



TRIBUNAL DE CUENTAS DE LA UNIÓN

Manual de Auditoría de Rendimiento



República Federativa del Brasil
Tribunal de Cuentas de la Unión

Ministros

Ubiratan Aguiar, Presidente
Benjamin Zymler, Vice-Presidente
Valmir Campelo
Walton Alencar Rodrigues
Augusto Nardes
Aroldo Cedraz
Raimundo Carreiro
José Jorge
José Múcio

Auditores

Augusto Sherman Cavalcanti
Marcos Bemquerer Costa
André Luís de Carvalho
Weder de Oliveira

Ministerio Público

Lucas Rocha Furtado, Procurador-General
Paulo Soares Bugarin, Subprocurador-General
Cristina Machado da Costa e Silva, Subprocuradora-General
Marinus Eduardo de Vries Marsico, Procurador
Júlio Marcelo de Oliveira, Procurador
Sérgio Ricardo Costa Caribé, Procurador



TRIBUNAL DE CUENTAS DE LA UNIÓN
SECRETARÍA GENERAL DE CONTROL EXTERNO
SECRETARÍA DE FISCALIZACIÓN Y EVALUACIÓN DE PROGRAMAS DE
GOBIERNO

MANUAL DE
AUDITORÍA DE RENDIMIENTO

SEGECEX / SEPROG
MARZO/2010

ORDENANZA/SEGECEX N° 4, DE 26 DE FEBRERO DE 2010

Aprueba la revisión del *Manual de Auditoria de Natureza Operacional* (Auditoría de Naturaleza Operativa) y cambia su nombre para *Manual de Auditoria Operacional* (Manual de Auditoría de Rendimiento).

EL SECRETARIO GENERAL DE CONTROL EXTERNO, en el ejercicio de sus competencias,

Considerando que el Plan Estratégico del tribunal ha definido como objetivos estratégicos el "Mejoramiento de la estructura legal y normativa de soporte al control externo" y el "Perfeccionamiento de las herramientas de control y procesos de trabajo”;

Considerando que compete a la Secretaría General de Control Externo - SEGECEX aprobar manuales y reglamentos relativos a las actividades, procesos de trabajo y proyectos en el área de control externo, según lo dispuesto en el punto III del artículo 2 del Decreto n° 15 SEGECEX en 15 de septiembre de 2008;

Considerando el ítem 9.5 del Juicio 2.730/2009 TCU-Plenario, que determina a la Secretaria General de Control Externo orientar sus unidades técnicas sobre la necesidad de las auditorías de rendimiento cumplir con lo dispuesto en los manuales, scripts y técnicas aprobados por el tribunal;

Considerando la necesidad de adaptación del Manual a la evolución de los métodos y de las técnicas empleadas por el TCU en la realización de auditorías de rendimiento;

Considerando los patrones de auditoría aprobados por la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores - INTOSAI, explana:

Art. 1° Se aprueba la revisión del Manual de la Auditoría de Rendimiento, que se adjunta a la ordenanza N° 144 de 10 de julio 2000, documento que se denominará "Manual de Auditoría de Rendimiento”, que contiene los principios y normas que orientan la aplicación y control de la calidad de las auditorías sobre las unidades técnicas del tribunal de Cuentas de la Unión;

Art. 2° La SEGECEX mantendrá actualizado el documento que se trata en el artículo anterior, compitiéndole todavía, aclarar dudas y recibir sugerencias para su perfeccionamiento, así como el acompañamiento de su implementación.

Art. 3° Todas las auditorías llevadas a cabo por el tribunal deberán observar las disposiciones del manual.

Art. 4° Queda derogada la Ordenanza N° 33-SEGECEX, 03 de diciembre 2002.

Art. 5° La presente Ordenanza entrará en vigor en la fecha de su publicación.

PAULO ROBERTO WIECHERS MARTINS
Secretario General de Control Externo

Lista de Cuadros

Cuadro 1: Técnicas más utilizadas en la etapa de planeamiento	20
Cuadro 2: Modelo de matriz de planeamiento.....	26
Cuadro 3: Proceso lógico de identificación de hallazgos y producción de recomendaciones y determinaciones	32
Cuadro 4: Modelo de matriz de hallazgos	34
Cuadro 5: Estructura recomendada para la parte textual del informe de auditoría de rendimiento	40
Cuadro 6: Ejemplo de cuadro resumen de la situación de implementación de las deliberaciones.....	48
Cuadro 7: Principales abordajes en auditoría de rendimiento	55
Cuadro 8: Resumen de las principales técnicas de recopilación de datos	57

Lista de Figuras

Figura 1: Diagrama de insumo producto	7
Figura 2: Ciclo de la Auditoría de Rendimiento.....	10
Figura 3: Actividades de planeamiento	16
Figura 4: Jerarquía de cuestiones y subcuestiones	23

SUMARIO

INTRODUCCIÓN6

OBJETIVO.....6

DIMENSIONES DE DESEMPEÑO Y CARACTERÍSTICAS DE AUDITORÍAS DE RENDIMIENTO.....7

ECONOMICIDAD7

EFICIENCIA7

EFICACIA8

EFFECTIVIDAD8

OTRAS DIMENSIONES DE DESEMPEÑO8

EQUIDAD8

CARACTERÍSTICAS DE LA AUDITORÍA DE RENDIMIENTO9

SELECCIÓN.....11

PROCESO DE SELECCIÓN DE LOS OBJETOS DE LA AUDITORÍA 11

INTEGRACIÓN CON EL PLANEAMIENTO ESTRATÉGICO 11

CRITERIOS DE SELECCIÓN 11

AGREGACIÓN DE VALOR 12

MATERIALIDAD 12

RELEVANCIA..... 12

VULNERABILIDAD..... 13

RELEVAMIENTO **ERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.**

RELEVAMIENTO DE ALCANCE RESTRINGIDO 14

PLANEAMIENTO16

ANÁLISIS PRELIMINAR DEL OBJETO AUDITADO 18

DEFINICIÓN DEL OBJETIVO Y DEL ALCANCE DE LA AUDITORÍA 21

TIPOS DE CUESTIÓN DE AUDITORÍA 21

ESPECIFICACIÓN DE LOS CRITERIOS DE AUDITORÍA 24

ELABORACIÓN DE LA MATRIZ DE PLANEAMIENTO..... 26

VALIDACIÓN DE LA MATRIZ DE PLANEAMIENTO 26

ELABORACIÓN DE INSTRUMENTOS DE RECOPIACIÓN DE DATOS Y TESTE-PILOTO..... 27

ELABORACIÓN DEL PROYECTO DE AUDITORÍA 27

EJECUCIÓN.....29

HALLAZGOS DE AUDITORÍA 29

EVIDENCIAS 31

DESARROLLO DE LOS TRABAJOS DE CAMPO 32

ANÁLISIS DE LOS DATOS RECOPIADOS..... 33

MATRIZ DE HALLAZGOS..... 34

VALIDACIÓN DE LA MATRIZ DE HALLAZGOS 35

INFORME.....36

ORIENTACIONES GENERALES PARA ELABORACIÓN DEL INFORME 36

PATRONES DE ELABORACIÓN 37

PRESENTACIÓN DE DATOS..... 39

CITAS Y REFERENCIAS..... 40

COMPONENTES DEL INFORME DE AUDITORÍA 40

OBSERVACIÓN: NO ES NECESARIO CREAR TÍTULOS PARA INDICAR EL CONTENIDO DE LOS PÁRRAFOS.....	41
INTRODUCCIÓN.....	41
VISIÓN GENERAL.....	42
CAPÍTULOS PRINCIPALES.....	42
ANÁLISIS DE LOS COMENTARIOS DE LOS GESTORES.....	43
CONCLUSIÓN.....	43
PROPUESTA DE DIRECCIONAMIENTO.....	44
MONITOREO.....	45
PLAN DE ACCIÓN.....	45
SISTEMÁTICA DE MONITOREO.....	46
INFORME DE MONITOREO.....	46
SITUACIÓN DE LAS DELIBERACIONES.....	47
CONTROL DE CALIDAD.....	49
MODALIDADES DE CONTROL DE CALIDAD.....	49
LOS PAPELES DE LOS PRINCIPALES ACTORES IMPLICADOS EN EL CONTROL DE CALIDAD.....	50
HERRAMIENTAS DE CONTROL DE CALIDAD.....	51
APÉNDICE – PLANEAMIENTO Y MÉTODO.....	54
MATRIZ DE PLANEAMIENTO: COMO RELLENARLA.....	54
INFORMACIONES REQUERIDAS.....	54
FUENTES DE INFORMACIÓN.....	54
ESTRATEGIAS METODOLÓGICAS.....	54
PROCEDIMIENTOS DE RECOPIACIÓN DE DATOS.....	57
PROCEDIMIENTOS DE ANÁLISIS DE DATOS.....	59
LIMITACIONES.....	60
QUÉ EL ANÁLISIS VA A PERMITIR DECIR.....	60
REFERENCIAS.....	62
ACOTACIONES.....	64

INTRODUCCIÓN

Esta es la tercera versión del manual, publicado por primera vez en 1998 y revisada en 2000. Se diferencia de las anteriores, ya que se refiere a la totalidad del ciclo de llevar a cabo este tipo de auditoría. Así, además de actualizar los capítulos de la planificación, ejecución y elaboración del informe, se incluyeron las directrices sobre la elección del tema de auditar y supervisar las deliberaciones que surjan de la evaluación de los informes de la auditoría. El control de calidad fue también tema de capítulo específico.

El documento refleja la evolución de los métodos y las técnicas empleadas por el TCU, a través de la acumulación de experiencia en la aplicación de las auditorías de rendimiento. En la preparación del manual se consideran las mejores experiencias internacionales en la materia, así como las contribuciones de los profesionales de este Tribunal. El manual sigue los patrones de auditoría aprobados por la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores - INTOSAI.

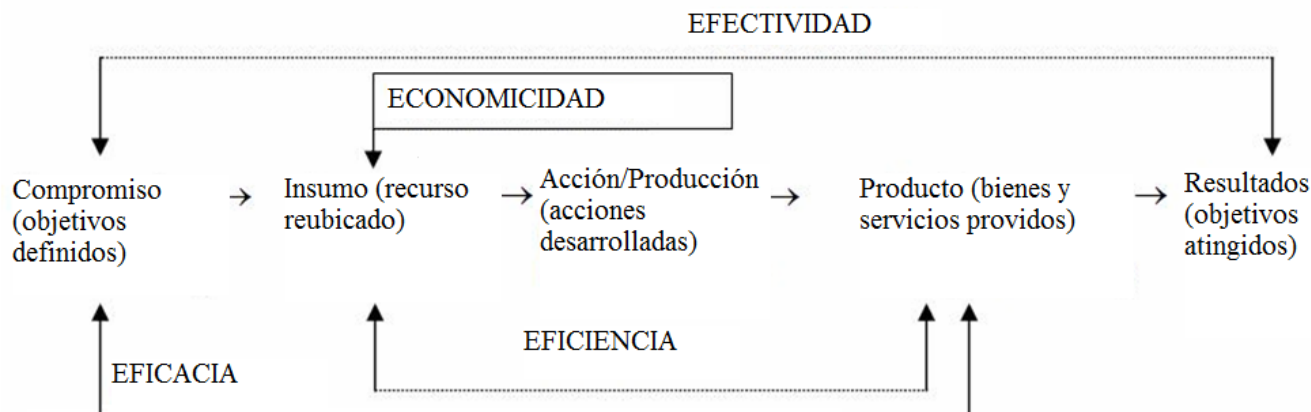
OBJETIVO

El propósito de este documento es definir los principios y normas que orientan la aplicación y control de la calidad de las auditorías sobre las unidades técnicas del tribunal.

DIMENSIONES DE DESEMPEÑO Y CARACTERÍSTICAS DE AUDITORÍAS DE RENDIMIENTO

1. Auditoría de rendimientoⁱ es el examen independiente y objetivo de la revisión de la economicidad, eficiencia, eficacia y efectividad de las organizaciones, programas y acciones del gobierno con el objetivo de promover el perfeccionamiento de la administración públicaⁱⁱ.
2. Las Auditorías de rendimiento pueden examinar en el mismo trabajo, una o varias de las principales dimensiones del análisis. El diagrama de insumo-producto ilustra estas dimensiones y sus interrelaciones:

Figura 1: Diagrama de insumo producto



Fuente: Adaptado de ISSAI 3000/1.4, 2004.

Economicidad

3. La economicidad es la minimización de los costos de los recursos utilizados en la consecución de una actividad, sin comprometer los estándares de calidad (ISSAI 3000/1.5, 2004)ⁱⁱⁱ. Se refiere a la capacidad de una institución de gestionar adecuadamente los recursos financieros disponibles para ellos.
4. El examen de la economicidad podrá incluir la verificación de las prácticas gerenciales, sistemas de gestión, benchmarking de los procesos de compras y otros procedimientos relacionados con la auditoría de rendimiento, mientras que el examen estricto de la legalidad de los procedimientos de licitación, de los documentos fidedignos, la eficiencia de los controles internos y otras deben ser sometidos a la auditoría de conformidad. En la práctica, puede haber alguna superposición entre la auditoría y la auditoría de cumplimiento. En tales casos, la clasificación de una auditoría concreta dependerá del objetivo primordial de la auditoría (ISSAI 100/41, 2001).

Eficiencia

5. La eficiencia se define como la relación de los productos (bienes y servicios)^{iv} generados por una actividad y los costos de los insumos utilizados para su producción en un determinado periodo de tiempo, mantenidos los patrones de calidad. Esta dimensión se refiere al esfuerzo del proceso de la transformación de insumos en productos. Puede ser analizado desde las perspectivas: la minimización de los costos totales o medios para obtener la misma cantidad del producto, o la optimización de la combinación de insumos para maximizar el producto cuando el gasto total se determina de antemano (Cohen, Franco, 1993). En este caso, el análisis del tiempo necesario para la ejecución de las tareas es una variable que debe ser considerada^v. La eficiencia puede medirse calculándose y comparándose los costos unitarios de la producción de un bien o servicio. Por lo tanto, podemos considerar que el concepto de la eficiencia está relacionado con el de economicidad.

Eficacia

6. La eficacia se define como el grado de alcance de los objetivos establecidos (bienes y servicios) en un período determinado de tiempo, independientemente de los costos implicados (Cohen, Franco, 1993). El concepto de eficacia se refiere a la capacidad de la gestión para alcanzar los objetivos inmediatos, traducidos en metas de la producción o de atendimento, o sea, la capacidad de proveer bienes o servicios de acuerdo con la planificación de las acciones.
7. Es importante observar que el análisis de la eficacia deberá considerar los criterios adoptados para establecer la meta a ser alcanzada. Una meta subestimada puede conducir a conclusiones equivocadas sobre la eficacia del programa o actividad bajo examen. Además, los factores externos tales como las limitaciones presupuestarias pueden poner en peligro la consecución de los objetivos y se debe tomar en cuenta mientras el análisis de la eficacia.

Efectividad

8. Efectividad se refiere a la medida de los resultados deseados, a medio y largo plazo. Se refiere a la relación entre los resultados de un programa de intervención o en términos de los efectos sobre la población objetivo (los efectos observados), y los objetivos deseados (impacto esperado), traducido por los objetivos finales de la intervención. Esto es para verificar la ocurrencia de cambios en la población objetivo que podrían ser razonablemente atribuidos a las acciones del programa evaluado (Cohen, Franco, 1993).
9. Por lo tanto, al examinar la efectividad de la intervención del gobierno, tenemos la intención de ir más adelante del cumplimiento con objetivos precisos y metas inmediatas, en general consustanciados en metas de producción o servicio (examen de la eficacia de la gestión). Esto es para comprobar si los hallazgos observados fueron realmente causados por las medidas adoptadas y no por otros factores (ISSAI 3000/1.5, 2004). La evaluación de la efectividad presupone que los bienes y/o servicios fueron ofertados de acuerdo con el previsto. El examen de la efectividad o evaluación del impacto requiere un tratamiento metodológico específico que busca establecer una relación de causalidad entre las variables del programa y los efectos observados, comparándolos con una estimativa de lo que ocurriría si el programa no existiera (ISSAI 3000/1.7, 2004).

