (IDI)*, que al apoyar el desarrollo de competencias profesionales de los miembros de la INTOSAI permite avanzar en el cumplimiento de la meta del Plan Estratégico de INTOSAI de “creación de capacidades institucionales”.

A modo de *hitos* del proceso de consolidación de INTOSAI como entidad rectora en materia de control externo se destacan, por un lado la *Declaración de Lima de 1977* (formalmente ISSAI 1) - que aboga por el establecimiento de EFS y define las líneas básicas de auditoría (principios fundamentales) que deberán

⁶ Sitio web INTOSAI <http://www.intosai.org/es/acerca-de-nosotros.html>

implementarse en todos los países -, y por el otro, la *Declaración de México de 2007* (formalmente “Declaración de México sobre Independencia de las EFS”; ISSAI 10), en la que se definen requisitos previos al funcionamiento de las EFS; ocho principios esenciales para la correcta fiscalización del sector público y que hacen a la independencia de EFS.

Específicamente en relación a las ISSAI (las vinculadas con la actividad de control externo), se ha desarrollado una gran cantidad de normativa, evolucionando del nivel *macro* de los aspectos generales, fundacionales o institucionales hasta el nivel *micro* de las guías específicas para determinado tipo de auditoría; pasando de la declaración acerca de la necesidad de contar con EFS (Declaración de Lima), a cuestiones tan específicas como la “Adaptación de los procedimientos de auditoría para tener en cuenta el riesgo más elevado de fraude y corrupción en la fase de emergencia tras un desastre (ISSAI 5530).

Al respecto de la comprensión del alcance de esta producción, en el Cuadro 2 se aprecia la estructuración del conjunto de casi 80 documentos en los siguientes 4 niveles:

- “Nivel 1: Principios Fundamentales”; refiere a la Declaración de Lima y a la necesidad de establecer EFS
- “Nivel 2: Requisitos Previos para el Funcionamiento de las EFS(s)”; refiere a condiciones necesarias para la actividad de la EFS como la independencia, transparencia, rendición de cuentas, ética, control de calidad
- “Nivel 3: Principios Fundamentales de Auditoría”; refiere a los principios profesionales que sustentan cada tipo específico de auditoría
- “Nivel 4: Directrices de Auditoría”; asociado a *Directrices Generales de Auditoría* (según *tipo de auditoría*: Financiera, de Desempeño o de Cumplimiento), o a *temas específicos de auditoría* (Auditoría de las Instituciones Internacionales, Auditoría Ambiental, Tecnología de la Información, Deuda Pública, Desastre⁷, Revisión entre Pares).

Como puede apreciarse, a medida que se pasa a un nivel superior se gana en especificidad, sea por el *tipo* o por los *temas* de auditoría.

⁷ Definido en la “Estrategia Internacional para la Reducción de Desastres” adoptada por los países miembros de las Naciones Unidas, como “Una seria interrupción en el funcionamiento de una comunidad o sociedad que ocasiona una gran cantidad de muertes, pérdidas e impactos materiales, económicos y ambientales que sobrepasan la capacidad de la comunidad o la sociedad afectada para hacer frente a la situación mediante el uso de sus propios recursos”.

Cuadro 2

Normativa de INTOSAI (Resumen⁸)

Nivel 1: Principios Fundamentales ISSAI 1 - La Declaración de Lima
Nivel 2: Requisitos Previos para el Funcionamiento de las EFS(s) ISSAI 10 – Declaración de México sobre Independencia de las EFS ISSAI 11 – Pautas Básica y Buenas Prácticas de la INTOSAI relacionadas con la Independencia de las EFS ISSAI 12 – El Valor y Beneficio de las Entidades Fiscalizadoras Superiores - marcando la diferencia en la vida de los ciudadanos ISSAI 20 – Principios de transparencia y rendición de cuentas ISSAI 21 – Principios de transparencia y responsabilidad - Principios y buenas prácticas ISSAI 30 – Código de Ética ISSAI 40 – Control de Calidad para la EFS
Nivel 3: Principios Fundamentales de Auditoría ISSAI 100 – Principios fundamentales de auditoría del sector público ISSAI 200 – Principios fundamentales de auditoría financiera ISSAI 300 – Principios fundamentales de auditoría de desempeño ISSAI 400 – Principios fundamentales de auditoría de cumplimiento
Nivel 4: Directrices de Auditoría Directrices Generales de Auditoría <i>ISSAI 1000-2999 Directrices de Auditoría Financiera</i> <i>ISSAI 3000-3999 Directrices de Auditoría de Desempeño</i> <i>ISSAI 4000-4999 Directrices de Auditoría de Cumplimiento</i> Directrices de Auditorías - Directrices sobre Temas Específicos <i>ISSAI 5000-5099 Directrices de Auditoría de las Instituciones Internacionales</i> <i>ISSAI 5100-5199 Directrices de Auditoría Ambiental</i> <i>ISSAI 5200-5299 Directrices de Auditoría de la Privatización</i> <i>ISSAI 5300-5399 Directrices de Auditoría de TI</i> <i>ISSAI 5400-5499 Directrices de Auditoría de la Deuda Pública</i> <i>ISSAI 5500-5599 Directrices de Auditoría de Ayuda del Desastre</i> <i>ISSAI 5600 - 5699 Guía para Revisiones entre Pares</i>

Fuente: elaboración propia en base a sitio web INTOSAI

2- Definición y Consideraciones acerca de la Implementación de la Normativa / Niveles de INTOSAI

Si bien las ISSAI no resultan necesariamente vinculantes para las EF – independientemente de que cada una deberá evaluar en qué medida su mandato le permite abarcar estos tipos o temas de auditoría -, sino que poseen un carácter “orientativo”, la INTOSAI ha adoptado una postura activa en relación a la implementación de esta normativa.

Esta postura se hace efectiva a partir de la aprobación por parte del *Governing Board* de INTOSAI del Plan Estratégico 2011 – 2016, en el que entre otras metas estratégicas se define la “creación de capacidades institucionales” (Meta Estratégica n° 2). Esta se hace operativa a partir de la instrucción posteriormente hecha a la IDI para que apoye a las EFS en el proceso de cumplimiento del mandato estratégico de implementar las ISSAI. A partir de este objetivo se desarrolla la *Iniciativa para la Implementación de ISSAI*, genéricamente referida como *Programa 3i*.

⁸ Un listado exhaustivo de estas normas se aprecia en el Anexo 1.

La primera fase de este ejercicio exigía conocer *a priori* cuál era el grado consistencia / cumplimiento de la EFS en relación al Nivel al que pretendía aplicar. Para ello la colaboración entre la IDI, el *Professional Standards Committee*⁹ (PSC) de INTOSAI y los Grupos Regionales (ver Cuadro 1), permitió el desarrollo de la herramienta *ICAT (ISSAI Compliance Assessment Tool)*.

Como surge del Cuadro 2, no toda la normativa desarrollada resulta aplicable al caso de cada EFS. Como se ha dicho, según el caso existen diversos factores a considerar, entre ellos el mandato de la EFS (modelo de auditoría, tipos de auditoría, posibilidad de adoptar sanciones o determinaciones y/o de realizar tareas de control ex – ante, etc.), pero también la existencia y nivel de desarrollo de su normativa (tanto de carácter general como específica de cada tipo de auditoría contemplado en su mandato), la experiencia en relación a la implementación de cada tipo de auditoría, las convenciones o prácticas que se adopten, el tiempo y recursos de los equipos de auditoría, y otros factores de coyuntura y contexto de la gestión de auditoría.

La existencia e impacto posible de estas variables explica el hecho de que el Programa 3i refiera a 4 posibles niveles. Mientras que los dos primeros se vinculan con condiciones necesarias que deben cumplir las EFS para funcionar como tales, los niveles 3 y 4 refieren a principios y directrices de 3 productos (o tipos de auditoría) generalmente incorporados al mandato de las EFS como son la Auditoría Financiera, de Desempeño y de Cumplimiento. De este modo la *consistencia normativa* de una EFS en relación a las ISSAI se asocia con las opciones que se listan a continuación¹⁰:

1. De Nivel 1
2. De Nivel 2
3. De Nivel 3 de Auditoría Financiera
4. De Nivel 3 de Auditoría de Desempeño
5. De Nivel 3 de Auditoría de Cumplimiento
6. De Nivel 4 de Auditoría Financiera
7. De Nivel 4 de Auditoría de Desempeño
8. De Nivel 4 de Auditoría de Cumplimiento

A partir de esta lista se retomaría la pregunta de origen **¿con cuál/es de las opciones enunciadas sería consistente la normativa de la AGP?** En rigor, la decisión acerca de *con qué* Nivel/es de ISSAI se quiere ser consistente, es una decisión estratégica. A grandes rasgos exige: (a) definir el alcance del trabajo (con qué nivel y eventualmente tipo de auditoría interesa contrastarse), (b) relevar la normativa ISSAI aplicable, y (c) relevar la normativa y prácticas propias en relación a la decisión adoptada en (a).

Por otro lado es necesario realizar un análisis estratégico acerca de los beneficios y costos o requerimientos de esta *homologación ISSAI*. Entre los *beneficios*¹¹ se encuentran incrementos en términos de:

- a) *Calidad de la auditoría*: por adoptar estándares internacionalmente aceptados, y como consecuencia una mayor consistencia entre auditorías (y posibilidad de comparación entre sí o

⁹ Comité de Estándares Profesionales.

¹⁰ Naturalmente, el incumplimiento de requisitos propios de un nivel anterior, afecta el cumplimiento de requisitos de un nivel superior. Por ejemplo, si la EFS no cumple con un requisito relativo a su “independencia” (requisito de Nivel 2), es de esperar que no cumpla con requisitos relativos a ese aspecto pero de niveles superiores, de los principios o directrices de auditoría (Nivel 3 y 4, respectivamente).

¹¹ Elaboración propia en base a extracto de “ICAT Performance Audit: A Mapping Tool for ISSAI Implementation” (pp 8-9).

benchmarking), un menor riesgo de auditoría¹² y una mayor credibilidad en el producto tanto para ciudadanos como para otros actores involucrados o interesados (*stakeholders*),

- b) *Credibilidad del auditor y de su EFS*: usar estándares internacionales supone mayores niveles de transparencia del proceso, mejor tolerancia a eventuales evaluaciones o revisiones externas y mayor credibilidad de sus resultados (conclusiones, hallazgos u observaciones, y recomendaciones o determinaciones). En particular para las EFS supone - en el mediano plazo – mayor solidez en la relación con los *stakeholders* en general, y la posibilidad de consolidar y ampliar su mandato, y
- c) *Profesionalismo del auditor y de su EFS*: los estándares internacionales proveen un proceso estructurado para la actividad de auditoría. Su uso extendido permite la comparación entre auditorías y el consecuente intercambio de enfoques y experiencias. También facilita las actividades de capacitación, e incrementa el grado de implementación de los conceptos dictados. Provee un lenguaje común que permite una mayor comunicación entre auditores del sector público y privado que ejercen su tarea sobre áreas u objetos de auditoría similares. La profesión de auditor aumenta su valor en general.

Entre los requerimientos¹³ se encuentran:

- a) Involucramiento institucional, organizacional y del cuerpo de profesionales
- b) Coordinación entre implementación de normas, plan estratégico y actividades de capacitación
- c) Liderazgo de la EFS para asegurar una cultura y ambientes para la implementación del cambio
- d) Liderazgo y administración del proceso de cambio asociado con la implementación de las ISSAI
- e) Verificación del entorno de la EFS (tanto en términos de condiciones, predisposición, mandato legal y prerequisites normativos) se encuentra preparado para apoyar este cambio
- f) Considerar las expectativas de los *stakeholders*
- g) Anticiparse a la profundidad del impacto de estos cambios
- h) Proyecta los recursos requeridos para la implementación del cambio

3- Focalización del trabajo en términos de tipo de auditoría y de nivel de ISSAI

La inabarcabilidad del universo de normativa ISSAI y las complejidades referidas nos obligan a focalizarnos en un **tipo de auditoría** específico. Con ese objetivo nos concentramos en el caso de la Auditoría de Desempeño (en adelante *PA*, atento a su denominación internacional *performance audit*).

La selección de este tipo de auditoría también se explica por el alto nivel de estandarización que poseen los restantes tipos de auditoría, particularmente las Auditorías Financieras, de largo arraigo y práctica. Por otro lado la *PA* resulta relevante, no sólo por poseer una muy baja estandarización, sino por poseer una menor antigüedad de implementación, y por variar en su alcance específico según su objeto, equipo y recursos. Este tipo de auditoría será objeto del análisis que sigue.

¹² Refiere al riesgo de que el auditor omita algún aspecto crítico de la gestión y/o señale como positivo algún hecho, circunstancia o característica que es en realidad negativa.

¹³ Elaboración propia en base a extracto de “ICAT Performance Audit: A Mapping Tool for ISSAI Implementation” (pp 9-10).

Acerca del término PA se aclara que si bien existen diferencias marginales, resulta análoga a otras del ámbito internacional del control, como ser “auditoría de rendimiento”, “auditoría de gestión”¹⁴, y en idioma inglés - la ya mencionada - “*performance audit*”, o “*value for money audit*”. En caso de que hubiera colisión con el alcance específico de alguna de esas denominaciones, se hará la correspondiente aclaración.

En la práctica se trata de un proceso mediante el cual se evalúan la eficiencia, eficacia, economía de la gestión de un ente, programa o proyecto, y que, en reconocimiento de los aportes de INTOSAI y de otras EFS, progresivamente ha permitido la incorporación en los informes de AGN de otras dimensiones del análisis, como la efectividad, la equidad, la sustentabilidad, la calidad, el impacto sobre el medio ambiente, y otras dimensiones derivadas, como por ejemplo la medición del costo-efectividad análoga al enfoque utilizado en las EFS sajonas “*value for money*”.

Respecto de la **focalización en términos de Nivel**, en la práctica este ejercicio se restringe a la exposición de los Niveles 2 y 3. Ello a partir del entendimiento de que (a) el Nivel 1 ha sido – en términos generales – alcanzado, toda vez que la EFS esté formalizada como tal y en funcionamiento en cumplimiento de los Fundamentos de Auditoría establecidos en la “Declaración de Lima” (ISSAI 1), y (b) el Nivel 4 no aplicaría para el caso de la APS, ya que supone la implementación de los principios de auditoría definidos en el Nivel 3 exclusivamente a partir de las Directrices que INTOSAI ha elaborado en la materia, y este no sería el caso de la APS ya que ha desarrollado su propia normativa en la materia (justamente la Resolución N° 61/01, considerada en este trabajo).

4- Normas ISSAI de Nivel 1

Si bien – como se ha dicho - no forma parte del enfoque de este trabajo, a los efectos de conocer el conjunto normativo que antecede a la exposición de los Niveles 2 y 3, corresponde hacer una breve referencia al alcance y contenido del Nivel 1.

Este nivel se integra exclusivamente por *Declaración de Lima*, que constituye la piedra fundacional de esta estructura normativa. Refiere a los valores y contexto necesario para el funcionamiento de las EFS; específicamente, “*presenta un resumen de los principios básicos de la auditoría gubernamental y de las instituciones que se precisan para poder conseguir resultados de auditoría independientes y objetivos.*”¹⁵, para lo cual es condición imprescindible la vigencia de gobiernos democráticos y del estado de derecho.

Se presenta a continuación el conjunto de principios fundamentales abarcados por la norma, destacándose entre ellos la necesidad de independencia de la auditoría gubernamental externa, sin la cual no se alcanzarían los estándares mínimamente pretendidos:

- i. Finalidad y tipos de control
- ii. Independencia de las EFS y de sus miembros
- iii. Relación con Parlamento, gobierno y administración

¹⁴ Incluso en algunos casos se hace referencia a la “auditoría operacional”, aún cuando ello refiere estrictamente a los “procesos de la gestión”. Es el caso del Manual *ANOP* del TCU, en el que a pesar de que esta sigla refiere a “auditorías de naturaleza operacional” su alcance es el de la “auditoría de gestión”.

¹⁵ Véase <http://www.intosai.org/es/issai-executive-summaries/detail/article/issai-1-the-lima-declaration.html>

- iv. Facultades de las EFS
- v. Métodos de control, personal de control, intercambio internacional de experiencias
- vi. Rendición de informes
- vii. Competencias de control de las EFS

5- Normas ISSAI de Nivel 2

Las ISSAI abarcadas en este nivel conforman el conjunto de “Requisitos Previos para el Funcionamiento de las EFS”, incluyendo su independencia, transparencia, rendición de cuentas, ética y control de calidad.

La primera – y más relevante - de estas normas específicas es la “Declaración de México sobre Independencia de las EFS” (ISSAI 10). El conjunto normativo de este nivel se complementa con las ISSAI 20 “Principios de transparencia y rendición de cuentas”, y las ISSAI 30 “Código de Ética”, e ISSAI 40 “Control de Calidad para la EFS”.

En el cuadro que sigue se expone un cuadro consolidado del alcance de estas normas.

Cuadro 3

Contenidos principales de las ISSAI de Nivel 2¹⁶

	ISSAI 10 – Declaración de México sobre Independencia de las EFS	ISSAI 20 – Principios de transparencia y rendición de cuentas	ISSAI 30 – Código de Ética	ISSAI 40 – Control de Calidad para la EFS
Objetivo:	Presentación de ocho principios principales de la independencia de EFS como requisitos esenciales para la correcta fiscalización del sector público. ¹⁷	El Documento contiene nueve principios para ayudar a las EFS a dar ejemplos a través de sus propias prácticas y gobierno en su función auditora	El Código de Ética contiene una descripción detallada de los valores y principios por los cuales debe regirse principalmente la labor de los auditores ¹⁸	El propósito de este documento es asistir a las EFS a establecer y mantener un sistema apropiado de control de calidad que cubra todo el trabajo que estas entidades realizan que abraza el mandato y las circunstancias de

¹⁶ Consolidación de información del sitio web de INTOSAI <http://www.intosai.org/es/issai-executive-summaries/2-requisitos-previos-para-el-funcionamiento-de-las-efss.html>

¹⁷ Elaborados basándose en la Declaración de Lima (ISSAI 1)

¹⁸ Constituye un complemento necesario para fortalecer aún más las Normas de Auditoría de la INTOSAI emitidas en junio de 1992 por el Comité de Normas de Auditoría de la INTOSAI.

	ISSAI 10 – Declaración de México sobre Independencia de las EFS	ISSAI 20 – Principios de transparencia y rendición de cuentas	ISSAI 30 – Código de Ética	ISSAI 40 – Control de Calidad para la EFS
				trabajo de las EFS. ¹⁹
Ámbito - Contenido:	<p>Los principios básicos de la independencia de las EFS son las siguientes:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. La existencia de un marco constitucional, reglamentario o legal apropiado y eficaz, así como de disposiciones para la aplicación de facto de dicho marco 2. La independencia de la autoridad superior de la EFS, y de los "miembros" (para el caso de instituciones colegiadas), incluyendo la seguridad en el cargo y la inmunidad legal en el cumplimiento normal de sus obligaciones. 3. Un mandato 	<p>Los siguientes principios se deben respetar:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Las EFS cumplen con sus deberes en un marco jurídico que prevé la obligación de responsabilidad y transparencia 2. Las EFS hacen su mandato, responsabilidad, misión y estrategia 3. Las EFS aprueban normas de auditoría, procedimientos y metodologías, objetivos y transparente 4. Las EFS aplican altos estándares de integridad y ética en todos los niveles del personal 5. Las EFS velan por el respeto de los principios de responsabilidad y de 	<p>La independencia, las facultades y las responsabilidades del auditor en el sector público plantean elevadas exigencias éticas a la EFS y al personal que emplean o contratan para la labor de auditoría. El código deontológico de los auditores pertenecientes al sector público debe tener en cuenta tanto las exigencias éticas de los funcionarios públicos en general como las exigencias específicas de los auditores en particular, incluidas las obligaciones profesionales de éstos.</p> <p>Debido a las diferencias nacionales de cultura, idioma y sistemas jurídicos y sociales, es responsabilidad de</p>	<p>A) La ISSAI 40 está presentada en la misma manera que cada elemento identificado en la ISQC-1:</p> <p>los principios claves adaptados a las EFS los principios claves en la ISQC-1;</p> <p>los principios claves adaptados a las EFS</p> <p>una guía para la aplicación de las EFS.</p> <p>Marco de referencia para un sistema de control de calidad para las EFS:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Responsabilidad de los líderes de la EFS sobre la calidad dentro de la misma 2. Requerimientos éticos relevantes 3. Aceptación y continuación de las relaciones con el cliente y trabajos

¹⁹ La ISSAI 40 está basada en los principios del ISQC-1, desarrollado y publicado por la Federación Internacional de Contadores, IFAC (por sus siglas en inglés), que permite cumplir con los altos estándares de calidad en el sector público. Como anexo a este estándar la Secretaría General de la EUROSAI ha publicado la directriz práctica "Achieving Audit Quality: Good Practices in Managing within SAIs" publicada en noviembre de 2010.

ISSAI 10 – Declaración de México sobre Independencia de las EFS	ISSAI 20 – Principios de transparencia y rendición de cuentas	ISSAI 30 – Código de Ética	ISSAI 40 – Control de Calidad para la EFS
<p>suficientemente amplio y facultades plenamente discrecionales en el cumplimiento de las funciones de la EFS</p> <p>4. Acceso irrestricto a la información</p> <p>5. El derecho y la obligación de informar sobre su trabajo</p> <p>6. Libertad de decidir el contenido y la oportunidad (momento) de sus informes de auditoría, al igual que sobre su publicación y divulgación</p> <p>7. La existencia de mecanismos eficaces de seguimiento de las recomendaciones de la EFS</p> <p>8. Autonomía financiera y gerencial/administrativa, al igual que disponibilidad de recursos humanos, materiales y económicos</p>	<p>transparencia cuando externalizan sus actividades</p> <p>6. Las EFS gestionan sus operaciones con economía, eficiencia y eficacia y de conformidad con las leyes y reglamentos, e informan públicamente sobre estas cuestiones</p> <p>7. Las EFS informan públicamente de los resultados de sus auditorías y de sus conclusiones acerca del conjunto de las actividades gubernamentales</p> <p>8. Las EFS comunican sus actividades y los resultados de las auditorías ampliamente y de manera oportuna a través de los medios de comunicación, sitios Internet u otros medios</p> <p>9. Las EFS hacen uso del asesoramiento</p>	<p>cada EFS la elaboración de un Código de Ética propio que se ajuste de manera óptima a su propio entorno. Conviene que estos Códigos de Ética nacionales especifiquen con claridad los conceptos éticos.</p> <p>El Código de Ética de la INTOSAI se propone servir de fundamento a los Códigos de Ética nacionales. Cada EFS tiene que garantizar que todos sus auditores estén familiarizados con los valores y principios que figuran en el Código de Ética nacional y actúen de acuerdo con ellos.</p>	<p>específicos</p> <p>4. Recursos humanos</p> <p>5. Realización de auditorías y otros trabajos</p> <p>6. Monitoreo</p> <p>B) La directriz practica "Achieving Audit Quality: Good Practices in Managing within SAIs" se refiere a las disposiciones de la ISSAI 40 y contiene 14 posiciones estructuradas que fueron comunicadas por el grupo de trabajo y las cuales serán de relevancia para la introducción de procedimientos de calidad.</p> <p>El resumen de procedimientos comprobados forma un anexo de los contenidos de la ISSAI 40 a debe asistir a las EFS a desarrollar sistemas de control de calidad eficaces.</p>

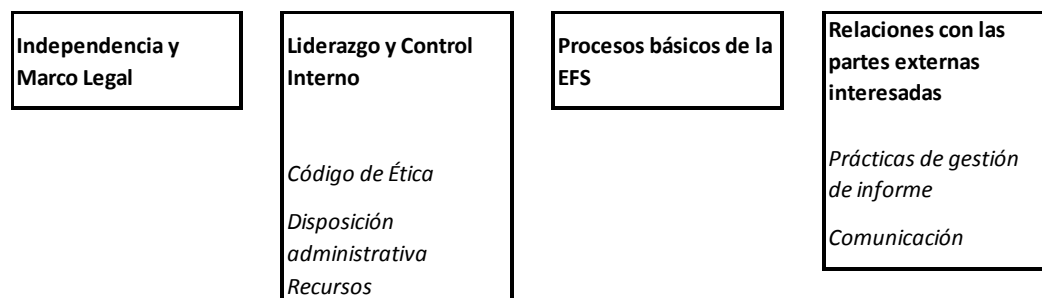
	ISSAI 10 – Declaración de México sobre Independencia de las EFS	ISSAI 20 – Principios de transparencia y rendición de cuentas	ISSAI 30 – Código de Ética	ISSAI 40 – Control de Calidad para la EFS
	apropiados	externo e independiente para perfeccionar la calidad y la credibilidad de su trabajo		

Fuente: elaboración propia en base a sitio web INTOSAI

De acuerdo con la re-expresión de contenidos realizada en el marco de la herramienta ICAT, mediante estas normas se abarcan las siguientes dimensiones de la gestión de las EFS:

Cuadro 4

Dimensiones del Nivel 2²⁰



Fuente: “ICAT Performance Audit: A Mapping Tool for ISSAI Implementation” (p 21).

Los cuadros que siguen (Cuadro 5, 6, 7 y 8) exponen las exigencias específicas propias del Nivel que deberán someterse a contraste con la normativa y práctica internas. Se trata de 123 requisitos, agrupados en las cuatro dimensiones citadas.

²⁰ Elaboración propia en base a extracto de “ICAT Performance Audit: A Mapping Tool for ISSAI Implementation” (pp 9-10).