Otras dimensiones de desempeño

10. Además de las cuatro dimensiones de desempeño examinadas, otras, a ellas relacionadas, podrán ser explicitadas debido a su relevancia para la delimitación del alcance de las auditorías. Aspectos como la calidad de los servicios, la adecuación de las necesidades del programa de las clientelas (generación de valor público), equidad en la distribución de bienes y servicios pueden ser tratados en las auditorías con el fin de subvencionar la rendición de cuentas de la acción gubernamental.

Equidad

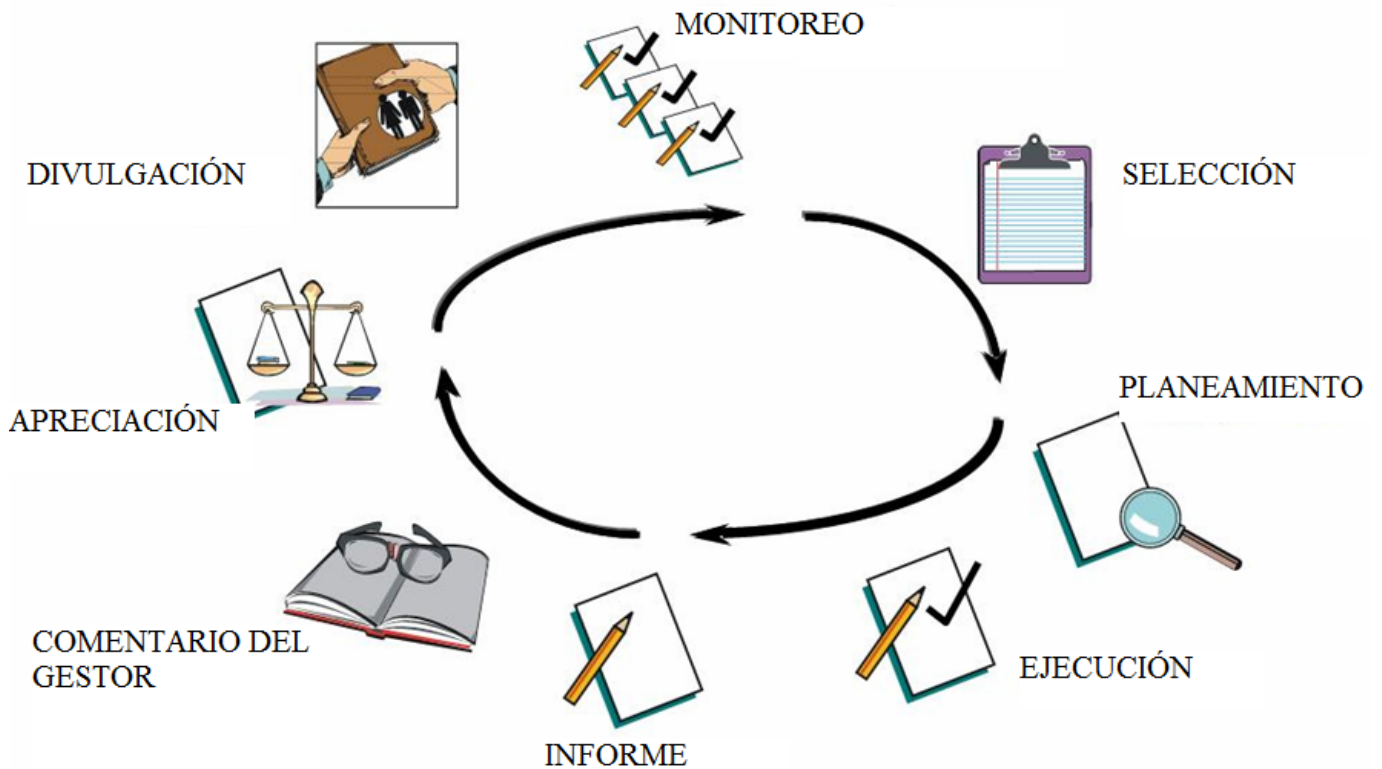
11. El examen de la equidad, que puede ser derivado de la dimensión de la efectividad de la política pública, se basa en el principio que reconoce la diferencia entre los individuos y la necesidad de tratamiento diferenciado. Según Rawls (*apud* COHEN, FRANCO, 1993, p. 25), "para ofrecer una verdadera igualdad de oportunidades, la sociedad debe responder más a los nacidos con menor condición financiera y a los nacidos en zonas socialmente desfavorecidas." También de acuerdo con Rawls (*apud* MEDEIROS, 1999), el trato desigual es justo cuando es benéfico para los individuos más carentes - la desigualdad justa. Promover la equidad es garantizar las condiciones para que todos tengan acceso al ejercicio de sus derechos civiles (libertad de expresión, el acceso a la información, de asociación, de voto, la igualdad de género), político y social (salud, educación, vivienda, seguridad)^{vi}. Por lo tanto, las políticas públicas de protección y desarrollo social son la equidad de la construcción clave.

12. El examen de la participación podrá envolver, por ejemplo, la investigación de los criterios de destino de recursos en relación a la distribución espacial y el perfil socioeconómico del público meta; las estrategias adoptadas por los funcionarios públicos para adecuar la oferta de servicios o beneficios a las diferentes necesidades del público destinatario; o el examen del impacto diferencial derivado de la implementación de la política de pública^{vii}.

Características de la auditoría de rendimiento

13. Las auditorías de rendimiento tienen características que las distinguen de las auditorías tradicionales. Al contrario de las auditorías de regularidad^{viii}, que adoptan patrones relativamente fijos, las auditorías de rendimiento, debido a la variedad y complejidad de los problemas, tienen más flexibilidad en la elección de los sujetos, los objetos de la auditoría, los métodos de trabajo y la forma de comunicar las conclusiones de la auditoría. Emplean una amplia selección de métodos de evaluación e investigación en diferentes campos del conocimiento, especialmente de las ciencias sociales (ISSAI 3000/1.2, 2.2, 2004; ISSAI 400 / 4.21, 2001). Además, ese tipo de modalidad requiere del auditor flexibilidad, imaginación y capacidad analítica (ISSAI 3000/1.8, 2004).
14. Algunas áreas de estudio, debido a su especificidad, necesitan de experiencia y enfoque diferenciado, como en el caso de las evaluaciones de programas, auditorías de tecnología de la información y el medio ambiente (ISSAI 3000/1.7, anexos 5 y 6, 2004).
15. En las auditorías de regularidad, las conclusiones asumen forma de opinión concisa y formato estandarizado sobre demostrativos financieros y el cumplimiento de las transacciones con las leyes y reglamentos, o sobre temas tales como la insuficiencia de los controles internos, fraude o actos ilegales. En las auditorías, el informe trata de la economicidad y la eficiencia en la adquisición y aplicación de los recursos, así como la eficiencia y resultados de efectividad. Estos informes pueden variar considerablemente en alcance y naturaleza, afirmando, por ejemplo, sobre la aplicación adecuada de los recursos, el impacto de las políticas y programas recomendando cambios destinados a la mejoría de la gestión (ISSAI 400/2-3, 2001).
16. Por su naturaleza, las auditorías de rendimiento están más abiertas a las interpretaciones y los juicios y sus informes, consecuentemente, son más analíticos y argumentativos (ISSAI 3000/1.2, 2004). Tales informes pueden cambiar significativamente de objetivo y naturaleza, informando, por ejemplo, sobre la adecuada aplicación de los recursos, sobre el impacto de políticas y programas y recomendándose cambios destinados al perfeccionamiento de la gestión (ISSAI 400/29, 2001).
17. La participación del director y de su equipo es fundamental en las distintas etapas del ciclo de Auditoría de Rendimiento (Figura 2). Desde la fase de selección de la cuestión y definición del alcance de la auditoría hasta la caracterización de las conclusiones y posibles recomendaciones, el equipo debe contar con la cooperación necesaria de la institución auditada. Para la auditoría contribuir eficazmente a la mejora de la gestión, el gerente necesita apoyar el trabajo y estar dispuesto a colaborar, facilitando la identificación de las áreas de interés a ser examinadas. A su vez, la participación del director favorece la propiedad de los hallazgos de auditoría y la aplicación efectiva de las recomendaciones propuestas (ISSAI 3000/Apéndice 4, 2004).

Figura 2: Ciclo de la Auditoría de Rendimiento



Fuente: Adaptado de NAO, 1996.

18. En pocas palabras, el ciclo del proceso de auditoría comienza con la selección de temas. Después de definir el tema específico, debe haber la planificación para el diseño de la auditoría de proyectos, que tiene como objetivo detallar los objetivos de la investigación, las cuestiones a investigar, los procedimientos a desarrollar y los resultados esperados con la realización la auditoría. En la fase de la ejecución, se realiza la recopilación y análisis de las informaciones que subsidiaran el informe para comunicar los hallazgos y conclusiones de la auditoría. El paso de la vigilancia consiste en controlar las acciones adoptadas por el auditado en respuesta a las recomendaciones y determinaciones establecidas por el TCU, así como evaluar el beneficio de su aplicación (ISSAI 3000/3.1 de 2004, el TCU, 2005).

SELECCIÓN

Proceso de selección de los objetos de la auditoría

19. El proceso de selección de los objetos de la auditoría es la primera etapa del ciclo de la auditoría. Su importancia reside en la definición de un objeto que ofrezca oportunidad de realizar la auditoría para contribuir con la mejora de la administración pública y proporcione a la sociedad opinión independiente sobre el desempeño de la vida pública.
20. El proceso de selección es necesario porque el campo de acción de control externo es muy amplio, si comparado con sus recursos, que son limitados. Para decidir que auditar, es necesario establecer criterios para orientar la aplicación de los recursos y aumentar la probabilidad de selección de objetos de auditoría que dan la oportunidad de realizar un trabajo significativo (ISSAI 200/1.21, 2001). Este capítulo aborda estos criterios e instrumentos que apoyan el proceso de selección.
21. Para determinar el destino de sus recursos, el Tribunal va a priorizar las actividades que deben, por ley, ser completadas en un plazo determinado (ISSAI 200/1.22, 2001), similar a los anteriores informes y evaluaciones sobre las cuentas del Gobierno de la República. Este capítulo no se ocupa de estos casos, sino de los cuidados que deben ser adoptados para priorizar las auditorías de iniciativa propia.

Integración con el planeamiento estratégico

22. El proceso de selección debe a la vez integrarse a la planificación estratégica y al sistema de planificación anual (ISSAI 3000/3.2, 2004, BRASIL, 2005, art. 2).
23. La razón para la integración de la selección con la planificación estratégica radica en el hecho de que el proceso de la selección se guía por las decisiones fundamentales que definen la asignación de recursos y directrices para la acción. La definición de prioridades, en armonía con el mantenimiento de la calidad de las actividades de control, incluye la toma de decisiones estratégicas a la luz de la información disponible (ISSAI 200/1.23, 2001).
24. Las decisiones estratégicas del órgano controlador abarcan diferentes perspectivas, desde decisiones sobre la asignación de recursos para cumplir sus obligaciones legales hasta decisiones sobre las áreas del gobierno que deben examinarse en primer lugar.
25. Por lo tanto, las decisiones estratégicas afectan a la asignación de recursos en general, tales como la naturaleza de las inversiones en formación, los tipos de herramientas de trabajo a desarrollar, la cantidad de personal asignado por líneas de negocio. Por otra parte, la selección de los objetos específicos debe partir del resumen nacional de los temas prioritarios del control sobre la auditoría (ISSAI 300/3.2, 2001).
26. Una vez definidas las principales áreas, teniendo en cuenta los objetivos de la junta del control, el proceso de la selección de los objetos de la auditoría puede ser mejor enfocado en aprobar el examen del sector de la información de las acciones gubernamentales en contra de los criterios de la selección. Esta segunda fase permitirá que se pase de la planificación estratégica hasta la formulación de un plan de rendimiento.

Criterios de selección

27. Realizadas las decisiones estratégicas, el paso siguiente de selección de los objetos de la auditoría es la definición de los criterios que se utilizarán para seleccionar objetos específicos de la auditoría.

28. El principal criterio de la selección es la capacidad de la auditoría de agregar valor a través de su contribución a la evaluación y mejora de la gestión pública (ISSAI 3000/3.2, 2004). Otros criterios pueden ser utilizados, entre los que destacan los citados en la normativa de la INTOSAI y del TCU: la materialidad, la pertinencia y la vulnerabilidad (ISSAI 3000/3.2, 2004, BRASIL, 2005). Estos criterios están estrechamente relacionados, pero se presentan por separado para facilitar la comprensión de cómo poner en marcha el proceso de la selección.
29. Los criterios pueden tener mayor o menor peso en el proceso de selección, de acuerdo con la situación. Las características del posible objeto de la auditoría deben ser examinadas en función de cada uno de estos criterios para, en conjunto, permitir la elaboración de una escala de prioridades. El procesamiento de distintas informaciones sobre agregación de valor, materialidad, relevancia y la vulnerabilidad se puede hacer de diferentes maneras. Los detalles de cómo procesar la información puede ser objeto de hoja de ruta con instrucciones específicas.
30. Es importante aclarar que cualquier opción posible implica escojas del órgano de control. Por lo tanto, la selección de objetos de auditoría refleja las preferencias de los operadores en el proceso de selección. Las decisiones deben estar justificadas por el razonamiento, de un calificado grupo de profesionales.

Agregación de valor

31. Agregar valor se refiere a producir nuevos conocimientos y perspectivas sobre el tema de la auditoría (ISSAI 3000/3.2, 2004). Las siguientes situaciones pueden indicar la posibilidad de añadir un valor significativo a la auditoría:
 - a) La discusión de la nueva política pública o un cambio significativo en la aplicación del programa o la organización de entidades gubernamentales;
 - b) Surgimiento de nuevas o urgentes actividades o cambios de condición;
 - c) La falta de auditorías anteriores o trabajo de otros organismos de investigación o control sobre el objeto de la auditoría;
 - d) La falta de conocimiento acerca de la causa y efecto entre la acción del gobierno y la solución de problemas.

Materialidad

32. El criterio de materialidad indica que el proceso de selección debe llevar en consideración los valores implicados en el objeto de auditoría, ya que la auditoría debe producir beneficios significativos. No siempre son los beneficios de las auditorías financieras, pero la mejora de los procesos de auditoría en objetos de alta importancia con un gran potencial de ahorro de costos y de eliminar desperdicios.
33. La cantidad de recursos disponibles en el presupuesto es un indicador de importancia relativa. Sin embargo, en ambientes donde hay una diferencia grande entre el presupuesto previsto, el contratista y el pago, el examen de los valores implicados en cada fase del gasto puede ser necesario. Por otro lado, al examinar el ámbito de la regulación, la dimensión económica del sector en el que se inserta el objeto de la auditoría debe ser tenida en cuenta.

Relevancia

34. El criterio de relevancia indica que las auditorías deben asegurar que los temas seleccionados y que están en el debate público son de interés para la sociedad y son valorados.
35. Los siguientes medios se pueden utilizar para evaluar relevancia del objeto de la auditoría:
 - a) opinión de parlamentares, de técnicos legislativos o de centros de investigación, personalidades de diversos sectores de la sociedad;

- b) Las declaraciones de los planes y prioridades de los presupuestos gubernamentales como el Plan Plurianual, la Ley de Directrices Presupuestarias, el mensaje del Ejecutivo que envía el presupuesto a la Legislatura, los planes sectoriales, las manifestaciones públicas de los establecimiento de prioridades para el gobierno;
- c) relatos reiterados de desperdicios, errores y desobediencia a procedimientos;
- d) La presencia en los medios de comunicación.

Vulnerabilidad

36. En el contexto del proceso de selección, las vulnerabilidades son las situaciones o las propiedades intrínsecas del objeto de la auditoría que pueden estar asociadas a la ocurrencia de eventos adversos (ABNT, 2009). De acuerdo con la naturaleza del objeto de la auditoría que se está seleccionando, es necesario investigar áreas específicas relacionadas con el funcionamiento de los programas gubernamentales, las organizaciones públicas o los municipios a ser auditados. En este último caso se pueden examinar las características relacionadas con el desarrollo institucional local.