Cuadro 5

Requisitos del Nivel 2 relativos a la Independencia y el Marco Legal

Requisito		Fuente
1	Debe existir un marco constitutivo/estatutario/legal apropiado y eficaz, así como disposiciones para la aplicación <i>de facto</i> de este marco legal que traduzca, a detalle, la extensión de la independencia de la EFS.	Principio 1, ISSAI 10
2	La legislación aplicable debe especificar las condiciones para los nombramientos, ratificaciones, empleo, remoción y retiro del titular de la EFS y de los miembros de las instituciones colegiadas.	Principio 2, ISSAI 10
3	Los titulares de las EFS deben ser nombrados, ratificados, o retirados de su cargo mediante un proceso que asegure su independencia del Ejecutivo.	Principio 2, ISSAI 10
4	Los titulares de las EFS deben ser nombrados por períodos fijos y suficientemente largos, para permitirles desempeñar sus mandatos sin temor a represalias.	Principio 2, ISSAI 10
5	Los titulares de las EFS deben ser inmunes a cualquier persecución por cualquier acto, pasado o presente, que resulte del desempeño normal de sus deberes, según sea el caso.	Principio 2, ISSAI 10
6	Las EFS deben tener la facultad de auditar: el uso del dinero público, recursos o activos, por un receptor o beneficiario sin importar su naturaleza legal; la recaudación de ingresos públicos que se adeude al gobierno o a las entidades públicas; la legalidad y regularidad de las cuentas del gobierno y de las entidades públicas; la calidad de la gestión financiera y de su reporte; la economía, eficacia y eficiencia de las operaciones del gobierno y de las entidades públicas.	Principio 3, ISSAI 10
7	Respetando las leyes promulgadas por la Legislatura que le sean aplicables, las EFS deben ser libres de la dirección o interferencia del Legislativo o del Ejecutivo en la: elección de los asuntos para auditar; planeación, programación, conducción, información de resultados y seguimiento de sus auditorías; organización y gestión de su oficina; y aplicación de sus decisiones en donde la imposición de sanciones sea parte de su mandato.	Principio 3, ISSAI 10
8	Las EFS deben contar con facultades adecuadas para tener oportuno acceso, sin trabas, directo y libre a todos los documentos e información necesaria, para el desempeño apropiado de sus responsabilidades estatutarias.	Principio 4 , ISSAI 10
9	Las EFS no deben estar restringidas para reportar los resultados de su trabajo de auditoría.	Principio 5 , ISSAI 10
10	Las EFS deben ser libres de decidir el contenido de sus informes de auditoría. Las EFS deben ser libres de hacer observaciones y recomendaciones en sus informes de auditoría, tomando en consideración, según sea apropiado, los puntos de vista de la entidad auditada. Las EFS deben ser libres de decidir sobre el momento de entrega de sus informes de auditoría excepto cuando existan requerimientos específicos para su reporte, prescritos por la ley. Las EFS deben ser libres de publicar y difundir sus informes, una vez que han sido formalmente sometidos a discusión o entregados a la autoridad competente - según lo indique la ley.	Principio 6, ISSAI 10
11	El Ejecutivo no debe controlar o dirigir el acceso a los recursos humanos, materiales y económicos de la EFS. Las EFS deben manejar su propio presupuesto y distribuirlo apropiadamente. El Legislativo o una de sus comisiones debe ser responsable de asegurar que las EFS tengan los recursos necesarios para cumplir con su mandato. Las EFS deben tener el derecho de apelar directamente al	Principio 8, ISSAI 10

Requisito	Fuente
12	Legislativo, si los recursos brindados son insuficientes para permitirles cumplir su mandato.
13	La EFS debe contar con legislación y reglamentación guía que regula su responsabilidad y rendición de cuentas.
14	Esta legislación y reglamentación debe cubrir: (1) la autoridad auditora, jurisdicción y responsabilidades; (2) condiciones que rodean el nombramiento y la remoción del Titular de la EFS y de los miembros de las instituciones colegiadas; (3) los requisitos de operación y gestión financiera de la EFS; (4) publicación oportuna de los informes de auditoría; (5) la supervisión de las actividades de la EFS; (6) el balance entre el acceso público a la información y la confidencialidad de la evidencia de auditoría y otra información de la EFS.
14	Para la aceptación y continuación de las relaciones con los clientes y compromisos específicos, la EFS debe determinar si existen riesgos para su independencia. En caso tal que se identifiquen riesgos, la EFS debe determinar y documentar como planea abordar dichos riesgos y asegurar que el proceso de aprobación sea pertinente y esté documentado.

Fuente: consolidación a partir del documento "ICAT Auditoría de Desempeño" (Anexo)

Cuadro 6

Requisitos del Nivel 2 relativos al Liderazgo y la Gobernanza Interna

Requisito	Fuente
<i>Código de Ética</i>	
1	La EFS no debe involucrarse o verse involucrada, en cualquier forma, en lo absoluto, en el manejo de las organizaciones que auditan. La EFS debe asegurar que su personal no desarrolle una relación muy cercana con las entidades que auditan, para así permanecer objetivos y parecer objetivos. La EFS debe usar normas adecuadas de trabajo y de auditoría, y un código de ética, basado en los documentos oficiales de la INTOSAI, la Federación Internacional de Contadores, u otros órganos reconocidos en el establecimiento de normas.
2	La EFS debe tener reglas o códigos éticos, así como políticas y prácticas que estén alineados con la ISSAI 30, Código de Ética, elaborado bajo las Normas Profesionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores.
3	La EFS debe prevenir conflictos de intereses y corrupción internos, además de que debe asegurar la transparencia y legalidad de sus propias operaciones.

Requisito		Fuente
4	La EFS debe promover un comportamiento ético dentro de la organización.	Principio 4, ISSAI 20
5	Los requerimientos y obligaciones éticas de los auditores, magistrados (en el modelo de Corte), servidores públicos y otros deben hacerse públicos.	Principio 4, ISSAI 20
6	La EFS debe asegurar que los contratos para las actividades subcontratadas no comprometan sus principios de transparencia y rendición de cuentas y que estén sujetos a acuerdos de confidencialidad apropiados.	Principio 5, ISSAI 20 & Elemento 2, ISSAI 40
7	La subcontratación de actividades de expertos y auditoría a entidades externas, públicas o privadas, debe estar dentro de la responsabilidad de la EFS y debe estar sujeta a las políticas éticas (especialmente el conflicto de intereses) y políticas que aseguren la integridad e independencia.	Principio 5, ISSAI 20
8	La conducta del personal de la EFS debe ser irreprochable en todo momento y sobre todas las circunstancias.	Párrafo 5, ISSAI 30 & Elemento 2, ISSAI 40
9	Cualquier deficiencia en la conducta profesional de los auditores o cualquier conducta inadecuada en su vida personal perjudica la imagen de integridad de los auditores, de la EFS que representan, y la calidad y la validez de su labor de auditoría, y puede plantear dudas acerca de la fiabilidad y la competencia profesional de la propia EFS. Debe ser adoptado y aplicado un código de ética para los auditores del sector público para promover la confianza en los auditores y en su labor.	Párrafo 5, ISSAI 30
10	La EFS debe suscitar confianza, seguridad y credibilidad. El auditor debe promover la confianza, seguridad y credibilidad mediante la adopción y la aplicación de las exigencias éticas de las nociones encarnadas en los siguientes conceptos claves: integridad, independencia y objetividad, confidencialidad y competencia profesional.	Párrafo 6, ISSAI 30
11	El poder legislativo y/o ejecutivo, el público en general y las entidades fiscalizadas deben tener derecho a esperar que la conducta y el enfoque de la EFS sean irreprochables, no susciten sospechas y sean dignos de respeto y confianza.	Párrafo 7, ISSAI 30
12	Los auditores deben conducirse de un modo que promueva la cooperación y las buenas relaciones entre los auditores y dentro de la profesión. El apoyo de la profesión por parte de sus miembros y su cooperación recíproca deben constituir	Párrafo 8, ISSAI 30

Requisito		Fuente
	elementos esenciales de la profesionalidad. La confianza y el respeto público que suscita un auditor es consecuencia, básicamente, de la suma de logros de todos los auditores, anteriores y actuales. Por consiguiente, el auditor debe tratar a sus colegas auditores de una forma justa y equilibrada.	
13	El poder legislativo y/o ejecutivo, el público en general y las entidades fiscalizadas deben tener una plena garantía de la justicia y la imparcialidad de toda la labor de la EFS. Debe existir un Código de Ética nacional o un documento semejante que rija la prestación de servicios.	Párrafo 9,ISSAI 30
14	En todos los sectores de la sociedad existe la necesidad de credibilidad. Por consiguiente, terceras personas expertas en la materia deben considerar que los informes y dictámenes de la EFS son minuciosamente precisos y fiables.	Párrafo 10,ISSAI 30
15	Toda la labor realizada por la EFS debe contrastarse mediante la inspección realizada por el poder legislativo y/o ejecutivo, la evaluación pública acerca de su corrección, y el examen comparativo con un Código de Ética nacional.	Párrafo 11,ISSAI 30
16	La integridad constituye el valor central de un Código de Ética. Los auditores deben estar obligados a cumplir normas elevadas de conducta (p. ej. honradez e imparcialidad) durante su trabajo y en sus relaciones con el personal de las entidades fiscalizadas. Para preservar la confianza de la sociedad, la conducta de los auditores deben ser irreprochables y estar por encima de toda sospecha.	Párrafo 12,ISSAI 30
17	La integridad puede medirse en función de lo que es correcto y justo. Por la integridad, los auditores deben ajustarse tanto a la forma como al espíritu de las normas de auditoría y de ética. También por la integridad, los auditores deben: ajustarse a los principios de objetividad e independencia, mantener normas irreprochables de conducta profesional, tomar decisiones acordes con el interés público, y aplicar un criterio de honradez absoluta en la realización de su trabajo y el empleo de los recursos de la EFS.	Párrafo 13,ISSAI 30
18	Para los auditores es indispensable la independencia con respecto a la entidad fiscalizada y otros grupos de intereses externos. Esto implica que los auditores deben actuar de un modo que aumente su independencia, o que no la disminuya por ningún concepto.	Párrafo 14,ISSAI 30
19	Los auditores no sólo deben esforzarse por ser independientes de las entidades fiscalizadas y de otros grupos	Párrafo

Requisito		Fuente
	interesados, sino que también deber ser objetivos al tratar las cuestiones los temas sometidos a revisión.	15,ISSAI 30
20	Los auditores no sólo deben ser independientes e imparciales de hecho, sino que también lo deben parecer.	Párrafo 16,ISSAI 30
21	En todas las cuestiones relacionadas con la labor de auditoría, la independencia de los auditores no debe verse afectada por intereses personales o externos. La independencia no debe verse afectada por las presiones o los influencias externas sobre los auditores; por los prejuicios de los auditores acerca de las personas, las entidades fiscalizadas, los proyectos o los programas; por haber trabajado recientemente en la entidad fiscalizada; o por relaciones personales o financieras que provoquen conflictos de lealtades o de intereses. Los auditores deben estar obligados a no intervenir en ningún asunto en el cual tengan algún interés personal.	Párrafo 17,ISSAI 30
22	Debe existir objetividad e imparcialidad en toda la labor efectuada por los auditores, y en particular en sus informes, que deberán ser exactos y objetivos. Las conclusiones de los dictámenes e informes, por consiguiente, deben basarse exclusivamente en las pruebas obtenidas y unificadas de acuerdo con las normas de auditoría de la EFS.	Párrafo 18,ISSAI 30
23	Los auditores deben utilizar la información aportada por la entidad fiscalizada y por terceros. Esta información debe tenerse en cuenta de modo imparcial en los dictámenes expresados por los auditores. El auditor también debe recoger información acerca de los enfoques de la entidad fiscalizada y de terceros. Sin embargo, estos enfoques no deben condicionar las conclusiones propias de los auditores.	Párrafo 19
24	Es importante mantener la neutralidad política -tanto la real como la percibida- de la EFS. Por lo tanto, los auditores deben conservar su independencia con respecto a las influencias políticas para desempeñar con imparcialidad sus responsabilidades de fiscalización. Esto es relevante para los auditores porque las EFS trabajan en estrecho contacto con los órganos legislativos, el poder ejecutivo u otros órganos de la Administración facultados por la ley para tomar en consideración los informes de las EFS.	Párrafo 20,ISSAI 30
25	Cuando los auditores se dediquen, o estudien la posibilidad de dedicarse, a actividades políticas, deben tener en cuenta la forma en que tal dedicación podría afectar –o parecer que afecta- su capacidad de desempeñar con imparcialidad sus obligaciones profesionales. Si los auditores están autorizados a participar en actividades políticas,deben ser conscientes de que tales actividades pueden	Párrafo 21,ISSAI 30

Requisito		Fuente
	provocar conflictos profesionales.	
26	Cuando los auditores están autorizados a asesorar o a prestar servicios distintos de la auditoría a una entidad fiscalizada, deben procurar que estos servicios no lleven a un conflicto de intereses. En particular, los auditores deben garantizar que dichos servicios o asesoramiento no incluyan responsabilidades o facultades de gestión, que deben continuar desempeñando con claridad los directivos de la entidad fiscalizada.	Párrafo 22,ISSAI 30
27	Los auditores deben proteger su independencia y evitar cualquier posible conflicto de intereses rechazando regalos o gratificaciones que puedan interpretarse como intentos de influir sobre la independencia y la integridad del auditor.	Párrafo 23,ISSAI 30
28	Los auditores deben evitar toda clase de relaciones con los directivos y el personal de la entidad fiscalizada y otras personas que puedan influir sobre, comprometer o amenazar la capacidad de los auditores para actuar y parecer que actúan con independencia.	Párrafo 24,ISSAI 30
29	Los auditores no deben utilizar su cargo oficial con propósitos privados y deberán evitar relaciones que impliquen un riesgo de corrupción o que puedan suscitar dudas acerca de su objetividad e independencia.	Párrafo 25,ISSAI 30
30	Los auditores no deben utilizar información recibida en el desempeño de sus obligaciones como medio de obtener beneficios personales para ellos o para otros. Los auditores no deben divulgar informaciones que otorguen ventajas injustas o injustificadas a otras personas u organizaciones, ni deben utilizar dicha información en perjuicio de terceros.	Párrafo 26,ISSAI 30
31	La información obtenida por los auditores en el proceso de auditoría no debe revelarse a terceros, ni oralmente ni por escrito, salvo a los efectos de cumplir las responsabilidades legales o de otra clase que correspondan a la EFS, como parte de los procedimientos normales de ésta, o de conformidad con las leyes pertinentes.	Párrafo 27,ISSAI 30
32	Los auditores deben actuar en todo momento de manera profesional y de aplicar elevados niveles profesionales en la realización de su trabajo con objeto de desempeñar sus responsabilidades de manera competente y con imparcialidad.	Párrafo 28,ISSAI 30
33	Los auditores no deben llevar a cabo trabajos para los que no posean la	Párrafo

Requisito		Fuente
	competencia profesional necesaria.	29,ISSAI 30
34	Los auditores deben conocer y cumplir las normas, las políticas, los procedimientos y las prácticas aplicables de auditoría, contabilidad y gestión financiera. Los auditores deben entender adecuadamente los principios y normas constitucionales, legales e institucionales que rigen el funcionamiento de la entidad fiscalizada.	Párrafo 30,ISSAI 30
35	Los auditores deben ejercer la profesionalidad debida en la realización y supervisión de la auditoría y en la preparación de los informes correspondientes.	Párrafo 31,ISSAI 30
36	Los auditores deben emplear métodos y prácticas de la máxima calidad posible en sus auditorías. En la realización de la auditoría y la emisión de informes, los auditores deben ajustarse a los postulados básicos y a las normas de auditoría generalmente aceptadas.	Párrafo 32,ISSAI 30
37	Los auditores deben, continuamente, actualizar y mejorar las capacidades requeridas para el desempeño de sus responsabilidades profesionales.	Párrafo 33,ISSAI 30
38	Las políticas y procedimientos deben estar en orden para notificar oportunamente al titular de la EFS, sobre cualquier incumplimiento de los requerimientos éticos y permitir que el Titular de la EFS tome las medidas apropiadas para resolver dichos asuntos.	Elemento 2, ISSAI 40
39	Las políticas y los procedimientos deben estar en orden para asegurar que el personal clave en las auditorías sea rotado, cuando sea pertinente, para reducir el riesgo de familiaridad con la organización que está siendo auditada.	Elemento 2, ISSAI 40
40	Para la aceptación y continuación de las relaciones con los clientes y compromisos específicos, donde la integridad de la organización auditada esté en duda, la EFS debe considerar y enfrentar los riesgos que surjan de la capacidad del personal, el nivel de recursos y cualquier problema ético que pueda surgir en la organización auditada.	Elemento 3, ISSAI 40
<i>Disposiciones de Gestión (Administrativa)</i>		
41	La EFS debe emplear prácticas adecuadas de gestión, particularmente controles internos adecuados de su administración y sus operaciones financieras; lo cual puede incluir auditorías internas y otras medidas descritas en el documento INTOSAI GOV 9100.	Principio 6, ISSAI 20
42	La EFS debe evaluar e informar sobre sus actividades y gestión en todas las áreas, tales como las auditorías financieras, las auditorías de cumplimiento, las	Principio 6,

Requisito		Fuente
	actividades jurisdiccionales (EFS constituidas como Tribunales), las auditorías de desempeño, las evaluaciones de programas y las conclusiones con respecto a las actuaciones de gobierno.	ISSAI 20
43	La EFS debe hacer público su presupuesto total y debe rendir cuentas sobre el origen de sus recursos financieros (asignación parlamentaria, presupuesto general, ministerio de finanzas, organismos, honorarios) y de la utilización de dichos recursos.	Principio 6, ISSAI 20
44	La EFS debe evaluar y publicar informes sobre la eficiencia y eficacia de la utilización de sus fondos.	Principio 6, ISSAI 20
45	Para lograr una cultura que reconozca y recompense el trabajo de alta calidad, el titular de la EFS debe poner el ejemplo al enfatizar la importancia de la calidad en todo el trabajo de la EFS, incluyendo el trabajo que es contratado de manera externa.	Elemento 1, ISSAI 40
46	El Titular de la EFS debe tomar responsabilidad total de la calidad de todo el trabajo realizado por la EFS.	Elemento 1, ISSAI 40
47	La estrategia de la EFS debe reconocer el primordial requerimiento de alcanzar calidad en todo su trabajo, para que las consideraciones políticas, económicas y otras consideraciones no comprometan la calidad del trabajo realizado.	Elemento 1, ISSAI 40
48	Los procedimientos de control de calidad deben ser claramente comunicados al personal de la EFS y a todos los contratados para realizar trabajos para la EFS.	Elemento 1, ISSAI 40
49	El titular de la EFS y su personal gerencial deben servir de ejemplo de comportamiento ético apropiado.	Elemento 2, ISSAI 40
Recursos		
50	La EFS debe disponer de los recursos humanos, materiales y económicos necesarios y razonables.	Principio 8, ISSAI 10
51	La EFS debe mantener y desarrollar las técnicas y competencias necesarias para cumplir su misión y asumir sus responsabilidades.	Principio 6, ISSAI 20
52	La EFS debe asegurar que tiene los recursos suficientes disponibles para mantener el sistema de control de calidad dentro de la organización.	Elemento 1, ISSAI 40
53	Para la aceptación y continuación de las relaciones y compromisos específicos con los clientes, la EFS debe considerar si ellos tienen los recursos para entregar el rango de trabajo al nivel de calidad deseado.	Elemento 3, ISSAI 40

Requisito		Fuente
54	La EFS debe asegurar que las responsabilidades son claramente asignadas para todo el trabajo que realiza la EFS.	Elemento 4, ISSAI 40
55	La EFS debe asegurarse que el personal, y el personal contratado para realizar trabajos para la EFS, tiene las competencias colectivas necesarias para realizar el trabajo.	Elemento 4, ISSAI 40
56	La EFS debe reconocer que en ciertas circunstancias, su personal, y cuando sea apropiado, el personal contratado para realizar trabajos para la EFS, puede tener obligaciones personales de cumplir con los requisitos de los cuerpos profesionales además de los requisitos de las EFS.	Elemento 4, ISSAI 40
57	La EFS debe promover el aprendizaje y el entrenamiento de todo el personal para favorecer el desarrollo profesional y debe ayudar a asegurar que el personal está entrenado en los desarrollos actuales en la profesión.	Elemento 4, ISSAI 40
58	La EFS debe asegurar que el personal, y el personal contratado para realizar los trabajos para la EFS, tienen el apropiado conocimiento del ambiente del sector público en que la EFS opera, y un buen entendimiento del trabajo que requiere realizar.	Elemento 4, ISSAI 40
59	La EFS debe asegurarse que la calidad y los principios éticos de las EFS son los conductores claves de las evaluaciones de desempeño del personal y de cualquier personal contratado para realizar los trabajos para la EFS.	Elemento 4, ISSAI 40
60	Cuando surjan asuntos difíciles o controversiales, la EFS debe asegurarse que los recursos apropiados (como expertos técnicos) son usados para resolver estos asuntos.	Elemento 5, ISSAI 40

Fuente: consolidación a partir del documento "ICAT Auditoría de Desempeño" (Anexo)

Cuadro 7

Requisitos del Nivel 2 relativos a los Procesos Básicos de las EFS

Requisito		Fuente
1	Los resultados del monitoreo del control de calidad deben ser reportados al Titular de la EFS de una manera oportuna para permitirle tomar las debidas acciones.	Elemento 6, ISSAI 40
2	La EFS debe tener procedimientos para tratar las quejas o alegatos respecto a la	Elemento 6,

Requisito		Fuente
	calidad del trabajo desempeñado por la EFS.	ISSAI 40
3	Cuando sea apropiado, la EFS debe considerar comprometerse con otra EFS, u otra entidad según sea conveniente, para realizar una revisión independiente del sistema de control de calidad en general.	Elemento 6, ISSAI 40
4	La EFS debe utilizar normas adecuadas de trabajo y de auditoría y un código de ética, basados en los documentos oficiales de la INTOSAI, de la Federación Internacional de Contadores, u otros cuerpos reconocidos en el establecimiento de normas.	Principio 3, ISSAI 10
5	La legislación debe especificar los requisitos mínimos de los informes de auditoría de la EFS y, donde sea conveniente, los asuntos específicos que deben ser objeto de una opinión formal o certificación de auditoría.	Principio 6, ISSAI 10
6	La EFS deben tener su propio sistema de seguimiento que asegura que las entidades auditadas aborden adecuadamente sus observaciones y recomendaciones, así como las observaciones hechas por el Legislativo, una de sus comisiones, o las del Directorio de la entidad auditada, según corresponda.	Principio 7, ISSAI 10
7	La EFS debe adoptar normas y metodologías que cumplen con los principios fundamentales de Auditoría de la INTOSAI elaborados bajo las ISSAI (Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores).	Principio 3, ISSAI 20
8	Las EFS deben informar a la entidad fiscalizada sobre los criterios que servirán de fundamento a sus opiniones.	Principio 3, ISSAI 20
9	Las EFS deben mantener al órgano fiscalizado informado acerca de los objetivos, metodología y hallazgos de auditoría.	Principio 3, ISSAI 20
10	Los hallazgos de auditoría de la EFS deben estar sujetos a procedimientos de alegaciones y las recomendaciones a debates y respuestas de la entidad fiscalizada.	Principio 3, ISSAI 20 & Elemento 5, ISSAI 40
11	La EFS deben tener eficaces mecanismos de seguimiento y deben informar sobre sus recomendaciones para asegurarse de que las entidades fiscalizadas toman en cuenta adecuadamente sus observaciones y recomendaciones, así como aquellas formuladas por el Legislativo (Duplicación de ISSAI 10 sobre Independencia - Principio 7-).	Principio 3, ISSAI 20
12	Los procedimientos de seguimiento de la EFS deben permitir a la entidad fiscalizada facilitar información sobre las medidas correctivas adoptadas o la	Principio 3, ISSAI 20

Requisito		Fuente
	razón por la cual no se tomaron en cuenta.	
13	La EFS debe implementar un sistema adecuado de garantía de calidad sobre sus actividades de auditoría e informes, y debe someter dicho sistema a una evaluación periódica independiente.	Principio 3, ISSAI 20
14	La EFS debe iniciar y realizar auditorías y publicar los informes relevantes de una manera oportuna.	Principio 8, ISSAI 20
15	La EFS debe cumplir con las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores y debe esmerarse por continuar su aprendizaje recurriendo a la orientación o peritaje de socios externos.	Principio 9, ISSAI 20
16	Para la aceptación y continuación de las relaciones y compromisos específicos con los clientes, la EFS debe establecer sistemas para considerar los riesgos a la calidad que surjan del desempeño del trabajo.	Elemento 3, ISSAI 40
17	La EFS debe asegurarse que la decisión de aceptar/continuar el trabajo a discreción sea aprobado en un nivel adecuado dentro de la EFS y que los riesgos involucrados sean evaluados y manejados.	Elemento 3, ISSAI 40
18	La EFS debe asegurarse de que los procedimientos de manejo de riesgos sean adecuados para mitigar los riesgos de continuar con los compromisos de auditoría y las relaciones con los clientes.	Elemento 3, ISSAI 40
19	La EFS debe asegurarse de que las políticas, procedimientos y herramientas adecuadas, como las metodologías de auditoría, estén en orden para realizar la gama de trabajos que es responsabilidad de la EFS.	Elemento 5, ISSAI 40
20	La EFS debe asegurarse de que las normas aplicables sean seguidas en todos los trabajos realizados y si algún estándar requerido no es seguido, debe asegurarse de que las razones estén apropiadamente documentadas y aprobadas.	Elemento 5, ISSAI 40
21	Las EFS deben asegurarse que cualquier diferencia de opinión en la EFS esté claramente documentada y que se resuelva antes que el reporte sea emitido por la EFS.	Elemento 5, ISSAI 40
22	La EFS debe asegurarse de que los procedimientos de control de calidad adecuados estén en orden (como la supervisión, revisión de responsabilidades y revisión de control de compromisos) para todo el trabajo que se realiza.	Elemento 5, ISSAI 40
23	Donde sea llevado a cabo una revisión de control de calidad, los aspectos surgidos deben ser resueltos satisfactoriamente antes de la emisión del informe.	Elemento 5, ISSAI 40