Ejemplos de situaciones que pueden estar asociadas con efectos adversos

- Estructuras de gestión más complejas que relacionen diferentes organizaciones del gobierno, una sola esfera o esferas de las diferentes organizaciones gubernamentales y no gubernamentales.
- La falta de datos fiables o actualizados sobre la ejecución del objeto de auditoría, como el logro de las metas, los costos del producto, el público atendido.
- Problemas de estructura, planificación, control.
- La falta de claridad sobre los objetivos, responsabilidades, procesos de decisión.
- Problemas operacionales con los sistemas informatizados.

Fuente: 3000/3.2 ISSAI, 2004.

Relevamiento

37. Para pasar del planeamiento estratégico para el plan operacional se necesita información actualizada sobre las estructuras, las funciones y operaciones de los posibles objetos de auditoría, que permitan identificar las zonas de alta importancia, que tienen vulnerabilidades y tienen el potencial de ayudar a la auditoría a generar mejoras en la administración (ISSAI 200/1.23, 2001). La colecta de esta información se puede lograr mediante un relevamiento, que es un tipo de instrumento de fiscalización. (BRASIL, 2002a, art. 238).
38. El planeamiento estratégico, al cual se une el proceso de selección, puede basarse en un análisis o identificación de riesgos, o, menos teórica, el análisis de los indicadores de los problemas existentes o potenciales (ISSAI 3000/3.2, 2004). Por lo tanto, el análisis de identificación o del riesgo puede jugar un papel en la definición del ámbito de aplicación de la encuesta y obtener información que realimentarán la planificación estratégica.
39. El relevamiento puede servir tanto como una herramienta para seleccionar los temas para las futuras auditorías como decidir si es factible llevar a cabo auditorías específicas. Dependiendo de la finalidad y el conocimiento acumulado sobre el área en cuestión, la encuesta puede ser de amplio o estrecho alcance.

Relevamiento de amplio alcance

40. El relevamiento de amplio alcance tiene como objetivo comprender la organización y el funcionamiento de las áreas que podrán ser fiscalizadas, así como identificar objetos e instrumentos de vigilancia (BRASIL, 2002a, art. 238, I y II).

41. El relevamiento de amplio alcance explora las posibilidades a través de auditorías de examen general de la perspectiva específica y plurianual. Dada su amplitud, se puede identificar las oportunidades para alcanzar tanto auditoría de rendimiento como de conformidad.
42. En general, son tomadas informaciones sobre los planes sectoriales, con base legal en los programas y organizaciones, previsión presupuestaria y ejecución financiera, sistemas de información, estructuras de monitoreo y evaluación, metas, planes de programas y organizaciones, así como revisión de los trabajos de órganos de investigación y de control sobre los posibles objetos de auditoría.
43. El relevamiento es una oportunidad para adquirir conocimiento sistémico sobre sectores de actividad gubernamental. Se busca entender la articulación entre programas de gobierno para alcanzar los objetivos de determinada política pública, el papel de las organizaciones públicas y privadas involucradas, los principales desafíos y dificultades existentes.
44. Además, el relevamiento permite actualizar activamente informaciones sobre áreas de gobierno, identificar nuevos desarrollos y tendencias en las políticas públicas, cambios de prioridades, necesidad de uso de nuevas abordajes y técnicas en las auditorías.
45. Por medio del relevamiento, el Tribunal adquiere condiciones de enfocar mejor su acción de fiscalización y puede crear estrategias de actuación con perspectiva plurianual, que aborde de forma consistente los principales problemas identificados. El relevamiento de amplio alcance, por naturaleza, tiene costo mayor que el de alcance restringido, pero no necesita ser realizado con frecuencia, porque parte de las informaciones son estables y parte puede ser actualizada mediante consulta a bases de datos o por medio de otros métodos disponibles.

Relevamiento de alcance restringido

46. En algunos casos, puede ser necesario profundizar el relevamiento para estudiar la viabilidad de realización de la fiscalización, o sea, examinar si el objeto de auditoría indicado es auditable, lo que corresponde a un de los posibles objetivos del relevamiento (BRASIL, 2002a, art. 238, inciso III).
47. Una de las razones que puede exigir la realización del estudio de viabilidad es la cuestión de la oportunidad. Como el relevamiento de amplio alcance tiene como objetivo identificar objetos de auditoría en los cortos, medios y largos plazos, cambios de condición pueden exigir la actualización de informaciones y la reevaluación de los criterios de selección. Otra razón es que las informaciones levantadas, en abordaje sistémico, pueden no ser suficientes para decidir sobre la realización de una fiscalización específica, para la cual serían necesarias informaciones más detalladas.
48. En general, el estudio de viabilidad trae informaciones sobre los principales procesos operacionales y productos, de forma a esclarecer la forma de ejecución de las acciones. Además, se examinan:
 - a) la calidad de los indicadores de desempeño ya identificados, destacando oportunidades de mejoría;
 - b) la disponibilidad de datos y sistemas de informaciones, abordando su confiabilidad y exhaustividad;
 - c) los informes gerenciales existentes y las evaluaciones hechas anteriormente;
 - d) las limitaciones a la ejecución de la auditoría,
 - e) la receptividad del gestor en participar de la fiscalización;
 - f) la necesidad de emplear habilidades especializadas en la auditoría;
 - g) los posibles perjuicios a los objetivos del control externo, caso la fiscalización no sea realizada.

49. La conclusión del estudio de viabilidad debe ser a través de una manifestación valorativa, substantiva y convincente sobre la conveniencia y la oportunidad de realizarse la fiscalización, abarcando razones que recomiendan la selección del objeto de auditoría, el potencial del tema en llamar la atención de los medios de comunicaciones, de la sociedad civil organizada y del Legislativo, y generar resultados que agreguen valor.
50. Tras la selección del objeto de auditoría, la próxima etapa del ciclo de auditoría es el planeamiento de la fiscalización específica.

PLANEAMIENTO

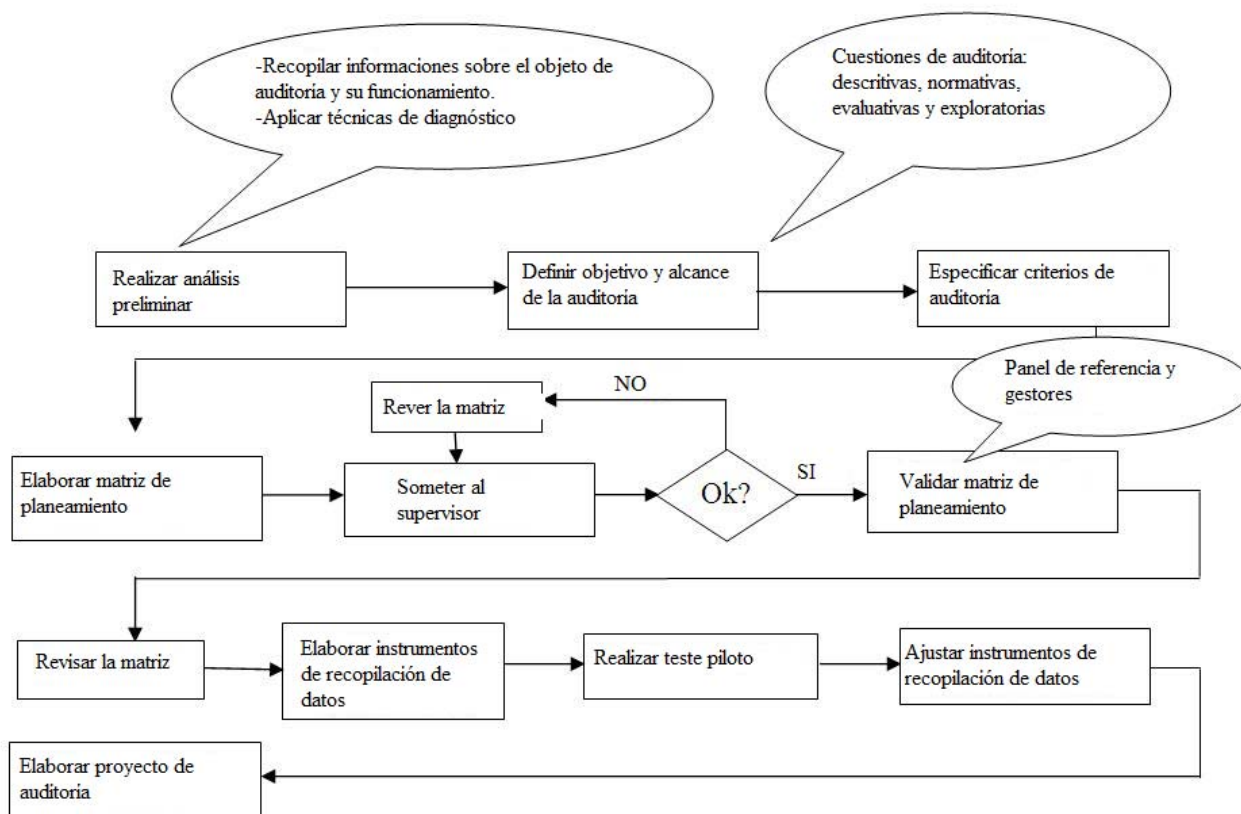
51. De acuerdo con la *International Organization of Supreme Audit Institution* – Intosai, el planeamiento debe ser realizado de modo a asegurar que una auditoría de alta calidad sea conducida de manera económica, eficiente, efectiva y con tempestividad (ISSAI 3000/3.3, 2004).
52. Las auditorías de rendimiento deben ser precedidas de planeamiento detallado que ofrezca claro sentido de dirección al trabajo; proporcione estructura lógica consistente; y auxilie a controlar costos y cumplimiento de plazos (NAO, 1997).

Objetivo del planeamiento de auditoría

El planeamiento de auditoría busca delimitar el objetivo y el alcance de la auditoría, definir la estrategia metodológica a ser adoptada y estimar los recursos, los costos y el plazo necesarios para su realización.

53. El planeamiento consiste de las siguientes actividades:
 - a) análisis preliminar del objeto de auditoría;
 - b) definición del objetivo y alcance de la auditoría;
 - c) especificación de los criterios de auditoría;
 - d) elaboración de la matriz de planeamiento;
 - e) validación de la matriz de planeamiento;
 - f) elaboración de instrumentos de colecta de datos;
 - g) teste-piloto;
 - h) elaboración del proyecto de auditoría.

Figura 3: Actividades de planeamiento



54. Considerando que las auditorías de rendimiento deben ser administradas como proyectos, en la etapa inicial del planeamiento, el equipo debe elaborar un cronograma conteniendo las tareas a ejecutar, los responsables y el plazo final para la ejecución. Ese instrumento permite que el equipo organice sus actividades, facilitando el posicionamiento de sus miembros de acuerdo con las tareas necesarias y el tiempo disponible. El cronograma debe ser acordado entre los miembros del equipo y sometido al supervisor, que lo utilizará en el acompañamiento de los trabajos. Para facilitar esa tarea, también pueden ser utilizados *softwares* específicos de acompañamiento de proyectos.
55. Es responsabilidad del coordinador del equipo asegurar que el trabajo sea planeado correctamente y que los otros miembros del equipo y los gestores del objeto de la auditoría estén suficientemente informados acerca del propósito del planeamiento.
56. Para que el equipo tenga entendimiento común sobre el trabajo, es importante que todos los miembros acompañen su desarrollo y compartan las informaciones levantadas. Para eso, se recomienda la realización de reuniones cortas y periódicas, que mantengan todos informados sobre el andamio de los trabajos y busquen solucionar divergencias o conflictos, cuando necesario.
57. El equipo debe repasar al supervisor, en los plazos acordados, informaciones con respecto a las actividades concluidas y su impacto sobre los rumbos de la auditoría, teniendo en vista los datos obtenidos hasta aquél punto del planeamiento. Las limitaciones o trabas al cumplimiento de los plazos y tareas acordados inicialmente también deben ser informadas al supervisor de los trabajos.
58. Durante el planeamiento, es importante que el coordinador del equipo evalúe los plazos estimados inicialmente. Si existir necesidad de readecuación, el coordinador del equipo debe someter nuevo cronograma de actividades al supervisor. Esa propuesta debe ser hecha tan pronto la necesidad sea identificada, para que providencias sean tomadas en tiempo hábil.
59. El establecimiento de buenas relaciones con los gestores, desde el inicio de los trabajos, es de extrema importancia para el éxito de la auditoría. Una atención especial debe ser dada a la organización de los contactos con los gestores, desde la etapa de planeamiento (ISSAI 3000/Apéndice 4, 2004). El contacto inicial debe ser por teléfono, seguido de una reunión en que el equipo de la auditoría, acompañado del supervisor, presenta los objetivos del trabajo para el gestor y su equipo. Se debe solicitar la presencia del representante del control interno.
60. El objetivo de esta reunión inicial, además de las presentaciones de los equipos de auditoría y de la institución o programa auditado, es esclarecer sobre la modalidad de auditoría que será realizada y su finalidad, las principales dimensiones de análisis (economicidad, eficiencia, eficacia y efectividad), las etapas y los plazos previstos para la realización del trabajo. Es fundamental destacar la importancia de la colaboración del gestor y la garantía de su participación en todas las fases del trabajo, resaltándose el envío de informe preliminar para su análisis y comentarios. El actitud del equipo de auditoría debe favorecer la confianza mutua y la interacción productiva a lo largo de todo el trabajo, sin, entretanto, descuidar de la observancia de límites necesarios a la salvaguardia de su independencia en la conducción de la auditoría (ISSAI 3000/4.4, 2004; ISSAI 200/2.25/2.29, 2001).
61. Para evitar conflictos desnecesarios, los auditores deben buscar entender la naturaleza específica del objeto de auditoría. Para eso, deberán considerarlo a partir de diferentes perspectivas y adoptar actitud abierta y objetiva frente a opiniones divergentes, esforzándose para explicitarlas de manera a construir una visión final verdadera y justa (ISSAI 3000/4.4, 2004).
62. Es importante registrar, organizar, documentar y referenciar los datos e informaciones obtenidos durante todas las etapas de la auditoría, en forma de papeles de trabajo (ISSAI 3000/4.2/Apéndice 3, 2004; GAO, 2007).

63. Papeles de trabajo son los documentos relevantes colectados y generados durante la auditoría. Deben ser suficientemente completos y detallados para permitir que un auditor competente, que no tuvo contacto anterior con la auditoría, sea capaz de entender, a partir de la documentación, la naturaleza y los hallazgos de la auditoría realizada, los procedimientos adoptados, las evidencias obtenidas y las conclusiones alcanzadas.
64. La cantidad, tipo y contenido de la documentación son definidos por el auditor. Entretanto, se recomienda documentar:
- objetivo, alcance, cronograma y metodología del trabajo;
 - matrices de planeamiento y hallazgos;
 - instrumentos de recopilación de datos;
 - resultados de las técnicas de diagnóstico aplicadas;
 - resultados de cuestionarios, entrevistas y grupos focales realizados;
 - resultados de análisis estadísticas y de banco de datos;
 - sugerencias obtenidas en los paneles de referencia.
65. Mantener a los papeles de trabajo organizados y documentados es importante porque:
- auxilia en el planeamiento, ejecución y supervisión de la auditoría;
 - subsida la elaboración del informe y la respuesta a cuestionamientos del auditado o de otros actores interesados;
 - aumenta la efectividad y la eficiencia de la auditoría;
 - auxilia en la revisión de la calidad de la auditoría;
 - contribuye para el desarrollo profesional del auditor;
 - puede subsidiar la realización de nuevos trabajos.
66. La documentación de auditoría debe ser almacenada durante el tiempo necesario para satisfacer las exigencias legales y administrativas. Se debe garantizar la seguridad, integridad, accesibilidad y recuperación de las informaciones, sea en papel, medio electrónico u otros medios.