Requisito	Fuente
24 La EFS debe asegurarse de que los procedimientos estén en orden para autorizar la emisión de los informes.	Elemento 5, ISSAI 40
25 Si la EFS está sujeta a procedimientos específicos de reglas de evidencia, debe asegurarse que dichos procedimientos sean seguidos con consistencia.	Elemento 5, ISSAI 40
26 La EFS debe asegurar que todo el trabajo realizado es documentado oportunamente.	Elemento 5, ISSAI 40
27 La EFS debe asegurarse de que toda la documentación sea propiedad de la EFS, sin importar si el trabajo fue realizado por el personal de la EFS o personal subcontratado.	Elemento 5, ISSAI 40
28 Las EFS deben asegurarse que toda la documentación es retenida por los períodos especificados en las leyes, las regulaciones, normas y directrices profesionales.	Elemento 5, ISSAI 40
29 La EFS debe establecer procedimientos transparentes para tratar con los requisitos de información que sean consistentes con la legislación en su jurisdicción.	Elemento 5, ISSAI 40
30 La EFS debe asegurarse que los sistemas de control de calidad incluyen monitoreo independiente de la gama de controles en la EFS (usando personal que no esté involucrado con la realización del trabajo).	Elemento 6, ISSAI 40
31 Si el trabajo es contratado externamente, la EFS debe buscar confirmación de que las compañías contratadas tienen sistemas efectivos de control de calidad.	Elemento 6, ISSAI 40

Fuente: consolidación a partir del documento "ICAT Auditoría de Desempeño" (Anexo)

Cuadro 8

Requisitos del Nivel 2 relativos a las Relaciones con las Partes Interesadas Externas

Requisito	Fuente
Presentación de Informes	
1 La EFS deben estar obligadas por ley a informar por lo menos una vez al año sobre los resultados de su trabajo de auditoría.	Principio 5, ISSAI 10
2 Los informes financieros de las EFS se deben dar a conocer al público y deben estar sujetos a una auditoría externa independiente o a la revisión parlamentaria.	Principio 6, ISSAI 20

Requisito		Fuente
3	Las EFS deben dar a conocer al público sus conclusiones y las recomendaciones que emanan de las auditorías, a menos que éstas sean consideradas confidenciales conforme a las leyes y reglamentaciones especiales.	Principio 7, ISSAI 20
4	Las EFS deben informar sobre las medidas de seguimiento adoptadas con respecto a sus recomendaciones.	Principio 7, ISSAI 20
5	La EFS (si está constituida como un Tribunal) debe informar sobre las sanciones y castigos impuestos a los responsables o directores de contabilidad.	Principio 7, ISSAI 20
7	Las EFS deben informar públicamente de los resultados de las revisiones entre pares y las evaluaciones externas independientes.	Principio 9, ISSAI 20
Comunicación		
8	La EFS debe tener completa discreción en el cumplimiento de sus responsabilidades, debe cooperar con gobiernos o entidades públicas que luchen para mejorar el uso y el manejo de los fondos públicos.	Principio 3, ISSAI 10
9	Las EFS deben poder aceptar, de forma independiente, solicitudes específicas para investigaciones o auditorías por parte del Legislativo, o como parte de una de sus comisiones o del gobierno.	Principio 6, ISSAI 10
10	Las EFS deben presentar sus informes al Legislativo, a una de sus comisiones, o al directorio de la entidad auditada, según corresponda, para la revisión y al seguimiento de recomendaciones específicas sobre adopción de acciones correctivas. Las EFS deben remitir sus informes de seguimiento al Poder Legislativo, una de sus comisiones, o al directorio de la entidad auditada, según corresponda, para su consideración y para que adopten las medidas pertinentes; incluso cuando las EFS tienen su propio poder legal para el seguimiento y aplicación de sanciones.	Principio 7, ISSAI 10
11	La EFS debe hacer público: (1) su mandato, su misión, su organización, su estrategia y sus relaciones con las diferentes partes interesadas, incluyendo a los órganos legislativos y las autoridades del poder ejecutivo; (2) las condiciones para el nombramiento, la reelección, la jubilación o el cese del Titular de la EFS y de los miembros de las instituciones colegiadas.	Principio 2, ISSAI 20
12	La EFS debe comunicar: (1) normas y metodologías adoptadas y como cumple con ellas. (2) el alcance de las actividades de auditoría que emprenden en el ámbito de su competencia, sobre la base de la evaluación de riesgos y como resultado de los procesos de planificación.	Principio 3, ISSAI 20

Requisito		Fuente
13	La EFS debe dar seguimiento a su imagen pública, resultados e impacto a través de retroalimentación externa.	Principio 6, ISSAI 20
14	La EFS debe mantener estrechas relaciones con los comités parlamentarios competentes con el fin de ayudarlos a comprender mejor los informes de auditoría y las conclusiones, y a tomar las medidas adecuadas.	Principio 7, ISSAI 20
15	La EFS debe comunicarse abiertamente con los medios de comunicación u otros medios interesados en sus operaciones y resultados de auditoría y es visible en el ámbito público.	Principio 8, ISSAI 20
16	La EFS debe alimentar al interés público y académico en sus conclusiones más importantes	Principio 8, ISSAI 20
17	Los resúmenes de los informes de auditoría y de los juicios de la corte deben estar disponibles en uno de los idiomas oficiales de la INTOSAI, además del idioma del país.	Principio 8, ISSAI 20
18	Los informes de la EFS deben ser ampliamente accesibles y comprensibles a todo el público a través de diversos medios de comunicación (por ejemplo, resúmenes, gráficos, presentaciones en video, comunicados de prensa).	Principio 8, ISSAI 20

Fuente: consolidación a partir del documento “ICAT Auditoría de Desempeño” (Anexo)

Como cierre de este punto, deber tenerse presente que si bien los requisitos relativos al Nivel 2 poseen un carácter más institucional, las carencias identificadas se “arrastrarán” a los niveles posteriores, vinculados con aspectos operativos propios de los distintos tipos de auditoría, incluida la PA en la que se focaliza este trabajo. Por ejemplo, la inexistencia de normativa relativa a la ética del auditor (ISSAI 30), o al control de calidad (ISSAI 40), probablemente implique que dichos aspectos no sean abarcados en el marco de la ejecución de las auditorías.

6- ¿Cuáles son las normas ISSAI con las que se debería ser consistente al referir al Nivel 3?

Como se ha mencionado, la normativa de INTOSAI específicamente relacionada con el Nivel 3 de la PA (Principios Fundamentales de Auditoría) es la ISSAI 300, mientras que el Nivel 4 (Directrices de la PA) se vincula fundamentalmente con la ISSAI 3000-3100. No obstante, este es un criterio general que tiene sus excepciones.

Para su mejor comprensión en relación al proceso de auditoría, los requisitos definidos por INTOSAI se agrupan, primero en relación a *Aspectos Generales de la EFS y del Auditor* como ser el Mandato, Principios Generales, Materialidad, Escepticismo y Juicio Profesional (Cuadro 9), luego en función de las *Fases del Proceso de Auditoría*, de Planificación, Ejecución, Informe y Seguimiento (Cuadros 10 a 12), y

por último los *Procesos Transversales a la auditoría, de Control y Aseguramiento de Calidad* (Cuadro 13). En total son 108 requisitos agrupados en las dimensiones citadas.

Cuadro 9

Requisitos de Nivel 3 relativos a Aspectos Generales de la EFS y del Auditor (Mandato, Principios Generales, Materialidad, Escepticismo y Juicio Profesional)

Requisito	Fuente	
Mandato		
1	<i>La EFS debe comunicar una visión clara del propósito para la auditoría de desempeño y de los resultados que se desean alcanzar.</i>	ISSAI 3100/Apéndice, 3.3.1
2	<i>La EFS debe obtener un mandato legal adecuado que se compone de los siguientes criterios:</i> a) un mandato para llevar a cabo la auditoría de desempeño en la economía, la eficiencia y la efectividad de los programas de gobierno y entidades; b) libertad para colocar los resultados de la auditoría en el dominio público; c) acceso a toda la información necesaria para llevar a cabo la auditoría; y d) libertad para decidir a quién reclutar.	ISSAI 3100/Apéndice. 3.3.2, 3.3
3	<i>La EFS debe ser libre de decidir, dentro de su mandato, cuándo y cómo auditar y no deberá ser condicionada para publicar sus conclusiones.</i>	ISSAI 300/12, ISSAI 3000/1.2
Principios generales		
4	<i>El auditor debe identificar explícitamente los elementos de cada auditoría.</i>	ISSAI 100/25, 26, 27; ISSAI 300/15, 19, 25, 27
5	<i>El auditor debe comunicar el nivel de seguridad proporcionado de manera transparente.</i>	ISSAI 300/22
6	<i>El auditor debe describir específicamente cómo los hallazgos han llevado a las conclusiones.</i>	ISSAI 300/23
7	<i>El auditor debe fijar un objetivo de auditoría claramente definido que se relacione con los principios de economía, eficiencia y efectividad.</i>	ISSAI 300/25
8	<i>El auditor debe elegir un abordaje orientado a resultado, problema o sistema o una combinación de éstos, para facilitar la solidez del diseño de auditoría.</i>	ISSAI 300/26, 29; ISSAI 3000/1.8, Apéndice 7
9	<i>El auditor debe establecer criterios adecuados, que corresponden a las preguntas de auditoría y están relacionados con los principios de economía, eficiencia y efectividad.</i>	ISSAI 300/27
10	<i>El auditor debe examinar los criterios con las entidades auditadas.</i>	ISSAI 300/27
11	<i>El auditor debe administrar activamente el riesgo de la auditoría.</i>	ISSAI 300/28

Requisito		Fuente
12	<i>La EFS debe supervisar los nuevos hallazgos y adquirir nuevos conocimientos, para mantenerse al corriente de los progresos y los enfoques innovadores de la auditoría de desempeño.</i>	ISSAI 3000/Apéndice 1, 3.7
13	<i>La EFS debe gestionar las expectativas de la legislatura cuidadosamente en el caso de la auditoría de desempeño.</i>	ISSAI 3100/Apéndice, 3.3
14	<i>La EFS debe garantizar que las autoridades gubernamentales se hagan conscientes de los procedimientos relacionados con la auditoría de desempeño y de que entiendan los requisitos clave de la auditoría de desempeño.</i>	ISSAI 3100/Apéndice, 3.3
15	<i>La EFS debe:</i> <i>a) identificar a sus partes interesadas;</i> <i>b) desarrollar los procedimientos para la comunicación con los medios, la entidad auditada y otras partes interesadas;</i> <i>c) establecer comunicaciones de dos vías efectivas con ellos.</i>	ISSAI 3100/Apéndice, 3.3
16	<i>La EFS debe asegurarse que todos los auditores posean un dominio profesional adecuado para realizar sus tareas.</i>	ISSAI 3000/2.2
17	<i>La EFS debe asegurarse de que una auditoría de desempeño conducida de acuerdo con las normas de auditoría aplicables examine la calidad de la información proporcionada.</i>	ISSAI 3000/2.3, Apéndice 3/2.3
18	<i>Antes de usar expertos, la EFS debe garantizar que el experto:</i> <i>a) cuenta con la competencia necesaria para los propósitos de la auditoría.</i> <i>b) es independiente de la actividad/programa.</i> <i>c) está informado sobre las condiciones y la ética necesaria.</i>	ISSAI 3000/2.3 y ISSAI 3100/38a, 38b
19	<i>La EFS debe asegurarse de que la auditoría de desempeño sea un esfuerzo de equipo con un líder de equipo seleccionado.</i>	ISSAI 3000/2.2, 3.3.3
20	<i>La EFS debe asegurarse de que, en conjunto, el equipo de auditoría tenga la competencia profesional necesaria para realizar la auditoría.</i>	ISSAI 300/30; ISSAI 3100/19
21	<i>El auditor debe tener un sólido conocimiento de las organizaciones gubernamentales, programas y funciones.</i>	ISSAI 300/30
22	<i>La EFS debe asegurarse de que las auditorías se realicen con el debido cuidado.</i>	ISSAI 3100/19
23	<i>El auditor debe presentar la documentación que confirma la veracidad de los hechos.</i>	ISSAI 300/34, ISSAI 3000/5.2
24	<i>El auditor debe presentar la documentación que garantiza que el informe presenta un examen objetivo, imparcial y acabado de la cuestión u objeto auditado.</i>	ISSAI 300/34
Materialidad		
25	<i>El auditor debe considerar la materialidad en todas las etapas del proceso de auditoría.</i>	ISSAI 300/33
26	<i>El auditor debe determinar la materialidad del objeto de auditoría teniendo en cuenta la magnitud de sus impactos (significativos o mínimos).</i>	ISSAI 300/33; ISSAI 3100/11

Requisito	Fuente
27 <i>El auditor debe considerar los aspectos no sólo financieros sino también los sociales y políticos del tema, con el objetivo de ofrecer el mayor valor agregado posible.</i>	ISSAI 300/33
<i>El escepticismo y juicio profesional</i>	
28 <i>El auditor debe ejercer un escepticismo profesional pero también ser receptivo y dispuesto a innovar.</i>	ISSAI 300/31

Fuente: consolidación a partir del documento “ICAT Auditoría de Desempeño” (Capítulo 2).