Análisis preliminar del objeto auditado

67. El análisis preliminar consiste en el relevamiento de informaciones relevantes sobre el objeto auditado para adquirirse el conocimiento necesario para la formulación de las cuestiones que serán examinadas por la auditoría.
68. La comprensión del objeto de la auditoría permite identificar riesgos y puntos críticos existentes y es indispensable a la definición del objetivo y del alcance de la auditoría. Es importante asegurar que los aspectos centrales del objeto auditado hayan sido investigados, documentados y comprendidos. La extensión y el nivel de detalles de los datos que serán recopilados deben llevar en consideración la naturaleza del objeto investigado, el tiempo y los recursos disponibles por el equipo.
69. El equipo debe realizar investigación preliminar de los controles internos y de los sistemas de información, así como de los aspectos legales considerados significativos en el contexto de la auditoría. En las auditorías de rendimiento, el examen de la confiabilidad de la base informativa y de los controles internos debe enfatizar los aspectos que puedan comprometer la efectividad y/o la eficiencia de las operaciones.

70. La evaluación de los controles internos debe ser considerada en la estimativa del riesgo de auditoría, que consiste en la posibilidad del auditor llegar a conclusiones equivocadas o incompletas. Siempre que relevante, el resultado de esa evaluación debe ser registrado en el proyecto de la auditoría.
71. El relevamiento de informaciones puede ser estructurado de la siguiente forma (ISSAI 3000/3.3, 2004):
- El objeto y su contexto:
 - a) objetivos (generales o parciales, dependiendo de la extensión del trabajo);
 - b) estrategia de actuación (acciones desarrolladas, metas fijadas, clientes atendidos, procedimientos y recursos empleados, bienes y servicios ofertados y beneficios proporcionados);
 - c) estructura organizacional (líneas de subordinación y de asesoramiento y relación con las actividades desarrolladas);
 - d) fuentes de financiamiento y principales ítems de costo y gasto (histórico de la ejecución presupuestaria);
 - e) situación en el contexto de las prioridades gubernamentales;
 - f) histórico (a partir de la fecha de creación, las denominaciones anteriores y mudanzas en su concepción lógica en relación a objetivos, público destinatario y formas de implementación);
 - g) grupos de interés y características del ambiente externo e interno;
 - h) naturaleza de la actuación de otros órganos o programas gubernamentales que actúan en la misma área (líneas de coordinación).
 - Funcionamiento del objeto auditado:
 - a) procesos gerenciales;
 - b) bases de datos existentes;
 - c) ambiente de control;
 - d) restricciones enfrentadas (imposiciones legales y limitaciones impuestas por la concurrencia, por la tecnología, pela falta de recursos o por la necesidad de cooperar con otras entidades).
72. Las informaciones sobre el objeto auditado pueden ser obtenidas de diversas fuentes, conforme ejemplificado en el Apéndice.
73. El equipo deberá realizar relevamiento de trabajos relevantes sobre el objeto de auditoría, identificando aspectos evaluados y principales conclusiones de informes de auditoría del TCU y del control interno, además de estudios e investigaciones de iniciativa del órgano ejecutor o de institución académica conceptuada.
74. Todavía en la etapa de análisis preliminar, pueden ser utilizadas técnicas con la finalidad de trazar diagnóstico a partir de la interpretación sistemática de las informaciones colectadas y de la identificación de los principales problemas relativos al desempeño del objeto seleccionado. El Cuadro 1 resume las técnicas más empleadas y los objetivos a que se proponen.

Cuadro 1: Técnicas más utilizadas en la etapa de planeamiento

Técnica de diagnóstico	Objetivo
SWOT y Diagrama de Verificación de Riesgo	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Identificar las fuerzas y debilidades del ambiente interno del objeto de la auditoría y las oportunidades y amenazas del ambiente externo. <input type="checkbox"/> Identificar posibles áreas a investigar. <input type="checkbox"/> Identificar los factores de riesgo y conocer la capacidad organizacional para su gerenciamiento.
Análisis stakeholder	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Identificar los principales grupos de interés (actores interesados). <input type="checkbox"/> Identificar las opiniones y conflictos de intereses e informaciones relevantes.
Mapa de productos e indicadores de desempeño	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Conocer los principales objetivos de una entidad o programa. <input type="checkbox"/> Representar las relaciones de dependencia entre los productos. <input type="checkbox"/> Identificar los responsables por los productos críticos. <input type="checkbox"/> Desarrollar los indicadores de desempeño.
Mapa de procesos	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Conocer el funcionamiento de procesos de trabajo. <input type="checkbox"/> Identificar buenas prácticas. <input type="checkbox"/> Identificar las oportunidades para racionalización y perfeccionamiento de procesos de trabajo.

Observación: Otras técnicas, como análisis de Ishikawa, análisis RECI y marco lógico, también pueden ser útiles en esa etapa del trabajo de auditoría.

75. Datos sobre desempeño son fundamentales para la evaluación de los aspectos de la economicidad, eficiencia, eficacia y efectividad del objeto de la auditoría. El uso de indicadores de desempeño para estimar los resultados alcanzados por los gestores es preconizado por las doctrinas de gerenciamiento vuelto para resultados. El Ministerio del Planeamiento establece que para cada programa es obligatorio haber por lo menos un indicador. Para los programas de apoyo a las políticas públicas y áreas especiales^{ix}, la presencia de indicadores es facultativa (BRASIL, 2008). Aunque ocupe posición central en el planeamiento de auditoría, la producción de informaciones sobre desempeño por el gestor puede enfrentar los siguientes problemas:
- a) dificultad de desarrollar indicadores de desempeño a partir de objetivos definidos de forma imprecisa;
 - b) sistemas de información inadecuados o poco confiables;
 - c) efecto de factores externos sobre el desempeño de programas, dificultando la identificación de los hallazgos directamente atribuibles a las acciones y a las políticas específicas;
 - d) dificultad de mensurar productos no homogéneos;
 - e) dificultad de incorporar la dimensión cualitativa en los indicadores de desempeño;
 - f) necesidad de múltiples indicadores para obtenerse un cuadro de la eficiencia y de la efectividad de un programa.
76. En función de las dificultades presentadas, al examinar informaciones sobre desempeño, el equipo debe considerar, entre otras cuestiones:
- a) ¿Los indicadores de desempeño son válidos, confiables y justificables a la luz de la relación costo-beneficio?
 - b) ¿Los procedimientos de colecta de datos sobre desempeño son suficientes y adecuados?
 - c) ¿Los indicadores de desempeño son parte integrante del proceso de toma de decisiones?

77. Siempre que existir la necesidad de ampliar el conocimiento sobre los aspectos operacionales del objeto de auditoría, se recomienda la realización de visitas exploratorias, o sea, el desplazamiento del equipo de auditoría para el local (o locales) donde las actividades se desarrollan, con el objetivo de obtener informaciones preliminares. La ausencia de un claro marco legal, la insuficiencia de informaciones o, todavía, la diversidad en la forma de implementación de las acciones son ejemplos de razones que justifican la visita exploratoria en la etapa de planeamiento. Los costos de su realización deben ser considerados en el costo estimado de la auditoría.
78. La visita exploratoria es útil para prevenir problemas en el proceso de ejecución de los trabajos, reducir incertezas, auxiliar en la definición de los criterios de auditoría, así como permitir la obtención de informaciones que subvencionarán la elaboración de los instrumentos de recopilación de datos.

Definición del objetivo y del alcance de la auditoría

79. A partir del conocimiento construido durante el análisis preliminar del objeto de la auditoría, el equipo deberá definir el objetivo de la auditoría por medio de la especificación del problema y de las cuestiones de auditoría que serán investigadas. El objetivo debe esclarecer también las razones que llevarán el equipo a sugerir un determinado tema y enfoque, caso estos no han sido previamente definidos en la deliberación que determinó la realización de la auditoría.

Cuestión de auditoría

La cuestión de auditoría es el elemento central en la determinación del direccionamiento de los trabajos de auditoría, de las metodologías y técnicas a adoptar y de los resultados que se pretende atingir.

80. Al formular las cuestiones y, cuando necesario, las subcuestiones de auditoría, el equipo está, al mismo tiempo, estableciendo con claridad el enfoque de su investigación, las dimensiones y los límites que deberán ser observados durante la ejecución de los trabajos.
81. En ese sentido, la adecuada formulación de las cuestiones es fundamental para el éxito de la auditoría, una vez que tendrá implicaciones en las decisiones cuanto a los tipos de datos que serán recopilados, a la forma de recopilación que será empleada, a las análisis que serán efectuadas y a las conclusiones que serán obtenidas.
82. En la elaboración de las cuestiones de auditoría, se debe llevar en consideración los siguientes aspectos:
- a) claridad y especificidad;
 - b) uso de términos que puedan ser definidos y mensurados;
 - c) viabilidad investigativa (posibilidad de ser respondida);
 - d) articulación y coherencia (el conjunto de las cuestiones elaboradas debe ser capaz de aclarar el problema de auditoría previamente identificado).

Tipos de cuestión de auditoría

83. El tipo de cuestión formulada tendrá una relación directa con la naturaleza de la respuesta y la metodología a adoptar. Podemos clasificar cuestiones de auditoría en cuatro tipos (GAO, 1991; NAO, 1997):

- a) **Cuestiones descriptivas:** Son formuladas de manera a fornecer informaciones detalladas sobre, por ejemplo, condiciones de implementación o de operación de determinado programa o actividad, cambios ocurridos, problemas y áreas con potencial de perfeccionamiento. Son cuestiones que buscan profundizar aspectos tratados de forma preliminar durante la etapa de planeamiento. Ejemplo de cuestión descriptiva: “¿Como los ejecutores locales están poniendo en práctica los requisitos de acceso establecidos por el programa?”
- b) **Cuestiones normativas:** Son aquellas que tratan de comparaciones entre la situación existente y aquella establecida en norma, patrón o meta, tanto de carácter cualitativo cuanto cuantitativo. El abordaje metodológico empleado en esos casos es la comparación con criterios previamente identificados y el desempeño observado. Abordan lo que debería ser y usualmente son preguntas del tipo: “¿El programa tiene alcanzado las metas previstas?”; “¿Los sistemas instalados corresponden a las especificaciones del programa?”.
- c) **Cuestiones evaluativas (o de impacto, o de causa y efecto):** Las cuestiones evaluativas son referentes a la efectividad del objeto de auditoría e van más allá de las cuestiones descriptivas y normativas para enfocar lo que tendría ocurrido caso el programa o la actividad no hubiera sido ejecutada. En otras palabras, una cuestión evaluativa quiere saber qué diferencia hizo la intervención gubernamental para la solución del problema identificado. El alcance de la pregunta abarca también los efectos no esperados, positivos o negativos, provocados por el programa. Ejemplo de cuestión evaluativa: “¿En qué medida los efectos observados pueden ser atribuidos al programa?”. Las cuestiones evaluativas casi siempre requieren estrategias metodológicas bastante complejas, envolviendo modelos experimentales con grupos de control, análisis estadísticas sofisticadas y modelaje. Ese tipo de estudio puede traer resultados reveladores, pero, por causa de la complejidad envuelta, es caro y de demorada implementación.
- d) **Cuestiones exploratorias:** Destinadas a explicar eventos específicos, aclarar los desvíos con respecto al desempeño patrón o las razones de ocurrencia de un determinado hallazgo. Son preguntas del tipo: “¿Cuales son los principales factores que responden por la crisis del sistema de transporte aéreo?”; “¿Cuales factores explican el aumento expresivo en los gastos con pago de los beneficios de auxilio-enfermedad a lo largo de la última década?”
84. La formulación de la cuestión de auditoría es un proceso interactivo, lo cual depende, fundamentalmente, de las informaciones obtenidas en la etapa de planeamiento y de lo que se quiere investigar. Generalmente se utiliza la técnica de *brainstorming* para su relleno, lo que permite a cada participante exponer libremente sus ideas e interpretaciones, hasta que se alcance entendimiento común sobre la formulación del problema, de las cuestiones y subcuestiones de auditoría.
85. Aunque no exista un método fácil para llegarse a las cuestiones de auditoría, se recomienda un abordaje estructurado para su formulación, inspirado en el método cartesiano de solución de problemas, como descrito a seguir:

1er paso - Describa el “problema”:

86. Con base en las informaciones propiciadas por el análisis preliminar del objeto de auditoría, exprese, de forma clara e objetiva, lo que originó la auditoría. La descripción del problema debe ser suficiente para nortear la concepción de la auditoría.
87. Caso la solicitud para realización de la auditoría sea formulada de manera genérica o muy abarcadora, el planeamiento deberá definir el alcance de la auditoría, etapa fundamental para que se pueda tener comprensión clara de lo que será auditado. La explicitación del no alcance, o sea, de lo que no será tratado pela auditoría, puede ser necesaria para establecer con precisión a los límites del trabajo.

Ejemplo de formulación de problema de auditoría

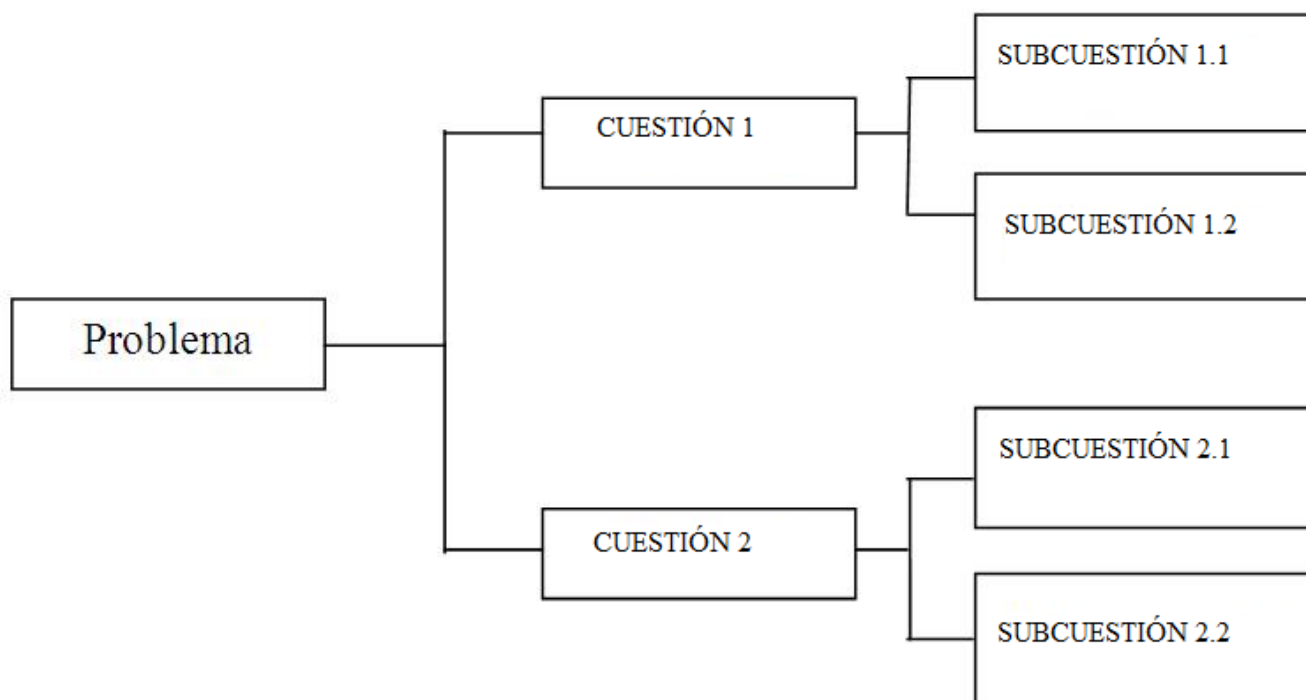
A partir del año 2000, los dispendios gubernamentales con el beneficio de auxilio enfermedad tuvieron aumento expresivo. Por eso, para asegurar la prestación de servicios con calidad y cohibir el desperdicio de recursos públicos, es importante investigar la adecuación de los mecanismos de control del INSS para administrar la concesión y manutención de ese beneficio, así como evaluar la contribución de los servicios de rehabilitación profesional de los beneficiarios, visando reducción de costos.

Fuente: Adaptado del informe de auditoría de rendimiento sobre beneficio de auxilio enfermedad (TC 012.034/2008-7).