Cuadro 10

Requisitos de Nivel 3 de la Fase de Planificación de la Auditoría de Desempeño

Requisito	Fuente
<i>Requisitos en la Selección de Tópicos</i>	
1 <i>El auditor debe elegir los temas de la auditoría a través del proceso de planificación estratégica de la EFS analizando los temas potenciales y llevar a cabo investigaciones para identificar los riesgos y problemas</i>	ISSAI 300/36; ISSAI 3000/3.2
2 <i>El auditor debe tomar en cuenta la perspectiva del ciudadano que se relaciona con el desempeño de la entidad auditada al seleccionar los temas de la auditoría de desempeño</i>	ISSAI 3100/10
3 <i>La EFS debe seleccionar los tópicos que maximizan el impacto esperado de la auditoría, teniendo en cuenta las capacidades de la auditoría</i>	ISSAI 300/36; ISSAI 3100/11
4 <i>La EFS debe seleccionar los temas de la auditoría de desempeño con base en el problema y/o evaluación de riesgos enfocados en los resultados obtenidos por medio de la aplicación de políticas públicas aparte de auditorías llevadas a cabo bajo el mandato legal a solicitud del Parlamento u otra entidad facultada</i>	ISSAI 3100/11
<i>Requisitos de Diseño de la Auditoría</i>	
5 <i>El auditor debe planear la auditoría de manera que contribuya a una auditoría de alta calidad que se llevará a cabo de una manera económica, eficiente, eficaz y oportuna y de conformidad con los principios de la buena gestión del proyecto</i>	ISSAI 300/37; ISSAI 3000/2.2).
6 <i>El auditor debe hacer el trabajo de búsqueda de información que permita conocer el objeto de auditoría, testeando varios diseños de auditoría y</i>	ISSAI 3100/16

Requisito		Fuente
	<i>verificando si los datos necesarios están disponibles</i>	
7	<i>El auditor debe tener una comprensión completa de las medidas gubernamentales que son el objeto de auditoría, así como las causas de antecedentes pertinentes y los posibles impactos</i>	<i>ISSAI 3000/ Apéndice 1, 5.2; ISSAI 3000/ Apéndice 3, 3.8 e ISSAI 3000/3.3.2).</i>
8	<p><i>El auditor debe, antes de comenzar el estudio principal, definir los objetivos de la auditoría, el alcance y la metodología para alcanzar los objetivos. Esto podría hacerse en la forma de un estudio previo. Cuando se realice un estudio previo este debe:</i></p> <p><i>a) establecer si existen las condiciones para llevar a cabo la auditoría</i></p> <p><i>b) proporcionar conocimientos básicos y la información necesaria para entender a la entidad, programa o función</i></p> <p><i>c) desarrollarse en un período bastante corto</i></p>	<i>ISSAI 3000/3.3</i>
9	<i>El auditor debe considerar conjuntamente los objetivos y alcance, que están relacionados entre sí</i>	<i>ISSAI 3000/3.3</i>
10	<i>El auditor deberá describir un alcance que defina claramente el ámbito, duración y naturaleza de la auditoría a realizarse</i>	<i>ISSAI 3100/14</i>
11	<p><i>El auditor debe incluir los siguientes elementos en los documentos de planificación:</i></p> <p><i>a) los antecedentes y la información sobre las entidades auditadas, a fin de permitir una evaluación del problema y del riesgo, las posibles fuentes de evidencia, la auditabilidad y la importancia del área considerada para la auditoría;</i></p> <p><i>b) el objetivo de la auditoría, alcance, preguntas o hipótesis, criterios y periodo a ser cubiertos por la auditoría;</i></p> <p><i>c) la metodología (marco, la perspectiva y la estructura analítica que serán adoptadas y el proceso que se seguirá para llegar a las conclusiones, incluidas las técnicas para la recopilación de evidencias y el análisis de la realización de la auditoría);</i></p> <p><i>d) las actividades necesarias, los requisitos de la contratación de personal y de habilidades (incluyendo la independencia del equipo de auditoría, recursos humanos y la posible experiencia externa);</i></p>	<i>ISSAI 300/34, 37; ISSAI 3100/12 e ISSAI 3000/3.3</i>

Requisito	Fuente
<p><i>e) el costo estimado de la auditoría, los plazos, objetivos del proyecto y los principales puntos de control.</i></p>	
<p>12 <i>Después de haber formulado la pregunta de auditoría general 17, el auditor debe dividirla en sub-preguntas específicas y comprobables 18 para ser contestadas por el estudio</i></p>	<p>ISSAI 3000/Apéndice 1, 2</p>
<p>13 <i>Cuando las leyes, normas y otros requisitos de cumplimiento por la entidad auditada tienen el potencial para impactar de manera significativa en las preguntas de auditoría, el auditor debe diseñar la auditoría para abordar esos temas</i></p>	<p>ISSAI 3100/14</p>
<p>14 <i>El auditor debe utilizar criterios que sean relevantes, comprensibles para los usuarios, completos, fiables, razonables, alcanzables y objetivos en el contexto del objeto y los objetivos de la auditoría</i></p>	<p>ISSAI 300/27; ISSAI 3100/13 e ISSAI 3000/3.3.2</p>
<p>15 <i>El auditor debe ser transparente en cuanto a las fuentes que se utilizan para identificar los criterios</i></p>	<p>ISSAI 300/27; ISSAI 3100/13</p>
<p>16 <i>Cuando la entidad auditada esté en desacuerdo con los criterios de auditoría, el auditor debe medir los hechos y argumentos presentados por la entidad auditada contra otros hechos y argumentos relevantes</i></p>	<p>ISSAI 3000/Apéndice 2</p>
<p>17 <i>La auditoría debe elegir los métodos que mejor permitan la recolección eficiente y eficaz de datos de la auditoría</i></p>	<p>ISSAI 300/37; ISSAI 3100/17; ISSAI 3000/Apéndice 3, 5</p>
<p>18 <i>El auditor debe establecer la naturaleza, ubicación y disponibilidad de la información en el inicio de una auditoría de desempeño para que esta pueda ser examinada teniendo en cuenta la relación costo beneficio</i></p>	<p>ISSAI 3000/Apéndice 1, 5.1</p>
<p>19 <i>El auditor emitirá un juicio profesional respecto a si el muestreo es una forma adecuada de obtener una parte necesaria de la evidencia de auditoría. Si se utiliza el muestreo, entonces, los siguientes factores deben considerarse:</i></p> <p><i>a) el universo esté definido de manera exacta;</i></p> <p><i>b) la muestra esté diseñada claramente para lograr el objetivo de la auditoría;</i></p> <p><i>c) el tamaño de la muestra esté determinado;</i></p>	<p>ISSAI 300/37; ISSAI 3000/Apéndice 1, 4.3</p>

Requisito	Fuente
d) la muestra sea representativa del universo a la que pertenece; e) se evalúen y documenten los resultados.	
20 <i>El auditor debe indicar, en el procedimiento de la auditoría, la naturaleza, el origen y los medios para la recolección de evidencia para concluir sobre los objetivos y responder a las preguntas de la auditoría</i>	ISSAI 3100/16; ISSAI 3000/5.3; ISSAI 3000/Apéndice 3, 1.2
21 <i>El auditor debe notificar a las entidades auditadas de los aspectos clave de la auditoría, incluyendo el objetivo de la auditoría, las preguntas, los criterios, el alcance y los métodos antes del inicio de la fase de recolección de datos o después de la finalización de la planificación de la auditoría</i>	ISSAI 3100/18; ISSAI 3000/4.1; ISSAI 3000/Apéndice 4
22 <i>El auditor debe evaluar el riesgo de fraude</i>	ISSAI 300/37
23 <i>El auditor debe determinar si las entidades involucradas han tomado las medidas adecuadas para hacer frente a las recomendaciones de auditorías anteriores o de otros exámenes que son de relevancia para los objetivos de la auditoría</i>	ISSAI 300/37
24 <i>El auditor debe buscar el contacto con las partes interesadas, incluyendo a científicos y otros expertos en el campo, con el fin de aumentar los conocimientos adecuados en relación con, por ejemplo, las mejores prácticas</i>	ISSAI 300/37; ISSAI 3000/2.2, 2.3, 3.3; ISSAI 3100/2.4.2, Apéndice 1/3.3

Fuente: consolidación a partir del documento “ICAT Auditoría de Desempeño” (Capítulo 3).

Cuadro 11

Requisitos de Nivel 3 de la Fase de Ejecución de la Auditoría de Desempeño

Requisito	Fuente
1 <i>El auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada (válida, confiable y relevante) para determinar los hallazgos, llegar a conclusiones en</i>	ISSAI 300/38, ISSAI 3000/4.2, 4.3,

Requisito	Fuente
<i>respuesta a los objetivos de la auditoría y preguntas y formular recomendaciones</i>	5.2, 5.3, ISSAI 3000/Apéndice 3/1, 1.2, 2, 2.1, 2.2, 3.9, ISSAI 3100/20, 21
2 <i>El auditor debe colocar todos los hallazgos y las conclusiones de la auditoría en su contexto, y considerar todos los argumentos pertinentes, ventajas y desventajas y los diferentes puntos de vista antes de sacar conclusiones</i>	ISSAI 300/38
3 <i>El auditor debe ejercer el juicio profesional para llegar a una conclusión</i>	ISSAI 300/38
4 <i>El auditor debe usar el poder de acceder a la información con tacto y con el debido respeto a las responsabilidades operacionales en curso</i>	ISSAI 3000/Apéndice 4
5 <i>El auditor debe obtener una lista de los archivos de los sistemas de registro de la entidad auditada al recolectar la evidencia</i>	ISSAI 3000/Apéndice 3/3.4, 3.5
6 <i>El auditor debe analizar la política y la legislación contra los antecedentes que llevaron a su promulgación y cambios</i>	ISSAI 3000/Apéndice 3/3.1
7 <i>El auditor debe hacer evaluaciones detalladas de la necesidad de información, tanto antes como durante la auditoría para evitar quedar atrapados en los detalles y/o en una avalancha de datos</i>	ISSAI 3000/4.4; ISSAI 3000/Apéndice 3/2.3, 3
8 <i>Cuando se utilicen entrevistas, el auditor debe:</i> <i>a) entrevistar a personas con diferentes posiciones, perspectivas y puntos de vista;</i> <i>b) compilar los resultados de las entrevistas y documentarlos de una manera que facilite el análisis y el control de calidad.</i>	ISSAI 3000/Apéndice 1, 5.4
9 <i>El auditor debe, al analizar la información:</i> <i>a) Primeramente revisar los objetivos de la auditoría y la pregunta de la misma;</i> <i>b) Poner la información en perspectiva, al comparar los hallazgos con el criterio de la auditoría o contra lo que generalmente se espera.</i>	ISSAI 3000/Apéndice 1, 6

Requisito		Fuente
10	<i>La EFS se debe encargar de que el trabajo encomendado al auditor se dirija, supervise y revise con el debido cuidado</i>	ISSAI 300/38; ISSAI 3000/2.3, 4.4; ISSAI 3000/Apéndice 4; ISSAI 3100/2.5, 19, 38
11	<i>El auditor no debe involucrarse en la implementación de cambios en la entidad auditada</i>	ISSAI 3000/4.4

Fuente: consolidación a partir del documento “ICAT Auditoría de Desempeño” (Capítulo 4).