2º paso – Formule las posibles cuestiones:

88. El problema debe ser subdividido en partes que no se superpongan. Por medio de *brainstorming* identifique posibles cuestiones que, una vez respondidas, puedan elucidar el problema formulado. Después, establezca una jerarquía de cuestiones, como en la Figura 4. Identifique el tipo de cuestión formulada, porque la naturaleza de la cuestión tendrá relación directa con la naturaleza de la respuesta y la metodología a adoptar.

Figura 4: Jerarquía de cuestiones y subcuestiones



89. No hay reglas rígidas sobre cuando formular subcuestiones de auditoría. Entretanto, las cuestiones deben ser enfocadas, específicas y tratar de apenas un tema. Si necesario, subcuestiones deben ser formuladas para que cada una de ellas sea lo más simples posible y, en el conjunto, abarquen lo que se desea investigar por medio de la cuestión de auditoría. Las subcuestiones facilitan la organización de las informaciones del proyecto de auditoría por línea de la matriz de planeamiento, permitiendo al lector acompañar la lógica del dibujo de la auditoría. Exceso de subcuestiones puede tornar la matriz extensa, repetitiva y cansadora. Por eso, debe ser adoptada la solución más adecuada para cada trabajo.

Ejemplo de formulación de cuestiones y subcuestiones de auditoría

Cuestión 1: ¿Los controles internos sobre el auxilio enfermedad son adecuados para garantizar, con razonable seguridad, el pago de esos beneficios?

Subcuestión 1.1: ¿Los controles internos sobre las actividades de concesión de los beneficios de auxilio enfermedad son adecuados para garantizar, con razonable seguridad, el pago de esos beneficios?

Subcuestión 1.2: ¿Los controles internos sobre las actividades de mantenimiento de los beneficios de auxilio enfermedad son adecuados para garantizar, con razonable seguridad, el pago de esos beneficios?

Cuestión 2: ¿Cuál la cobertura de atención del servicio de rehabilitación profesional y cuál su impacto económico en los gastos con el beneficio?

Subcuestión 2.1: ¿La estructura física del servicio y el número de servidores destinados a eso son suficientes para la atención de la demanda por rehabilitación profesional?

Subcuestión 2.2: ¿Cuál la economía que el servicio de rehabilitación posibilita y cuál su potencial de crecimiento?

Fuente: Adaptado del informe de auditoría de rendimiento sobre beneficio de auxilio enfermedad (TC 012.034/2008-7).

3er paso – Pruebe las cuestiones:

90. Identifique las cuestiones de difícil respuesta y considere como las dificultades pueden ser contornadas. Confronte las cuestiones con los recursos disponibles para la realización de la auditoría, definidos en términos de costo, plazos de ejecución y de personal. Considere también a las competencias del equipo, frente a las necesarias para la ejecución del proyecto de auditoría.

4º paso – Elimine las cuestiones no esenciales:

91. Descarte cuestiones que no tienen potencial para mejorar el desempeño o que no tengan solución viable. Por lo tanto, los criterios para la elección o exclusión de determinada cuestión son la relevancia de las conclusiones que podrán ser alcanzadas y la factibilidad de estrategia metodológica requerida para responderla de forma satisfactoria. Priorice las cuestiones y decida cuáles deben ser estudiadas. Se acuerde que las cuestiones deben ser sucintas y sin ambigüedades.
92. Después de definir el problema y las cuestiones de auditoría, el equipo deberá especificar a los criterios de auditoría y elaborar la matriz de planeamiento.

Especificación de los criterios de auditoría

93. Todavía en la etapa de planeamiento, el equipo debe definir los criterios de auditoría, que son patrones de desempeño utilizados para medir la economicidad, eficiencia, eficacia e efectividad del objeto de auditoría. Representan el estado ideal o deseable de aquello que se examina y ofrecen el contexto para evaluarse las evidencias y comprender los hallazgos, conclusiones y recomendaciones de la auditoría. De la comparación entre el criterio y la situación existente (condición) son generados los hallazgos de auditoría. Por lo tanto, criterio representa la expectativa razonable y fundamentada de lo que “debería ser”, las mejores prácticas y *benchmarks* contra los cuales el desempeño es comparado o evaluado^x (ISSAI 3000/Apéndice 2, 2004; GAO, 2007).
94. Criterios de auditoría desempeñan papel fundamental en el desarrollo de diversos aspectos del trabajo, sirviendo de base para (ISSAI 3000/Apéndice 2, 2004):

- a) definición de marco conceptual básico que facilite la comunicación entre los integrantes del equipo de auditoría, las autoridades del TCU y los gestores;
 - b) delimitación del alcance de la auditoría, tornando explícitos sus objetivos;
 - c) orientación de la recopilación de datos, indicando como obtener evidencias significativas;
 - d) fijación de parámetros balizadores de las conclusiones y recomendaciones de la auditoría.
95. En las auditorías de rendimiento, la escoja del criterio de auditoría es más flexible y frecuentemente contiene elementos de discrecionalidad y de juzgamiento profesional. Dependiendo del caso examinado, la fuente más adecuada para el criterio de auditoría será o la norma oficial, expresa en leyes y reglamentos, o la fundamentación científica, teniendo como referencia literatura especializada, normas profesionales y buenas prácticas. Entre las fuentes que pueden ser empleadas para la definición de criterios de auditoría, están (ISSAI 3000/3.3, 2004; GAO, 2007):
- a) leyes y reglamentos que rigen el funcionamiento de la entidad auditada;
 - b) decisiones tomadas por el Poder Legislativo o Ejecutivo;
 - c) referencias a comparaciones históricas y comparaciones con la mejor práctica;
 - d) normas y valores profesionales;
 - e) indicadores clave de desempeño establecidos por la entidad auditada o por la Administración;
 - f) opinión de especialista independiente;
 - g) criterios utilizados en auditorías similares o empleados por otras entidades de fiscalización superior – EFS;
 - h) organizaciones que realicen actividades semejantes o tengan programas similares;
 - i) bibliografía especializada.
96. Criterios pueden ser más fácilmente definidos siempre que los objetivos establecidos por el legislador o por el Poder Ejecutivo sean claros, precisos y relevantes. Cuando estos sean imprecisos o confrontantes, el equipo de auditoría debe interpretarlos o reelaborarlos, tornándolos más operacionales y mensurables. En ese caso, pueden ser empleados dos abordajes alternativos. El primer consiste en consultar especialistas en el área sobre como deberían ser interpretados y medidos objetivos y metas; cuales deberían ser los resultados esperados sobre dadas condiciones o, todavía, cual la más reconocida práctica comparable. La segunda alternativa consiste en consultar gestores y actores interesados relevantes para definir y acordar criterios bien fundamentados y realistas^{x1}.
97. Al definir los criterios de auditoría, el equipo debe asegurar que ellos sean razonables, exequibles y relevantes para los objetivos de la auditoría. La definición de los criterios adecuados debe atender, todavía, a las siguientes características (ISSAI 3000/Apéndice 2, 2004):
- a) Confiabilidad: debe resultar en conclusiones consistentes cuando aplicado por otro auditor en la misma circunstancia;
 - b) Objetividad: debe ser libre de cualquier tendenciosidad por parte del auditor o de la gerencia;
 - c) Utilidad: debe implicar en resultados y conclusiones que correspondan a las necesidades de información de los interesados;
 - d) Claridad: debe ser claramente enunciado y no estar sujeto a interpretaciones significativamente diferentes;

- e) Comparabilidad: debe ser consistente con criterios utilizados para auditar programa o actividad similar y con aquellos utilizados previamente para auditar el mismo objeto de auditoría;
- f) Integridad: debe incorporar as dimensiones relevantes para evaluar el desempeño;
- g) Aceptabilidad: debe tener aceptación por parte de especialistas independientes, órgano o entidad auditada, legislativo, medios y público en general.

Elaboración de la matriz de planeamiento

98. Una vez definidos el problema y las cuestiones de auditoría, el equipo deberá elaborar la matriz de planeamiento. Se trata de un cuadro con el resumen de las informaciones relevantes del planeamiento de una auditoría. El Cuadro 2 presenta el modelo de matriz de planeamiento empleado en las auditorías de rendimiento.

Cuadro 2: Modelo de matriz de planeamiento

Problema: Expresar, de forma clara y objetiva, aquello que motivó la auditoría.

Cuestión /subcuestión de auditoría	Informacion es requeridas	Fuentes de información	Procedimientos de recopilación de datos	Procedimientos de análisis de datos	Limitaciones	Qué el análisis va permitir decir
Especificar los términos- clave y el alcance de la cuestión: -criterio -período de abarcamiento -actores involucrados -abarcamiento geográfico	Identificar informacione s necesarias para responder la cuestión de auditoría	Identificar fuentes de cada ítem de información	Identificar las técnicas de recopilación de datos que serán usadas y describir los respectivos procedimientos	Identificar técnicas a ser empleadas en el análisis de datos y describir los respectivos procedimientos	Especificar las limitaciones cuanto: - a la estrategia metodológica adoptada -al acceso a personas e informaciones -a la cualidad de las informaciones -a las condiciones operacionales de realización del trabajo	Aclarar precisamente que conclusiones o resultados pueden ser alcanzados

99. El propósito de la matriz de planeamiento es auxiliar la elaboración conceptual del trabajo y la orientación del equipo en la fase de ejecución. Es una herramienta de auditoría que torna el planeamiento más sistemático y dirigido, facilitando la comunicación de decisiones sobre metodología y auxiliando la conducción de los trabajos de campo. La matriz de planeamiento es un instrumento flexible y su contenido puede ser actualizado o modificado por la equipe a la medida que el trabajo de auditoría progresa.

100. La matriz es también el principal instrumento de apoyo a la elaboración del proyecto de auditoría, porque contiene las informaciones esenciales que lo definen. De ahí viene la importancia de la discusión acerca de la matriz antes de iniciar la redacción del proyecto de auditoría. El Apéndice detalla cada uno de los elementos que componen la matriz de planeamiento.

Validación de la matriz de planeamiento

101. El proceso de validación de la matriz de planeamiento pasa por dos etapas. Primeramente, tras la revisión del supervisor, la matriz de planeamiento debe ser sometida a un panel de referencia con el objetivo de obtener críticas y sugerencias para su perfeccionamiento. Ese proceso de validación tiene por objetivos específicos:

- a) conferir la lógica de la auditoría y el rigor de la metodología utilizada, cuestionando las fuentes de información, la estrategia metodológica y el método de análisis a ser utilizado, en confronto con los objetivos de la auditoría;
- b) orientar y aconsejar el equipo de auditoría sobre el abordaje a ser adoptado por la auditoría;

- c) proveer variado conjunto de opiniones especializadas e independientes sobre el proyecto de auditoría;
 - d) asegurar la calidad del trabajo y alertar el equipo sobre fallas en su desarrollo/concepción; y
 - e) conferir la presencia de beneficios potenciales significativos.
102. Por lo tanto, la composición del panel, a ser organizado por el equipo de auditoría, debe favorecer el debate y reflejar diferentes puntos de vista sobre el tema de la auditoría. El panel podrá contar con la participación de especialistas convidados de universidades, centros de investigación y consultorías técnicas del Congreso con interés en el tema; representantes del control interno y de los órganos de planeamiento y presupuesto; representante del Ministro Relator; auditores con reconocida experiencia en el tema y representantes de organizaciones del tercer sector, cuando necesario. El gestor podrá participar del panel de referencia siempre que el equipo y el supervisor entiendan que su presencia no traerá perjuicio a los objetivos propuestos en el panel.
103. Otro papel no menos importante desempeñado por el panel de referencia es el de fortalecimiento del control social, al posibilitar que actores relevantes participen de la discusión del proyecto de auditoría y puedan ser aclarados sobre la naturaleza de la fiscalización ejercida por el TCU, generando expectativa sobre los resultados del trabajo y fortaleciendo la imagen institucional.
104. La segunda etapa del proceso de validación consiste en la presentación de la matriz de planeamiento a los gestores del órgano o programa auditado, después de los ajustes necesarios en función del resultado de las discusiones del panel de referencia. La finalidad de ese procedimiento es presentar el resultado de la etapa de planeamiento, realizada con la participación del gestor, visando obtener su comprometimiento con el objetivo y la conducción de la auditoría.

Elaboración de instrumentos de recopilación de datos y teste-piloto

105. Una vez definida y validada la matriz de planeamiento, se pasa a la elaboración de los instrumentos de recopilación de datos que serán utilizados durante la ejecución de la auditoría. Cada técnica de recopilación de datos – entrevista, cuestionario, grupo focal y observación directa – posee un instrumento propio, a ser dibujado de forma a garantizar la obtención de informaciones relevantes y suficientes para responder a las cuestiones de auditoría.
106. Todo el equipo debe involucrarse en la elaboración de los instrumentos de coleta de datos, los cuales deben ser testeados para garantizar su consistencia. La realización del teste-piloto permite, todavía, conferir las premisas iniciales acerca del funcionamiento del objeto auditado y la calidad y confiabilidad de los datos.
107. Para obtener un cuadro representativo, el equipo debe elegir para la realización del teste-piloto un local o aspecto del objeto de la auditoría que presente dificultades potenciales a la conducción de los trabajos, permitiendo que el equipo anticipe los problemas que podrán ser enfrentados. Además, los datos colectados permitirán ajustar el tamaño de la muestra y asegurar que la estrategia metodológica seleccionada ofrecerá respuesta conclusiva a la cuestión de auditoría.
108. Por lo tanto, la realización del teste-piloto es altamente recomendable en el caso de auditorías de grande complejidad, en locales de difícil acceso y costos elevados, porque aumenta las chances de que el trabajo desarrollado alcance el nivel de calidad deseado con el menor costo posible.

Elaboración del proyecto de auditoría

109. Al final de la etapa de planeamiento, el equipo debe preparar el proyecto de auditoría que resume la naturaleza del trabajo a realizar y los resultados que se pretende alcanzar. El proyecto debe explicitar la motivación para investigarse determinado problema de auditoría, segundo enfoque específico y con la utilización de determinada metodología.

110. Por lo tanto, el proyecto contendrá descripción sucinta del objeto de la auditoría, objetivos del trabajo, cuestiones a ser investigadas, procedimientos a ser desarrollados y resultados esperados con la realización de la auditoría. Harán parte del apéndice: la matriz de planeamiento, que resume las informaciones centrales del proyecto de auditoría; el cronograma propuesto para la conducción de los trabajos; y la estimación de costos, inclusive de contratación de especialista, cuando necesario.
111. Es fundamental destacar los resultados que se pretende alcanzar con la realización de la auditoría, indicando las oportunidades de perfeccionamiento y, siempre que posible, de economía de recursos públicos, con fines de permitir el análisis de costo beneficio de la auditoría.
112. Compete al coordinador del equipo asegurar que el proyecto de auditoría contenga todas las informaciones necesarias a la correcta y oportuna apreciación de la propuesta de trabajo.

EJECUCIÓN

113. La etapa de ejecución consiste en la obtención de evidencias apropiadas y suficientes para respaldar los hallazgos y conclusiones de la auditoría.
114. Las principales actividades realizadas durante la ejecución son:
- a) desarrollo de los trabajos de campo;
 - b) análisis de los datos colectados;
 - c) elaboración de la matriz de resultados;
 - d) validación de la matriz de resultados.
115. En general, la recopilación y el análisis de datos no son actividades estancas. Excepto en las investigaciones, los datos son recopilados, interpretados y analizados simultáneamente. Dependiendo de la metodología adoptada en el proyecto de auditoría, puede haber variación significativa en la organización de los trabajos de campo y en la estrategia de análisis de los datos.