Cuadro 12

Requisitos de Nivel 3 de la Fase de Informe de la Auditoría de Desempeño

Requisito		Fuente
1	<i>La EFS debe, antes de la publicación de un informe de auditoría de desempeño, dar a la entidad(es) auditada(s) la oportunidad de examinar su contenido y comentar sobre los hallazgos, conclusiones y recomendaciones, a menos que esté prohibido por las leyes o reglamentos</i>	ISSAI 3000/4.5, 5.3; ISSAI 3100/34
2	<i>Cuando las respuestas de la entidad auditada proporcionan nueva información, esta se debe evaluar y elaborar el informe definitivo, considerando las normas que refieren a la evidencia</i>	ISSAI 3000/4.5
3	<i>El auditor debe asegurarse de que la información proporcionada es relevante para el tema, la pregunta de auditoría o el problema estudiado</i>	ISSAI 3000/5.3
4	<i>El auditor debe poner los hallazgos de la auditoría en perspectiva y garantizar la congruencia entre los objetivos de la auditoría, las preguntas, los hallazgos y las conclusiones</i>	ISSAI 300/39, ISSAI 3000/5.2 e ISSAI 3100/30
5	<i>El auditor debe proveer información accesible y actualizada</i>	ISSAI 3000/5.3
6	<i>El auditor debe presentar informes de auditoría:</i>	(ISSAI 300/39; ISSAI 3000/5.2, 5.3; ISSAI

Requisito	Fuente
<ul style="list-style-type: none"> a) integrales; b) convincentes; c) oportunos; d) amistosos al lector; e) objetivos. 	3100/31
<p>7 <i>El auditor debe proporcionar informes de auditoría que sean claros y concisos tanto como el objeto de auditoría lo permita, precisos, expresados en lenguaje no ambiguo, no sugestivos, constructivos y que contribuyan a un mejor conocimiento</i></p>	ISSAI 300/39; ISSAI 3000/5.2, 5.3; ISSAI 3100/31
<p>8 <i>El auditor debe referir en el informe todos los casos importantes de incumplimiento y de abuso que se encontraron durante o en relación con la auditoría</i></p>	ISSAI 3000/3.3.3, 5.2; ISSAI 3100/33
<p>9 <i>El auditor debe referir la fuente y la calidad de los datos en el informe, especialmente cuando contenga estimaciones</i></p>	ISSAI 3000/Apéndice 3/2.3, 5; ISSAI 3100/22
<p>10 <i>El auditor debe distinguir claramente en el informe los hechos, hallazgos de auditoría y conclusiones</i></p>	ISSAI 3100/31, ISSAI 3000/5.2
<p>11 <i>El auditor debe incluir en el informe de auditoría la información sobre:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> a) <i>Los objetivos de auditoría;</i> b) <i>Las preguntas de auditoría y las respuestas a esas preguntas;</i> c) <i>El alcance;</i> d) <i>Los criterios;</i> e) <i>La metodología;</i> f) <i>Las fuentes de información;</i> g) <i>Las limitaciones sobre los datos utilizados;</i> h) <i>Los hallazgos de auditoría, conclusiones y recomendaciones.</i> 	ISSAI 300/19, 27, 39; ISSAI 3000/5.2; ISSAI 3100/28, 30

Requisito		Fuente
12	<i>El auditor debe asegurarse de que los hallazgos concluyan claramente sobre la pregunta de la auditoría o expliquen por qué esto no fue posible</i>	ISSAI 3100/30
13	<i>El auditor debe explicar en el informe por qué y cómo los problemas mencionados en los hallazgos obstaculizan el desempeño con el fin de alentar a la entidad auditada o al usuario del informe para iniciar la acción correctiva</i>	ISSAI 300/39, ISSAI 3000/4.3
14	<i>Si es relevante y permitido por el mandato de la EFS, el auditor debe formular recomendaciones constructivas que puedan contribuir de manera significativa al abordar las debilidades o problemas identificados</i>	ISSAI 300/40, ISSAI 3000/5.2, ISSAI 3100/32
15	<i>El auditor debe expresar las recomendaciones de tal manera que se evite decir cosas obvias, que no sean un simple cambio de redacción de las conclusiones y que no se inmiscuyan en las responsabilidades propias de la administración</i>	ISSAI 300/40
16	<i>El auditor debe proporcionar recomendaciones que se refieran claramente a quién y para qué se dirige, quien es responsable de tomar cualquier iniciativa que contribuya a un mejor desempeño</i>	ISSAI 300/25, 40; ISSAI 3000/5.3; ISSAI 3100/32
Comunicando los informes y hallazgos de la auditoría		
17	<i>En la primera oportunidad el auditor debe establecer la cooperación e interacción abierta y un ambiente de confianza con la entidad auditada</i>	ISSAI 3000/ 4.4
18	<i>El auditor debe mantener buenas relaciones profesionales con la entidad auditada, expertos y demás partes involucradas, promover un libre y franco flujo de información siempre que los requisitos de confidencialidad lo permitan y llevar a cabo discusiones en un clima de mutuo respeto y entendimiento del papel respectivo y de las responsabilidades de cada parte interesada</i>	ISSAI 300/29, ISSAI 3100/25; ISSAI 3000/2.2, Apéndice 4
19	<i>El auditor debe ser receptivo a puntos de vista y argumentos alternativos y buscar información de diferentes fuentes y partes interesadas</i>	(ISSAI 3100/22; ISSAI 3000/ 4.2, 4.4

Requisito		Fuente
20	<i>El auditor debe, en caso de conflictos con la entidad auditada, ventilar opiniones contradictorias con el fin de hacer que el panorama final sea lo más verdadero e imparcial posible</i>	ISSAI 3000/4.4
21	<i>El auditor no debe comunicar la información obtenida en el curso del trabajo de auditoría a terceros, ni por escrito ni oralmente, salvo cuando ello sea necesario para cumplir las obligaciones legales u otra responsabilidades prescritas de la EFS en cuestión</i>	ISSAI 3100/26
22	<i>El auditor debe comunicar en el momento oportuno los hallazgos importantes encontrados durante una auditoría a aquellos encargados de la gestión pública</i>	ISSAI 3100/25
23	<i>El auditor debe reportar cualquier irregularidad financiera a las autoridades competentes durante el trabajo de auditoría, si hubiere</i>	ISSAI 3100/26
24	<i>La EFS no debe verse obligada a retener los hallazgos y debe estar dentro de su mandato legal la libertad para decidir qué publicar y cómo</i>	ISSAI 3000/5.3
25	<i>La EFS debe hacer sus informes ampliamente accesibles de acuerdo con su mandato</i>	ISSAI 300/41, ISSAI 3100/35, ISSAI 3000/5.4
Documentación de los papeles de trabajo		
26	<p><i>El auditor debe documentar la auditoría de acuerdo con las circunstancias particulares de la misma. Los papeles de trabajo deberán contener:</i></p> <p><i>a) Detalles de la planificación de la auditoría;</i></p> <p><i>b) Resultados del trabajo de campo;</i></p> <p><i>c) La evidencia de auditoría que respalde todos los hallazgos, conclusiones y recomendaciones.</i></p>	ISSAI 3100/23, 24; ISSAI 3000/4.2, Apéndice 3/3.9 y 4
27	<i>El auditor debe examinar el descargo/comentario recibido y registrarlo en los papeles de trabajo para que cualquier cambio o razones para no hacer cambios esté documentado</i>	ISSAI 300/34, ISSAI 3100/34; ISSAI 3000/4.5

Requisito	Fuente	
	<i>en el informe de auditoría</i>	
28	<i>El auditor debe referenciar y archivar los papeles de trabajo para facilitar el control y la revisión posterior</i>	ISSAI 3000/4.2
29	<i>El auditor debe mantener la confidencialidad y custodia de los papeles de trabajo</i>	ISSAI 3000/Apéndice 3, 4
30	<i>El auditor debe conservar los papeles de trabajo por un período suficiente para satisfacer las necesidades de los requisitos profesionales y legales de la retención de registros</i>	ISSAI 3000, Apéndice 3, 4

Fuente: consolidación a partir del documento “ICAT Auditoría de Desempeño” (Capítulo 5).

Cuadro 13

Requisitos de Nivel 3 del Control y Aseguramiento de Calidad de la Auditoría de Desempeño²¹

Requisito	Fuente	
Conceptos básicos sobre el control y aseguramiento de calidad²²		
1²³	<i>La EFS debe respaldar los sistemas de control y aseguramiento de la calidad que deben ser:</i> <i>a) Adecuados;</i> <i>b) Flexibles;</i> <i>c) Poco sofisticados.</i>	ISSAI 300/32, SSAI 3000/Apéndice 4
2	<i>El auditor debe aplicar procedimientos para salvaguardar la calidad y garantizar que se cumplan los requisitos aplicables.</i>	ISSAI 300/32; ISSAI 3000/3.3.3, Apéndice 4;

²¹ No se consideran los requisitos relativos al Seguimiento, por no ser esta una fase contemplada en la normativa local.

²² De acuerdo con las ISSAI 3000 (Apéndice 4), el “Control y aseguramiento de la calidad se refiere a las políticas, sistemas y procedimientos establecidos por parte de las EFS para mantener un alto nivel de actividad de la auditoría. Se refiere a los requisitos aplicables al desarrollo cotidiano de las tareas de auditoría. También refiere a las revisiones hechas para evaluar el sistema de aseguramiento y control de la calidad o a los proyectos de auditoría ejecutados (ISSAI 3000/Apéndice 4).”.

Entre sus elementos se incluyen: 1) Responsabilidades de liderazgo para la calidad; 2) Requisitos éticos relevantes; 3) Aceptación y continuidad de las relaciones con los auditores y trabajos específicos; 4) Recursos humanos; 5) Desempeño del trabajo; 6) Seguimiento.

Esta actividad se aplica tanto a la planificación de la auditoría, como a los trabajos en curso y a la auditoría finalizada. (extracto del documento “ICAT Auditoría de Desempeño” (Capítulo 6).

²³ La versión original del listado de requisitos estaba antecedida por los cinco requisitos relativos a la fase de Seguimiento, que aquí no se considera. De ahí que la numeración entre esa fuente y este cuadro no coincida.

Requisito	Fuente
<p><i>El auditor debe proporcionar informes que:</i></p> <p>a) <i>sean apropiados;</i></p> <p>b) <i>sean equilibrados y objetivos;</i></p> <p>c) <i>agreguen valor;</i></p> <p>d) <i>respondan a las preguntas de auditoría;</i></p> <p>e) <i>incluyan puntos de vista importantes.</i></p>	ISSAI 3100/30
<p>3 <i>La EFS debe incluir el apoyo a los equipos de la auditoría como parte de la gestión de calidad</i></p>	ISSAI 300/32, ISSAI 3000/Apéndice 4
<p>4 <i>Si hay una diferencia de opinión entre los supervisores y el equipo de auditoría, la EFS debe tomar las medidas apropiadas para garantizar que se otorgue la suficiente consideración a la perspectiva del equipo de auditoría y que la política de la EFS sea consistente</i></p>	ISSAI 300/32
<p>5 <i>La EFS debe definir claramente lo que constituye un informe de alta calidad</i></p>	ISSAI 300/32
<p>6 <i>La EFS debe establecer sistemas para confirmar que los procesos integrales de aseguramiento y control de la calidad garantizan mejoras en la calidad y evitan la repetición de debilidades</i></p>	ISSAI 3000/Apéndice 4
<p>7 <i>La EFS debe comunicar las políticas y procedimientos de aseguramiento de la calidad en general a su personal de una manera que ofrezca seguridad suficiente de que se entiendan</i></p>	ISSAI 3000/Apéndice 4
<p>8 <i>La EFS debe establecer un sistema de control de calidad que incorpore los procesos de supervisión de la calidad</i></p>	ISSAI 3000/2.3, Apéndice 4; ISSAI 3100/2.5, 38
<p>9 <i>La EFS debe establecer un sistema de control de calidad que incorpore la calidad externa y las revisiones entre pares</i></p>	ISSAI 3000/3.3.3, Apéndice 4; ISSAI 3100/2.5, 38

Requisito		Fuente
10	<i>La EFS debe tener procedimientos de aseguramiento de la calidad que incorporen objetivos relacionados a la integridad²⁴</i>	ISSAI 3000/Apéndice 4
11	<i>La EFS debe tener procedimientos de aseguramiento de la calidad que incorporen la evaluación de la entidad auditada</i>	ISSAI 3000/Apéndice 4
12	<i>La EFS debe tener procedimientos de aseguramiento de la calidad que incorporen la asignación de responsabilidades administrativas y técnicas</i>	ISSAI 3000/Apéndice 4
13	<i>El auditor debe informar, por lo menos una vez al año, los resultados del programa de revisión del aseguramiento de la calidad a la alta dirección de la EFS</i>	ISSAI 3000/Apéndice 4
14	<i>El auditor debe informar a la alta dirección de la EFS sobre el avance de la auditoría, con recomendaciones de medidas correctivas (“a fin de mitigar los riesgos”) si es necesario</i>	ISSAI 3000/Apéndice 4
15	<i>El auditor debe monitorear el avance contra el presupuesto y el cronograma de la auditoría</i>	ISSAI 3000/3.3.3, Apéndice 4
16	<i>Al llevar a cabo el aseguramiento y control de la calidad, el auditor debe revisar si se consideraron factores como la calidad, los recursos y el tiempo en la planificación de la auditoría</i>	ISSAI 3000/Apéndice 4

Fuente: consolidación a partir del documento “ICAT Auditoría de Desempeño” (Capítulo 5).