Hallazgo de auditoría

116. Hallazgo es la discrepancia entre la situación existente y el criterio. Hallazgos son situaciones verificadas por el auditor durante el trabajo de campo que serán usadas para responder a las cuestiones de auditoría. El hallazgo contiene los siguientes atributos: criterio (lo que debería ser), condición (lo que es), causa (razón del desvío con relación al criterio) y efecto (consecuencia de la situación encontrada). Cuando el criterio es comparado con la situación existente, surge el hallazgo de auditoría. (ISSAI 3000/4.3, 2004).
117. Criterio de auditoría es el patrón de desempeño usado para medir la economicidad, eficiencia, eficacia y efectividad del objeto de auditoría. Sirve para determinar si el objeto auditado atinge, excede o está abajo del desempeño esperado. Puede ser definido de forma cuantitativa o cualitativa. Atingir o exceder el criterio puede indicar la ocurrencia de buenas prácticas. No alcanzar el criterio indica oportunidad de mejoría de desempeño. Es importante destacar que desempeño satisfactorio no es desempeño perfecto, pero es el esperado, considerando las circunstancias con las cuales el auditado trabaja (ISSAI 3000/Apéndice 2, 2004). Los párrafos 93 a 97 contienen más informaciones sobre criterio de auditoría.
118. Condición es la situación existente, identificada y documentada durante la auditoría. Causa es la razón de la diferencia entre la condición y el criterio. La causa servirá de base para las deliberaciones propuestas. Efecto es la consecuencia de la diferencia constatada por la auditoría entre condición y criterio. El efecto indica la gravedad de la situación encontrada y determina la intensidad de la acción correctiva. (GAO, 2007).

Ejemplo de hallazgo de auditoría

Hallazgo – Insuficiencia de lechos psiquiátricos en la mayor parte de los estados brasileños.

Criterio – La cantidad de lechos psiquiátricos establecida por la Organización Mundial de Salud es de 0,43 por mil habitantes.

Condición – Brasil tiene un promedio de 0,37 lechos psiquiátricos por mil habitantes.

Causas:

- Distribución desigual de lechos entre los estados de la federación (la región sudeste dispone de 0,53 lechos por mil habitantes, mientras en la región norte el índice es de 0,04)
- Distribución de lechos no atiende a criterios poblacionales
- Ausencia de planes municipales y estatales de salud mental
- Control social incipiente

Efectos:

- Deficiencia de atendimento en locales con bajo índice de lechos
- Migración de personas con perturbaciones mentales entre municipios o entre estados, dificultando el planeamiento de la atención a la salud.

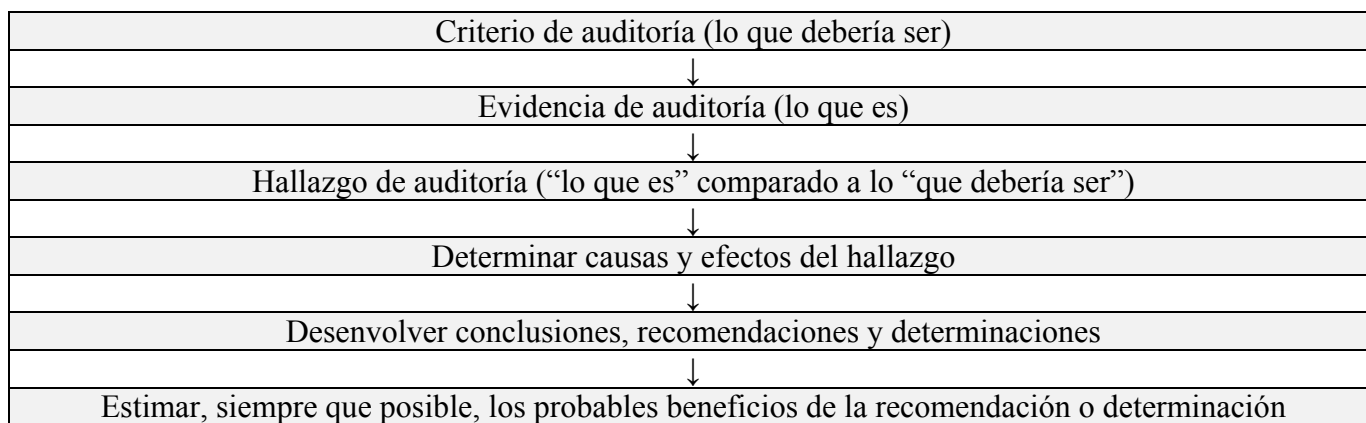
119. Ni siempre es obligatorio identificar todos los cuatro atributos del hallazgo. En auditorías cuyo objetivo es investigar determinado problema y analizar sus causas, generalmente los criterios no son definidos a priori y, a veces, ni siquiera tiene sentido hacerlo (ISSAI 3000/4.3, 2004). Es el caso, por ejemplo, de las cuestiones exploratorias, definidas en el párrafo 83 d).
120. Por veces, no es posible identificar con seguridad las causas de la situación encontrada, porque esa identificación necesitaría de investigaciones que requieren metodología sofisticada, que está afuera del alcance de la auditoría.
121. Una vez identificado el hallazgo de auditoría, ocurren dos formas complementares de evaluación: la evaluación de la relevancia del hallazgo y de las causas del desempeño insuficiente. En el caso de desempeño superior a la expectativa, las causas deben ser investigadas para identificación de buenas prácticas (ISSAI 3000/4.3, 2004).
122. Los auditores también deben evaluar los efectos del hallazgo. Cuando posible, esos efectos deben ser cuantificados. Por ejemplo, el costo de procesos ineficientes o de instalaciones improductivas puede ser estimado. Además, procesos o administración ineficientes pueden resultar en retrasos o desperdicio de recursos. Efectos cualitativos, resultantes de decisiones gerenciales equivocadas o de falta de control de calidad en la prestación de servicios públicos, pueden tener impactos significativos sobre los beneficiarios. Si el efecto ya ocurrió, es importante verificar si fueran tomadas providencias para evitar que eso vuelva a ocurrir. Si los efectos no son fácilmente identificados, el auditor debe intentar estimarlos (ISSAI 3000/4.3, 2004).

Evidencias

123. Evidencias son informaciones obtenidas durante la auditoría y usadas para fundamentar los hallazgos. El conjunto de hallazgos irá respaldar las conclusiones del trabajo. El equipo debe esforzarse para obtener evidencias de diferentes fuentes y de diversas naturalezas, porque eso fortalecerá las conclusiones (ISSAI/Apéndice 3, 2004).
124. El equipo debe determinar la cantidad y el tipo de evidencias necesarias para atender a los objetivos y al plan de auditoría, de forma adecuada. Para eso, es necesario que las evidencias tengan algunos atributos. Son ellos (ISSAI/Apéndice 3, 2004):
- a) **validad** - la evidencia debe ser legítima, o sea, basada en informaciones precisas y confiables;
 - b) **confiabilidad** - garantía de que serán obtenidos los mismos resultados si la auditoría viene a ser repetida. Para obtener evidencias confiables, es importante considerar que: es conveniente usar diferentes fuentes; es interesante usar diferentes abordajes; fuentes externas, en general, son más confiables que internas; evidencias documentales son más confiables que orales; evidencias obtenidas por observación directa o análisis son más confiables que aquellas obtenidas indirectamente;
 - c) **relevancia** - la evidencia es relevante si está relacionada, de forma clara y lógica, a los criterios y objetivos de la auditoría;
 - d) **suficiencia** - la cantidad y calidad de las evidencias obtenidas deben persuadir el lector de que los hallazgos, conclusiones, recomendaciones y determinaciones de la auditoría están bien fundamentados. Es importante acordarse que la cantidad de evidencias no substituye la falta de los otros atributos (validad, confiabilidad, relevancia). Cuanto mayor la materialidad del objeto auditado, el riesgo de auditoría y el grado de sensibilidad del auditado a determinado asunto, mayor será la necesidad de evidencias más robustas. La existencia de auditorías anteriores también indica esa necesidad.
125. Las evidencias pueden ser clasificadas en cuatro tipos (ISSAI/Apéndice 3, 2004):
- a) **física** – observación de personas, locales o eventos. Puede ser obtenida por medio de fotografías, vídeos, mapas. Evidencias físicas normalmente causan grande impacto. La fotografía de una situación insalubre o insegura, por ejemplo, puede ser más convincente que una larga descripción;
 - b) **documental** – es el tipo más común de evidencia. Puede estar disponible en medio físico o electrónico. Es obtenida de informaciones ya existentes, tales como oficios, memorándums, correspondencias, contratos, extractos, informes. Es necesario evaluar la confiabilidad y la relevancia de esas informaciones con respecto a los objetivos de la auditoría;
 - c) **testimonial** – obtenida por medio de entrevistas, grupos focales, cuestionarios. Para que la información testimonial pueda ser considerada evidencia, y no apenas contextualización, es necesario corroborarla, por medio de confirmación por escrito del entrevistado o existencia de múltiples fuentes que confirmen los hechos;
 - d) **analítica** – obtenida por medio de análisis, comparaciones e interpretaciones de datos e informaciones ya existentes. Este trabajo puede involucrar análisis de tajas, patrones y tendencias, normalmente por medio de procesamiento computacional. Es el tipo de evidencia más difícil de obtener.

126. El equipo de auditoría debe evaluar si la falta de evidencias apropiadas y suficientes se debe a falla en la estrategia metodológica o a deficiencias del objeto de auditoría, a ejemplo de fallas de los controles internos o problemas operacionales y estructurales. En el primer caso, puede ser necesario modificar la estrategia metodológica o revisar el objetivo de la auditoría y su alcance. En el segundo caso, los problemas identificados son hallazgos de auditoría.
127. El equipo de auditoría debe considerar que algunas evidencias pueden presentar problemas o fragilidades. Los principales se refieren a evidencias (ISSAI/Apéndice 3, 2004):
- a) basadas en apenas una fuente;
 - b) testimoniales no corroboradas por documento u observación;
 - c) cuyo costo de obtención no corresponde a criterios de costo beneficio;
 - d) provenientes apenas del gestor o del equipo auditado;
 - e) cuya única fuente es parcial con respecto al resultado del trabajo;
 - f) obtenidas de muestras no representativas;
 - g) relacionadas a ocurrencias aisladas;
 - h) confrontantes.
128. Existen algunas técnicas que pueden contribuir para la obtención de evidencias más fuertes. Una de ellas es la circulación, que consiste en la confirmación, junto a terceros, de hechos e informaciones presentados por el auditado (BRASIL, 2009a). Otra es la triangulación, que es el uso de diferentes métodos de investigación y de recopilación de datos para estudiar el mismo tema, con el objetivo de fortalecer las conclusiones (PATTON, 1987).

Cuadro 3: Proceso lógico de identificación de hallazgos y producción de recomendaciones y determinaciones



Fuente: ISSAI 3000/4.3, 2004.

Desarrollo de los trabajos de campo

129. El trabajo de campo consiste en la recopilación de datos e informaciones definidos en el planeamiento de auditoría. El tipo de datos a recopilar y las fuentes de esos datos dependerán de la estrategia metodológica y de los criterios establecidos. Los datos recopilados deben ser precisos, completos y comparables. Frecuentemente, esa recopilación es considerada una tarea mecánica y la parte menos interesante de la auditoría. Pero, es una actividad importante y consume grande cantidad de tiempo y esfuerzo (HATRY, WINNIE, FISK, 1981). La calidad en la recopilación, análisis y documentación de los datos es fundamental para garantizar buenos resultados de la auditoría (ISSAI 3000/4.2, 2004).

130. Normalmente, la recopilación de datos es hecha *in loco* y el equipo aplica los instrumentos desarrollados y testeados en la etapa de planeamiento. Los métodos de recopilación de datos más usados son entrevista, cuestionario, grupo focal y observación directa.
131. Cuando el objetivo de la auditoría incluye la generalización de los hallazgos para el universo investigado, las soluciones más comúnmente adoptadas son tratamiento estadístico y estudio de caso. Si el estudio de caso es representativo, es posible generalizar los resultados, o sea, los hallazgos identificados en un caso pueden ser aplicados a otros casos (NAO, 199-).
132. Es importante que el auditor obtenga las mejores informaciones posibles - tanto hechos cuanto opiniones, argumentos y reflexiones - de diferentes fuentes y busque el apoyo de especialistas (ISSAI 3000/4.6, 2004). El auditor debe buscar las evidencias necesarias para responder a las cuestiones de auditoría y tener cuidado para no desviarse del foco del trabajo ni recopilar grande cantidad de informaciones que, muchas veces, son desnecesarias e irrelevantes (POLLIT et al, 2002).
133. Para el éxito de los trabajos de campo, es necesaria la realización de diversas actividades operacionales. Antes de la ejecución de la auditoría, el equipo debe:
- a) hacer visitas de estudio, entrevistas y grupos focales;
 - b) providenciar oficios de presentación;
 - c) reservar pasajes y hoteles;
 - d) informar teléfonos de contacto al supervisor;
 - e) preparar material necesario (copias de cuestionarios, guías de entrevistas, grupo focal y observación directa).
134. El relleno de la matriz de hallazgos debe ser iniciado durante los trabajos de campo, a medida que los hallazgos son constatados. Las aclaraciones que sean necesarias deben ser recopiladas en campo, para evitar malentendido y eventuales nuevas solicitudes de informaciones, con el consecuente desperdicio de esfuerzos (BRASIL, 2009a).

Análisis de los datos recopilados

135. Durante los trabajos de campo, el equipo obtiene grande cantidad de datos, que deben ser organizados, separados y analizados. Serán seleccionados aquellos que evidencian los hallazgos de auditoría y, por lo tanto, ayudan a responder a sus cuestiones. Las otras informaciones deben ser descartadas, para no desviar la auditoría de su foco y para no retardar el análisis de los datos relevantes (POLLITT et al, 2002).
136. Para el análisis de los datos recopilados, son usadas herramientas y técnicas adecuadas. La definición del método dependerá de la estrategia metodológica adoptada. El Apéndice presenta las principales técnicas de análisis y el documento Técnicas de Presentación de Datos (BRASIL, 2001) orienta sobre las formas más adecuadas de comunicar el resultado de las análisis elaboradas.
137. La etapa final del análisis de datos consiste en combinar los resultados obtenidos de diferentes fuentes. No hay método general para hacer esto, pero es fundamental que el auditor trabaje de forma cuidadosa y sistemática en la interpretación de los datos e informaciones recopilados. Para esa actividad, es necesario analizar argumentos y afirmaciones, consultar especialistas y hacer comparaciones. También es vital que el auditor adopte abordaje crítico y mantenga objetividad con relación a las informaciones disponibles. Al mismo tiempo, él debe ser receptivo a diferentes argumentos y puntos de vista (ISSAI 3000/4.2y 4.5, 2004).

Matriz de hallazgos

- 138. Las constataciones e informaciones obtenidas durante la ejecución de la auditoría, así como las propuestas de conclusiones, recomendaciones y determinaciones, son registradas en la matriz de hallazgos.
- 139. La matriz de hallazgos es instrumento útil para subsidiar y nortear la elaboración del informe de auditoría, porque permite reunir, de forma estructurada, los principales elementos que constituirán los capítulos centrales del informe. La matriz propicia comprensión homogénea de los hallazgos y sus elementos constitutivos por los integrantes del equipo de auditoría y demás interesados. Los ítems que componen la matriz de hallazgos son presentados en el Cuadro 4.

Cuadro 4: Modelo de matriz de hallazgos

Cuestión de auditoría (repetir la cuestión de la matriz de planeamiento).

Hallazgo					Buenas prácticas	Recomendaciones y determinaciones	Beneficios esperados
Situación encontrada	Criterio	Evidencias y análisis	Causas	Efectos			
Constataciones de mayor relevancia, identificadas en la fase de ejecución.	Patrón usado para determinar si el objeto auditado atinge, excede o está abajo del desempeño esperado.	Resultado de la aplicación de los métodos de análisis de datos y su empleo en la producción de evidencias. De forma sucinta, deben ser indicadas las técnicas usadas para tratar las informaciones recopiladas durante la ejecución y los resultados obtenidos.	Pueden ser relacionadas a la puesta en práctica o a la concepción del objeto de auditoría, o estar fuera del control o de la influencia del gestor. La identificación de causas requiere evidencias y análisis fuertes. Las deliberaciones contendrán las medidas consideradas necesarias para sanar las causas del desempeño insuficiente.	Consecuencias relacionadas a las causas y a los correspondientes hallazgos. Pode ser una medida de relevancia del hallazgo.	Acciones identificadas que comprobablemente llevan a buen desempeño. Esas acciones podrán subsidiar la propuesta de recomendaciones y determinaciones.	Deben ser elaboradas de forma a tratar el origen de los problemas diagnosticados. Se sugiere parsimonia en la cantidad de deliberaciones y priorización para solución de los principales problemas.	Mejorías que se esperan alcanzar con la implementación de las recomendaciones y determinaciones. Los beneficios pueden ser cuantitativos y cualitativos. Siempre que posible, cuantificarlos.

- 140. Durante la ejecución de la auditoría, las situaciones encontradas son comparadas con los criterios, previamente seleccionados e identificados por el equipo. Las diferencias observadas son los hallazgos de auditoría, debidamente respaldados por las evidencias.
- 141. Después de caracterizar el hallazgo de auditoría, el equipo debe identificar las causas y los efectos del desempeño observado. En general, esos procedimientos son concluidos al final del trabajo de campo. Entretanto, por causa de la complejidad del tema y de evidencias supervenientes, el análisis puede extenderse hasta la fase del informe.

142. Siempre que posible, se debe mensurar el efecto asociado al hallazgo de auditoría. Por ejemplo, en el caso de procesos antieconómicos, adquisiciones mal planeadas o equipamientos improductivos, los efectos pueden ser estimados en valores monetarios. Por otro lado, los efectos decurrentes de procedimientos ineficientes, recursos ociosos o administración deficiente pueden ser dimensionados en términos de incumplimiento de plazos y de desperdicio de recursos físicos. Los efectos cualitativos también deben ser mencionados, como deficiencia de control, decisiones inadecuadas o mala calidad del bien o servicio ofrecido. Las dificultades de cuantificar los beneficios potenciales varían segundo el tipo de beneficio. Entretanto, en muchos casos, los beneficios financieros pueden ser estimados con razonable seguridad.
143. La causa del hallazgo de auditoría es la base para las deliberaciones. Si existir múltiples causas para un mismo hallazgo, el equipo debe identificar aquella que, se modificada, podrá prevenir situaciones similares. Se debe considerar, sin embargo, la posibilidad de la causa identificada estar afuera del control del auditado, haciendo con que el foco de las deliberaciones trascienda el objeto de la auditoría.
144. Las propuestas que visen la mejoría del desempeño administrativo u operacional son un de los aspectos más importantes de las auditorías de rendimiento. A pesar de los perfeccionamientos requeridos, y no los medios para alcanzarlos, constituyan el objetivo de las deliberaciones, conviene indicar los aspectos que deben ser examinados por el gestor en la búsqueda de soluciones.
145. Al formular propuesta de deliberación, el equipo debe considerar el costo de la implementación y la economía de recursos decurrente, porque el costo no debe superar los beneficios esperados. También es importante destacar los aspectos más relevantes y evitar cantidad excesiva de deliberaciones, que pueden desviar el foco del gestor de la implementación de providencias que sanen las principales deficiencias del objeto auditado. También podrá dificultar el monitoreo de las deliberaciones y llevar a un costo beneficio inadecuado.

Validación de la matriz de hallazgos

146. Tras la elaboración de la matriz de hallazgos, su validación es hecha por medio de la realización del segundo panel de referencia. El objetivo principal de este panel es verificar a la coherencia de la matriz presentada. En esa ocasión, los participantes son convidados a discutir con el equipo las principales conclusiones de la auditoría, a suficiencia de las evidencias recopiladas, la adecuación de los análisis realizados y la pertinencia de las propuestas de encaminamiento. Después del panel, la matriz de hallazgos deberá ser validada por los gestores, a ejemplo del procedimiento adoptado en la validación de la matriz de planeamiento.

INFORME

147. El informe es el principal producto de la auditoría. Es el instrumento formal y técnico por intermedio del cual el equipo comunica el objetivo y las cuestiones de auditoría, la metodología usada, los hallazgos, las conclusiones y la propuesta de direccionamiento (BRASIL, 2009a). La INTOSAI presenta los patrones internacionales de elaboración de informes de auditoría gubernamental para las Entidades de Fiscalización Superior.

Patrón de elaboración de informe de la INTOSAI, aplicable a la auditoría de rendimiento

Al final de cada auditoría, el auditor debe preparar opinión escrita o informe, registrando los hallazgos de forma adecuada; su contenido debe ser fácil de entender y libre de ideas imprecisas y ambiguas, debe incluir solamente informaciones que sean apoyadas por evidencias competentes y relevantes, ser independiente, objetivo, justo y constructivo.

Fuente: ISSAI 400/7, 2001.

148. El objetivo de este capítulo es establecer patrones y presentar directrices de elaboración de informes de auditoría de rendimiento, que favorezcan la racionalización del proceso y la creación de identidad característica. Se trata también de la estructura de las siguientes secciones de la parte textual del informe: introducción, capítulos principales, análisis de los comentarios de los gestores, conclusión y propuesta de encaminamiento. Detalles sobre la composición de cada elemento del informe están en documento específico sobre elaboración de informe de auditoría de rendimiento.
149. La comunicación de los resultados de la auditoría debe reportar a la sociedad sobre el desempeño de la administración pública, contribuyendo para la responsabilidad de los agentes públicos por los resultados de la acción de gobierno, mediante control parlamentar y control social.
150. La demostración de la calidad del trabajo depende de la forma como las cuestiones de auditoría son tratadas en los informes. Es importante que las informaciones sean organizadas y dispuestas con rigor técnico, con apropiado grado de detalles y que los principales puntos sean destacados. El desarrollo del texto debe guardar coherencia con la secuencia lógica de los argumentos, formando un todo coherente, convincente, claro y visualmente atractivo. Por lo tanto, ser capaz de escribir informes de calidad es competencia esencial de los profesionales que realizan auditorías de rendimiento.
151. Para que el informe tenga calidad, además de la experiencia y de la habilidad de los autores, es importante que su elaboración siga las orientaciones y patrones de este manual.

Orientaciones generales para elaboración del informe

152. La elaboración del informe de auditoría debe seguir las siguientes orientaciones generales:
- a) ser conducida como proceso continuo;
 - b) considerar el punto de vista del lector;
 - c) basarse en la matriz de hallazgos.
153. La elaboración del informe debe ser vista como un proceso continuo de formulación, testeo y revisión de ideas sobre el objeto de la auditoría. Cuestiones como el beneficio potencial de la auditoría, posibles recomendaciones y determinaciones, así como la argumentación convincente sobre las conclusiones deben ser consideradas a lo largo de la auditoría. El establecimiento de plazos para la entrega de trechos intermediarios puede aumentar la probabilidad del informe quedarse listo tempestivamente (ISSAI 3000/3.1, 2004).

154. A lo largo de todas las fases de la auditoría, el énfasis debe estar en la producción del informe final (ISSAI 3000/3.1, 2004). Por un lado, en nada cambia realizar un excelente trabajo de planeamiento o de ejecución de las auditorías si el informe no es capaz de pasar su mensaje de forma efectiva. Por lo otro, no es posible elaborar un informe de calidad si el proyecto de auditoría no es consistente o si las evidencias recopiladas no son fuertes.

Concepción de la INTOSAI sobre la elaboración del informe de auditoría como proceso continuo

Mientras el trabajo progresa, el informe preliminar de auditoría toma forma. A lo largo de la auditoría, el análisis de datos e informaciones incluye ponderar argumentos y afirmaciones, consultar especialistas, hacer comparaciones y análisis. Notas y observaciones son organizadas de forma estructurada (en la matriz de hallazgos) y mientras las discusiones internas y externas progresan, el texto es esbozado, evaluado y reescrito, detalles son conferidos y conclusiones discutidas. Con base en textos intermediarios de discusión, los principales problemas y conclusiones pueden ser debatidos, hechos confirmados con los auditados y las propuestas desarrolladas.

Fuente: ISSAI 3000/4.5 y 5.1., 2004.

155. Para que los informes sean útiles y accesibles es importante que lleven en consideración el punto de vista de los lectores (ISSAI 3000/5.3, 2004; BRASIL, 2001). Inicialmente, los informes de auditoría de rendimiento tendrán tramitación interna, direccionados, principalmente, al Relator de la materia. Además, visan comunicar informaciones sobre desempeño a formuladores de políticas, gestores de los tres niveles de gobierno, otros órganos de control y de evaluación. Documentos complementares al informe, como sumarios ejecutivos, notas para la prensa y presentación de diapositivas, tienen público más amplio y obedecen a orientaciones específicas.
156. La herramienta usada por el TCU para organización de los principales elementos del informe es la matriz de hallazgos. La matriz es base para discusión sobre la estructura del texto entre los integrantes del equipo de auditoría, así como para discusión con el supervisor del trabajo y para presentación en panel de referencia.
157. El hecho de que la redacción del informe normalmente es compartida por los integrantes del equipo de auditoría refuerza la necesidad de disponerse de instrumento que apoye la elaboración del informe. Es natural que cada colaborador tenga un estilo propio de redactar. Por eso, se torna necesario que todos los miembros del equipo discutan previamente la estructura y la forma de presentación de las informaciones.
158. La conformidad a las orientaciones y a los patrones de elaboración, así como también la construcción de entendimientos comunes por medio de discusiones durante la auditoría, disminuye la posibilidad de los textos producidos quedar muy distintos. Es deseable que el equipo se mantenga movilizado hasta que haya sido finalizada la redacción del informe, realizando en ese período la revisión cruzada de los textos elaborados. Esos cuidados tornarán más eficiente el trabajo final del coordinador del equipo, a quien cabe conferir al trabajo unidad de forma y estilo.

Patrones de elaboración

159. Los patrones internacionales para elaboración de informes, aplicables a las auditorías de rendimiento, resumen las principales características de un buen informe (ISSAI 400, 2001). En el TCU, es necesario observar los requisitos de claridad, concisión, convicción, exactitud, relevancia, tempestividad y objetividad (BRASIL, 2009a), así como los de integralidad y convencimiento (ISSAI 3000/5.2, 2004). La formulación de esas características por el TCU es desarrollada en seguida.

160. Claridad – producir texto de fácil comprensión para el lector informado. Para aumentar la claridad y la comprensión del informe:
- defina términos técnicos;
 - defina el significado de las siglas en la lista correspondiente y use el nombre por extenso en la primera vez en que aparecer en el texto;
 - presente hechos de forma precisa;
 - presente evidencias y articule argumentos de forma lógica;
 - use frases cortas, evitando períodos largos que se extiendan por diversas líneas;
 - crie cohesión textual por medio del seguimiento lógico de las ideas y del uso de conectivos adecuados;
 - prefiera usar el orden directo (sujeto, verbo, objeto y complementos), evitando oraciones intercaladas, paréntesis y guiones (BRASIL, 2009a);
 - complemente el texto con figuras, fotografías, gráficos, diagramas, mapas, cajas de texto y tablas;
 - evite el uso de sinónimos para designar las mismas cosas. Diferentemente de un texto literario, en un informe se debe utilizar a los mismos términos del inicio al fin;
 - evite abreviaturas;
 - evite términos eruditos y expresiones en otros idiomas.
161. Convicción – exponer los hallazgos y las conclusiones con firmeza. Evite expresiones que transmitan inseguridad y duda para el lector, como "salvo mejor juicio" o "parece que". La información presentada debe convencer a los lectores sobre la validez de los hallazgos, la razonabilidad de las conclusiones y los beneficios decurrentes de la implementación de las propuestas. Por lo tanto, los hallazgos deben ser presentados de forma persuasiva, articulándose las conclusiones y propuestas de forma que ellas transcurran lógicamente o analíticamente de los hechos y argumentos presentados (ISSAI 3000/5.2, 2004). El informe debe ser convincente para que las deliberaciones del Tribunal obtengan apoyo de los actores capaces de influenciar en la gestión del objeto auditado, que sean implementadas y que generen mejoras de desempeño en beneficio de la sociedad.
162. Concisión – producir texto sucinto y directo para transmitir el mensaje y fundamentar las conclusiones (ISSAI 3000/5.2, 2004). Por concisión, se debe dar preferencia a citas indirectas y no a largas transcripciones de textos originales, resumiéndose las informaciones que se desea transmitir. Como patrón indicativo, la parte textual de los informes de auditoría de rendimiento, excepto propuesta de direccionamiento, no debe exceder 50 páginas. El análisis de temas muy complejos puede requerir informes más largos, pero informes completos y también concisos son más útiles al lector y tienen mayor probabilidad de ser leídos por público mayor (ISSAI 3000/5.2, 2004).
163. Exactitud – garantizar que todas las informaciones presentadas sean precisas y correctamente registradas. Exactitud es indispensable para asegurar al lector que el informe es creíble y confiable. Una imprecisión en el informe puede lanzar duda sobre la validez de todo el trabajo y desviar la atención de puntos importantes (ISSAI 3000/5.2, 2004). Exactitud también significa que sean descritos correctamente el alcance y la metodología, así como presentados los hallazgos y conclusiones de forma consistente con el alcance de la auditoría (ISSAI 3000/5.2, 2004). Además, el informe debe advertir sobre la calidad de los datos y el grado de precisión de las estimativas. Imprecisiones pueden perjudicar la imagen del órgano de control.

164. Relevancia – exponer apenas lo que tiene importancia, considerando los objetivos de la auditoría. Evite largos trechos descriptivos que no acrecientan información necesaria a la fundamentación de los argumentos. Los relatos no necesitan incluir todas las situaciones encontradas, cuyo registro queda preservado en los papeles de trabajo.
165. Tempestividad – cumplir el plazo previsto para elaboración del informe, sin comprometer la calidad (BRASIL, 2009a). El informe debe contener información actualizada para que pueda subsidiar órganos auditados, así como formuladores de políticas y otros actores interesados en el perfeccionamiento de sus actividades. El tenor de la información deberá, por lo tanto, agregar valor. (ISSAI 3000/5.3, 2004; ISSAI 400/8.i, 2001). El incumplimiento de plazos perjudica la supervisión de la auditoría, la participación de los auditados y el direccionamiento procesual.
166. Objetividad – producir texto imparcial, equilibrado y neutro (ISSAI 3000/5.3, 2004). Algunos de los aspectos de la objetividad en la conducción de la auditoría, que reflejarán en el informe son los siguientes:
- la estrategia metodológica definida para la auditoría debe asegurar que la selección de los hechos investigados y presentados en el informe no sea sesgada (ISSAI 3000/5.3, 2004);
 - los hallazgos y el informe deben estar basados en las evidencias obtenidas;
 - los hechos deben ser registrados de acuerdo con su relevancia para el alcance de la auditoría. Hechos relevantes no deben ser excluidos, ni pequeña fallas deben ser exageradas (ISSAI 3000/5.3, 2004);
 - las explicaciones gerenciales siempre deberán ser solicitadas y críticamente evaluadas (ISSAI 3000/5.3, 2004);
 - los hechos deben ser presentados separadamente de las opiniones (ISSAI 3000/5.3, 2004);
 - el lenguaje utilizado debe ser exenta de cualquier connotación tendenciosa o ambigua, de forma que se debe evitar actitud defensiva y oposición (ISSAI 3000/5.3, 2004);
 - el informe de auditoría debe indicar tanto hallazgos negativos cuanto hechos positivos. A pesar de el informe ser enfocado en fallas y desempeño insuficiente, la presentación de evidencias de forma no sesgada contribuye para aumentar su credibilidad (ISSAI 3000/5.3, 2004);
 - la presentación de fragilidades y hallazgos críticos debe ocurrir de modo que induzca la corrección, así como perfeccione sistemas y directrices internas (ISSAI 400/24, 2001);
 - el informe debe ser redactado de forma a denotar impersonalidad.
167. Integralidad – presentar toda la información y argumentos necesarios para satisfacer a los objetivos de la auditoría, permitir la correcta comprensión de los temas y situaciones relacionadas y registrar todos los elementos necesarios a la composición del informe (ISSAI 3000/5.2, 2004). Las relaciones entre objetivos, criterios, hallazgos y conclusiones necesitan ser verificables y expresas de forma clara y completa. (ISSAI 3000/5.2, 2004).