²⁴ Se entiende por “integridad” que los auditores deben: “1) cumplir con altos estándares de comportamiento (por ejemplo, honestidad y franqueza) durante su trabajo y en sus relaciones con el personal de las entidades auditadas; 2) estar por encima de la sospecha y la reprobación; 3) observar tanto la forma como el espíritu de las normas de auditoría y éticas, 4) observar los principios de independencia y objetividad; 5) mantener normas de conducta profesional irreprochables; 6) tomar decisiones con el interés público en mente” y 7) aplicar absoluta honestidad en la realización de su trabajo y en el manejo de los recursos de la EFS. La integridad puede medirse en términos de lo que es correcto e imparcial. (ISSAI 30/12, 13).” (ICAT Auditoría de Desempeño; Capítulo 6; p108).

7- Conclusión

La AGP ha evolucionado en sus funciones y objetivos. Esta actitud proactiva ha permitido una mayor presencia en la gestión provincial, a la vez que un rol más diversificado e informes de un mayor valor agregado. Hoy, en las vísperas de los 15 años de sancionada su normativa operativa fundamental (Resolución N° 61/01), se entiende que están dadas las condiciones para su actualización, siempre que esta permita agregar valor, incrementar la calidad, credibilidad y profesionalismo (de la auditoría y de la EFS), a la vez que una mayor consistencia con la normativa de INTOSAI, entidad rectora en la materia.

En términos de oportunidad debe subrayarse que esta pretensión coincide con la iniciativa de INTOSAI – implementada por la IDI, con la colaboración del *Professional Standards Committee* de INTOSAI y OLACEFS -, de llevar la normativa a las EFS mediante su agrupación en niveles y contrastación de consistencia y eventualmente cumplimiento. En particular se nutre del documento “*ICAT Performance Audit: A Mapping Tool for ISSAI Implementation*”.

Considerando el carácter reciente en la implementación de las auditorías de desempeño (performance audit), y la relativamente escasa normativa de origen local en la materia, se decidió hacer énfasis en dicho producto de auditoría.

Con ese objetivo y a pesar de que – como se ha dicho - las ISSAI no resultan necesariamente vinculantes para las EFS, se han expuesto los 231 requisitos relativos a los Niveles de INTOSAI 2 y 3, el primero mayormente vinculado con aspectos institucionales y condiciones necesarias para el desarrollo de la actividad de la EFS (como la independencia, la transparencia, la rendición de cuentas, la ética y el control de calidad), y el segundo con la implementación de la auditoría de desempeño.

Si bien no todos estos requisitos son necesariamente aplicables al caso de la AGP, se espera que a partir del contraste de la normativa y de la práctica vigentes con la normativa referida, pueda construirse una opinión acerca de cuál es su grado de consistencia con los Niveles de INTOSAI, y en particular para el caso de la auditoría de desempeño. Este es el desafío propuesto a 15 de la sanción de las “Normas Generales y Particulares de Auditoría Externa”.

Bibliografía:

- Constitución de la Provincia de Salta
- Ley N° 7.103 de la Provincia de Salta “*Sistema, Función y Principios de Control No Jurisdiccional de la Gestión de la Hacienda Pública*”,
- Resolución Bicameral N° 01/02 de la AGP - *Reglamento del Personal y Manual de Misiones y Funciones*
- IDI – INTOSAI - *ICAT Performance Audit: A Mapping Tool for ISSAI Implementation*
- ISSAI 1 – *La Declaración de Lima*
- ISSAI 10 – *Declaración de México sobre Independencia de las EFS*
- ISSAI 11 – *Pautas Básica y Buenas Prácticas de la INTOSAI relacionadas con la Independencia de las EFS*
- ISSAI 12 – *El Valor y Beneficio de las Entidades Fiscalizadoras Superiores - marcando la diferencia en la vida de los ciudadanos*
- ISSAI 20 – *Principios de transparencia y rendición de cuentas*
- ISSAI 21 – *Principios de transparencia y responsabilidad - Principios y buenas prácticas*
- ISSAI 40 – *Control de Calidad para la EFS*
- ISSAI 100 – *Principios fundamentales de auditoría del sector público*
- ISSAI 300 – *Principios fundamentales de auditoría de desempeño*
- ISSAI 3000 – *Normas y directrices para la auditoría del rendimiento basadas en las Normas de Auditoría y la experiencia práctica de la INTOSAI*
- ISSAI 3100 – *Directrices para la auditoría de desempeño: Principios clave INTOSAI*
- Auditoría General de la Nación – *Normas de Auditoría Externa*
- CCAF –FCVI – *Accountability, Performance Reporting, Comprehensive Audit: An Integrated Perspective*
- Tribunal de Cuentas de la Unión (Brasil) - *Manual de Auditoría Operacional*

ANEXO 1: Detalle de Normas ISSAI²⁵

Nivel 1: Principios Fundamentales

ISSAI 1 - La Declaración de Lima

Nivel 2: Requisitos Previos para el Funcionamiento de las EFS(s)

ISSAI 10 – Declaración de México sobre Independencia de las EFS

ISSAI 11 – Pautas Básica y Buenas Prácticas de la INTOSAI relacionadas con la Independencia de las EFS

ISSAI 12 – El Valor y Beneficio de las Entidades Fiscalizadoras Superiores - marcando la diferencia en la vida de los ciudadanos

ISSAI 20 – Principios de transparencia y rendición de cuentas

ISSAI 21 – Principios de transparencia y responsabilidad - Principios y buenas prácticas

ISSAI 30 – Código de Ética

ISSAI 40 – Control de Calidad para la EFS

Nivel 3: Principios Fundamentales de Auditoría

ISSAI 100 – Principios fundamentales de auditoría del sector público

ISSAI 200 – Principios fundamentales de auditoría financiera

ISSAI 300 – Principios fundamentales de auditoría de desempeño

ISSAI 400 – Principios fundamentales de auditoría de cumplimiento

Nivel 4: Directrices de Auditoría

Directrices Generales de Auditoría

ISSAI 1000-2999 Directrices de Auditoría Financiera

ISSAI 1000 – Introducción general a las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI

ISSAI 1003 – Glosario de términos de las directrices de auditoría financiera de la INTOSAI

ISSAI 1200 – Objetivos generales del auditor independiente y ejecución de la auditoría con arreglo a las normas internacionales de auditoría

ISSAI 1210 – Acuerdo sobre los términos del contrato de auditoría

ISSAI 1220 – Control de calidad en una auditoría de estados financieros

ISSAI 1230 – Documentación de auditoría

ISSAI 1240 – Obligaciones del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros

ISSAI 1250 – Consideración de la normativa en la auditoría de estados financieros

ISSAI 1260 – Directriz de auditoría financiera – Comunicación con los encargados de la gobernanza

ISSAI 1265 – Comunicación de deficiencias de control interno a los encargados de la gobernanza y a la dirección

ISSAI 1300 – Planificación de una auditoría de los estados financieros

ISSAI 1315 – Identificación y evaluación de los riesgos de irregularidades importantes a través de una comprensión de la entidad y su entorno

ISSAI 1320 – La materialidad al planificar y ejecutar una auditoría

ISSAI 1330 – Las respuestas del auditor a los riesgos evaluados

ISSAI 1402 – Consideraciones de auditoría relativas a entidades que utilizan organizaciones de servicios

ISSAI 1450 – Evaluación de equivocaciones identificadas durante la auditoría

ISSAI 1500 – Evidencia de auditoría

ISSAI 1501 – Evidencia de auditoría - Consideraciones adicionales en determinados ámbitos

ISSAI 1505 – Confirmaciones externas

ISSAI 1510 – Encargos iniciales de auditoría: saldos de apertura

ISSAI 1520 – Procedimientos analíticos

ISSAI 1530 – Muestreo de auditoría

ISSAI 1540 – Auditoría de estimaciones contables, incluido el valor razonable, e información relacionada

ISSAI 1550 – Partes vinculadas

ISSAI 1560 – Hechos posteriores

(continúa)

²⁵ Elaboración propia en base a información provista en sitio web INTOSAI.

ISSAI 1570 – Empresa en funcionamiento
ISSAI 1580 – Manifestaciones escritas
ISSAI 1600 – Consideraciones específicas – Auditorías de estados financieros correspondientes a un grupo (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)
ISSAI 1610 – Utilización del trabajo de los auditores internos
ISSAI 1620 – Utilización del trabajo de un experto
ISSAI 1700 – Formación de una opinión y elaboración del informe sobre los estados financieros
ISSAI 1705 – Modificaciones a la opinión en el informe del auditor independiente
ISSAI 1706 – Párrafos de énfasis y párrafos sobre otros asuntos en el informe del auditor independiente
ISSAI 1710 – Información comparativa: cifras correspondientes y estados financieros comparativos
ISSAI 1720 – La responsabilidad del auditor en relación con otra información en documentos que contienen estados financieros auditados
ISSAI 1800 – Consideraciones específicas: Auditorías de estados financieros elaborados de acuerdo con un marco con finalidades especiales
ISSAI 1805 – Consideraciones específicas. Auditoría de un estado financiero individual o de cuentas, partidas o elementos concretos de un estado financiero
ISSAI 1810 – Encargos para informar sobre estados financieros resumidos

ISSAI 3000-3999 Directrices de Auditoría de Desempeño

ISSAI 3000 – Normas y directrices para la auditoría del rendimiento basadas en las Normas de Auditoría y la experiencia práctica de la INTOSAI
ISSAI 3100 – Directrices para la auditoría de desempeño: Principios clave

ISSAI 4000-4999 Directrices de Auditoría de Cumplimiento

ISSAI 4000 – Directrices para la auditoría de cumplimiento - Introducción general
ISSAI 4100 – Directrices para las auditorías de cumplimiento realizadas separadamente de la auditoría de estados financieros
ISSAI 4200 – Directrices para las auditorías de cumplimiento asociadas a una auditoría de estados financieros

Directrices de Auditorías - Directrices sobre Temas Específicos

ISSAI 5000-5099 Directrices de Auditoría de las Instituciones Internacionales

ISSAI 5000 – Principios para las mejores prácticas de auditoría de las instituciones internacionales
ISSAI 5010 – Auditoría de las instituciones internacionales guía para las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS)

ISSAI 5100-5199 Directrices de Auditoría Ambiental

ISSAI 5110 – Orientación para la Ejecución de Auditorías de Actividades con una Perspectiva Medioambiental
ISSAI 5120 – Auditoría ambiental y auditoría de la regularidad
ISSAI 5130 – Desarrollo Sostenible: El Papel de las Entidades Fiscalizadoras Superiores
ISSAI 5140 – Formas de colaboración de las EFS en la auditoría de acuerdos internacionales sobre medio ambiente

ISSAI 5200-5299 Directrices de Auditoría de la Privatización

ISSAI 5210 – Normas para un mejor ejercicio de la auditoría de las privatizaciones
ISSAI 5220 – Lineamientos para la Mejor Práctica en la Auditoría de Financiamiento Público/Privado y Concesiones
ISSAI 5230 – Lineamientos para la Mejor Práctica en la Auditoría de la Regulación Económica
ISSAI 5240 – Directrices sobre las mejores prácticas para la auditoría del riesgo en los partenariados público/privado (PPP)

ISSAI 5300-5399 Directrices de Auditoría de TI

ISSAI 5310 – Information System Security Review Methodology

ISSAI 5400-5499 Directrices de Auditoría de la Deuda Pública

ISSAI 5410 – Lineamientos para Planear y Ejecutar Auditorías de los Controles Internos de la Deuda Pública
ISSAI 5411 – Indicadores de Deuda
ISSAI 5420 – La Administración de la Deuda Pública y la Vulnerabilidad Fiscal: Tareas para las EFS
ISSAI 5421 – Lineamientos sobre la definición y la revelación de la Deuda Pública
ISSAI 5422 – Un Ejercicio de Términos de Referencia para realizar una Auditoría de Desempeño a la Deuda Pública
ISSAI 5430 – Contingencias Fiscales: Implicaciones en la Administración de la Deuda Pública y el Papel de las EFS
ISSAI 5440 – Guía para la Realización de una Auditoría de Deuda Pública – La Utilización de Pruebas Sustantivas en las Auditorías Financieras

ISSAI 5500-5599 Directrices de Auditoría de Ayuda del Desastre

ISSAI 5500 – Introducción a la serie 5500 de ISSAI y a la INTOSAI GOV 9250
ISSAI 5510 – Fiscalización de la reducción del riesgo de desastres
ISSAI 5520 – Fiscalización de la ayuda en caso de desastre
ISSAI 5530 – Adaptación de los procedimientos de auditoría para tener en cuenta el riesgo más elevado de fraude y corrupción en la fase de emergencia tras un desastre
ISSAI 5540 – Uso de información geoespacial para fiscalizar la gestión de desastres y la ayuda en caso de desastre

ISSAI 5600 - 5699 Guía para Revisiones entre Pares

ISSAI 5600 – Guía para revisiones entre pares