Presentación de datos

168. Un elemento clave para la calidad del informe de auditoría es el análisis abarcador de los datos y como él es presentado. Es importante que las informaciones sean bien presentadas para que los informes comuniquen claramente las conclusiones, las propuestas de deliberación y los análisis en los cuales se basan (NAO, 1996).

Directriz de la Intosai sobre divulgación de informes de auditoría

Informes abarcadores y su amplia distribución amplia son clave para la credibilidad de la función de auditoría. Si posible, cada auditoría de rendimiento debe ser publicada en un informe separado.

Fuente: ISSAI 3000/5.4, 2004.

169. Al planear la estructura del texto, se debe prever la secuencia de las ilustraciones, de forma que puedan demostrar las principales evidencias y conclusiones que el equipo de auditoría desea indicar. Hay diversos medios de presentarse datos, incluyendo: gráficos; diagramas; mapas; fotografías; cajas de texto. Orientaciones sobre presentación de datos son encontradas en guía específico del TCU (BRASIL, 2001).

Citas y referencias

170. La legislación brasileña permite la utilización no autorizada de obras para fines de estudio, crítica o polémica, así como para producir pruebas administrativas, sin finalidades lucrativas, desde que sea observado el derecho de citación (Ley nº 9.610/1998, art. 46). La Asociación Brasileña de Normas Técnicas (ABNT) determina como una información tomada de otra fuente debe ser citada y como deben ser elaboradas las referencias (ABNT, 2000, 2002).

Componentes del informe de auditoría

171. El informe, en su esencia, es la comunicación sobre los hallazgos de auditoría, la emisión de una opinión calificada sobre desempeño y la articulación de argumentos favorables a la adopción de determinadas medidas visando mejorar el desempeño. Esos hallazgos y argumentos serán desarrollados en los capítulos principales del informe.
172. El principal instrumento de apoyo a la elaboración del informe de auditoría es la matriz de hallazgos. La matriz es la representación sintética de los resultados de la auditoría, que serán desarrollados en el informe. Por eso es importante la discusión de la matriz entre los integrantes del equipo, con los gestores y demás actores relevantes, antes de iniciar la redacción del texto.
173. El informe de auditoría se divide en elementos pre-textuales, texto y elementos pos-textuales. Los elementos pre-textuales son: hoja de rostro, resumen, lista de siglas, lista de figuras, lista de tablas y sumario. El texto se compone de: introducción; visión general; capítulos principales; análisis de los comentarios del gestor; conclusión y propuesta de direccionamiento. Los elementos pos-textuales son: apéndices; referencias y glosario.
174. El texto debe ser dividido en capítulos, y estos, en subtítulos. Sección es el nombre genérico de cualquier una de las partes en que se divide el texto de un documento (ABNT, 2003). Los párrafos del texto deben ser numerados secuencialmente, a partir de la introducción, sin desdoblamiento por número de capítulo. La numeración de los subtítulos es constituida por el número del capítulo a que pertenece, seguido de un punto y del número que le fue atribuido en la secuencia (ABNT, 2003).

Cuadro 5: Estructura recomendada para la parte textual del informe de auditoría de rendimiento

1. Introducción
 - Identificación simplificada del objeto de auditoría
 - Antecedentes
 - Objetivos e alcance de la auditoría
 - Criterios
 - Metodología
2. Visión general
3. Primero capítulo principal
 - Objetivo del capítulo
 - Contextualización específica para el capítulo
 - Descripción del contenido del capítulo
- 3.1 Subtítulo
 - Párrafo inicial de impacto, con descripción concisa del hallazgo
 - Criterio
 - Análisis de las evidencias
 - Causas
 - Efectos y riesgos decurrentes de la manutención de la situación encontrada
 - Buenas prácticas
 - Conclusión
 - Propuestas
 - Beneficios esperados
4. Análisis de los comentarios dos gestores
5. Conclusión
6. Propuesta de direccionamiento

Observación: No es necesario crear títulos para indicar el contenido de los párrafos.

Introducción

175. La introducción es la parte inicial del texto y debe contener los elementos necesarios para situar el tema de la auditoría. Se compone de los siguientes elementos:
- a) identificación simplificada del objeto de auditoría. Detalles son presentados en la visión general;
 - b) antecedentes, que contemplan las razones que originaran la auditoría, la decisión que la autorizó y la existencia de fiscalizaciones anteriores en el mismo objeto;
 - c) objetivos y alcance de la auditoría, donde deben ser claramente enunciados los objetivos generales y específicos y los límites del trabajo, especificando los sistemas o aspectos que fueran auditados, así como la justificativa de tenerse adoptado el abordaje descrito;
 - d) criterios, que deben contener patrones generales utilizados para emitir opinión sobre el desarrollo del objeto de auditoría. Puede incluir el marco conceptual básico, en auditorías más complejas, así como la fuente de los patrones de desempeño utilizados. Criterios específicos aplicables a las cuestiones de auditoría deben ser descritos en el capítulo correspondiente; y
 - e) metodología, que comprende los métodos empleados en la recopilación y en el análisis de los datos. La metodología debe ser expuesta resumidamente, registrándose detalles en apéndice. Deben ser mencionadas las limitaciones impuestas al trabajo asociadas a la metodología utilizada para investigar las cuestiones de auditoría; la confiabilidad o la dificultad en la obtención de datos, así como las limitaciones relacionadas al propio alcance del trabajo, o sea, las áreas y los aspectos no analizados.

176. Opcionalmente, cuando necesario tornar más clara la lógica del relato, podrá ser acrecentado un párrafo al final de la introducción que describa la forma de organización del informe. Ese párrafo debe hacer la descripción breve de los temas tratados en los capítulos principales, resaltando la conexión lógica entre ellos.

Visión general

177. En la visión general, se describen las características del objeto de auditoría que son necesarias para la comprensión del informe, haciéndose las correlaciones con los objetivos de la auditoría, cuando necesario. Los textos analíticos resultantes de la aplicación de las técnicas de diagnóstico son importantes para subsidiar la redacción de ese capítulo. Algunos de los elementos de la visión general pueden ser: objetivos, responsables, histórico, beneficiarios, principales productos, relevancia, indicadores de desempeño, metas, aspectos presupuestarios, proceso de toma de decisión, sistemas de control.

178. Las informaciones que van a componer la visión general dependen de los objetivos de la auditoría. Además, por concisión, es posible presentar informaciones específicas en los capítulos principales, sin repetirlas en la visión general. De la misma manera, es posible registrar en apéndice datos históricos u otras informaciones de contextualización no directamente relacionadas con el objetivo de la auditoría.

Capítulos principales

179. Los capítulos principales se componen del relato articulado y argumentado sobre los hallazgos de auditoría. Los capítulos deben ser presentados en orden decreciente de relevancia, o sea, se inicia por el tema que se reveló más importante. Lo mismo se aplica a la presentación de los hallazgos dentro de cada capítulo, en subtítulos presentados en orden decreciente de relevancia. Por lo tanto, ni siempre será mantenido el orden propuesto en el proyecto de auditoría. Otra forma de organizar el texto es partir de los temas más generales para los más específicos. Esa puede ser la mejor manera de presentar temas complejos e interconectados cuya comprensión sea facilitada a partir de la lectura de hallazgos que introduzcan el contexto en el cual los demás se insieren.

180. La estructura recomendada pretende abarcar casos generales y más frecuentes. El Cuadro 5 presenta la secuencia típica de presentación de las informaciones. No significa que cada elemento del relato necesite ser presentado en apenas un párrafo o que todos los elementos deban estar presentes. Como ya fue anteriormente aclarado en este manual, dependiendo del tipo de cuestión de auditoría, ni siempre es posible identificar causas o formular propuestas, por ejemplo. Además, la discusión de las evidencias puede ser extensa, incluyendo la presentación de gráficos, tablas y otras ilustraciones.

181. Ponto crucial del informe es el análisis de las evidencias. Las evidencias deben ser presentadas de forma lógica, articulada y con ilustraciones que faciliten la comprensión de la situación encontrada. Los argumentos que fundamentan la posición del equipo deben ser confrontados con los mejores argumentos contrarios (ISSAI 3000/4.5, 2004).

182. Los subtítulos deben contener las conclusiones referentes al punto tratado. Las conclusiones son afirmativas relacionadas con el objetivo de la investigación, deducidas del análisis de las evidencias, en contraste con los criterios.

183. En seguida, si necesario, el equipo debe formular resumidamente la propuesta que estará en el capítulo "propuesta de direccionamiento", sin, no obstante, enunciarla de forma idéntica. La propuesta puede basarse en conclusiones de más de un subtítulo. Para evitar su repetición en varios trechos, la propuesta puede ser formulada junto con la conclusión del capítulo.

184. Por fin, el equipo debe cuantificar o, si eso no es posible, estimar los beneficios que podrán ser obtenidos, caso las propuestas sean implementadas. También por concisión y caso sea conveniente, el equipo podrá estimar los beneficios esperados al final del capítulo o en la conclusión del informe, agrupando propuestas que contribuyan para la obtención del mismo beneficio (BRASIL, 2009) y detallar la memoria de cálculo en apéndice.

Análisis de los comentarios de los gestores

185. El auditado siempre debe tener oportunidad de examinar el informe preliminar de auditoría antes que este sea tornado público (ISSAI 3000/4.5, 2004). De esa manera, la unidad técnica debe diligenciar para que los auditados presenten sus comentarios escritos sobre el informe preliminar, fijando plazo compatible. El informe preliminar tiene todos los elementos del informe final, excepto el capítulo de análisis de los comentarios de los gestores. Representa la oportunidad del gestor tomar conocimiento de los hallazgos, conclusiones y propuestas en su contexto completo y por escrito (ISSAI 3000/4.5, 2004). La unidad técnica podrá dejar de incluir la propuesta de direccionamiento en el informe preliminar, caso su conocimiento por los gestores ponga en riesgo el alcance de los objetivos de la auditoría.

186. Los gestores deben ser informados sobre el carácter sigiloso del informe preliminar. La copia impresa del informe a ser encaminada debe contener marca de agua en la diagonal de todas sus páginas con la expresión SIGILOSO.

187. Los comentarios ofrecidos deben ser analizados en instrucción en la cual el equipo de auditoría valorará la necesidad de rever puntos del informe o presentará argumentos para mantener posiciones discordantes de los gestores.

188. Cuando los auditados fornezan nuevas informaciones, al presentaren sus comentarios, el equipo deberá evaluarlas, segundo los patrones aplicables a las evidencias, antes de incorporarlas al informe (ISSAI 3000/4.5, 2004). En el caso de que las nuevas informaciones y argumentos de los auditados sean importantes para aclarar puntos del informe o sean suficientes para alterar el entendimiento del equipo, las modificaciones serán hechas en los capítulos principales del informe, sin necesidad de mencionarlas en el capítulo de análisis de los comentarios de los gestores. En ese caso, debe constar en el análisis la información de que fueran hechas alteraciones en el informe por causa de los comentarios de los gestores.

189. Las informaciones y argumentos que no sean suficientes para alterar el entendimiento del equipo deben ser analizadas en el capítulo "análisis de los comentarios de los gestores" (ISSAI 3000/4.5, 2004), conforme registrado en las instrucciones.

Conclusión

190. Ese capítulo debe traer las respuestas a las cuestiones de auditoría. Las conclusiones deben responder a los objetivos de la auditoría, basarse en la racionalidad y en criterios específicos de la auditoría (ISSAI 3000/4.5, 2004). Las conclusiones del informe son afirmaciones del equipo, deducidas de los hallazgos. Deben destacar los puntos más importantes de la auditoría y las principales propuestas de deliberaciones (ISSAI 3000/4.3, 2004).

191. Conclusiones son afirmaciones sintéticas y, como tal, inevitablemente omiten o simplifican algunas de las informaciones registradas en el informe (NAO, 200-).

192. La conclusión debe destacar de forma equilibrada los puntos fuertes del objeto de auditoría, las principales oportunidades de mejoría de desempeño y los posibles beneficios esperados cuantificándolos, siempre que posible, en términos de economía de recursos o de otra naturaleza de mejoría. Deben ser relatadas las dificultades enfrentadas por los gestores y destacadas las iniciativas positivas por ellos emprendidas objetivando superar las dificultades.

Propuesta de direccionamiento

193. Caso sean propuestas deliberaciones, ellas deben tener correspondencia clara con los hallazgos y deben ser basadas en las causas de esos hallazgos (ISSAI 3000/5.2, 2004). Las propuestas de direccionamiento son recomendaciones y determinaciones que el equipo de auditoría demuestra como necesarias y que contribuirán para sanar alguna deficiencia identificada por la auditoría.
194. La causa del problema puede estar afuera del control del auditado. En ese caso, la propuesta puede ser direccionada para otro órgano/entidad, hipótesis en la cual se recomienda que ella sea discutida con los interesados. Propuestas deben ser formuladas enfocando "lo que" debe ser perfeccionado o corregido y no el "como", aunque puedan surgir circunstancias que demanden la formulación de propuestas específicas, como perfeccionamiento o corrección de reglamentos (ISSAI 400/25, 2001). Esa orientación se debe al hecho de que el equipo de auditoría no puede alegar haber descubierto la única solución para sanar el problema identificado (ISSAI 3000/2.1, 2004). En los capítulos principales, el equipo puede mencionar posibles medidas que pueden ser adoptadas por los gestores, con base, por ejemplo, en buenas prácticas.
195. En la elaboración de la propuesta de direccionamiento el equipo deberá destacar, mediante ordenamiento adecuado, las propuestas más importantes. Además, deberá agruparlas por destinatario y por tema. De esa forma, propuestas que tengan relación entre ellas, igual que hayan sido mencionadas en subtítulos diferentes, quedarán agrupadas, en razón de la conexión con un mismo tema.
196. Las propuestas deberán indicar entre paréntesis los números de los párrafos en los cuales los temas a que se refieren son tratados en el informe. Independientemente de mención en el informe, debe ser propuesta determinación en el sentido de que el auditado elabore y dirija al Tribunal el plan de acción. El plan deberá contener el cronograma de implementación de las medidas que el gestor adoptará visando seguir las deliberaciones propuestas y corregir los problemas identificados (BRASIL, 2009a). La inclusión de propuestas dirigidas a otras unidades técnicas debe ser precedida de negociación entre los titulares (BRASIL, 2009a), con la coordinación de la Secretaría General de Control Externo.
197. Es importante garantizar que las propuestas sean exequibles, agreguen valor y tengan relación con los objetivos de la auditoría (ISSAI 3000/4.5, 2004). Las propuestas subsidiarán la elaboración del plan de acción por parte de los gestores, el monitoreo de la implementación de las deliberaciones y la cuantificación de sus efectos. Por esas razones, el equipo debe formular el número estrictamente necesario de propuestas que contemplen la corrección de las principales deficiencias identificadas.

MONITOREO

198. Monitoreo es la verificación del cumplimiento de las deliberaciones del TCU y de los resultados de ellas advenidos, con el objetivo de verificar las providencias adoptadas y estimar sus efectos.
199. El principal objetivo del monitoreo es aumentar la probabilidad de resolución de los problemas identificados durante la auditoría, sea por la implementación de las deliberaciones o por la adopción de otras medidas de iniciativa del gestor. La expectativa de control creada por la realización sistemática de seguimientos contribuye para incrementar la efectividad da auditoría.
200. El monitoreo permite a los gestores y a las otras partes implicadas acompañar el desempeño del objeto auditado, porque actualiza el diagnóstico y ofrece informaciones necesarias para verificar si las acciones adoptadas tienen contribuido para el alcance de los resultados deseados. Además, el monitoreo ayuda a identificar las barreras y dificultades enfrentadas por el gestor para solucionar los problemas identificados.
201. Por medio del monitoreo, es posible evaluar la calidad de las auditorías e identificar oportunidades de perfeccionamiento, de aprendizaje y de cuantificación de beneficios. Además de subsidiar el proceso de selección de nuevos objetos de auditoría, las informaciones averiguadas en el monitoreo son usadas para calcular el porcentual de implementación de deliberaciones y la relación costo beneficio de las auditorías, indicadores de efectividad de la actuación de las entidades de fiscalización superior.

Plan de acción

202. Considerando que el gestor tiene la responsabilidad de solucionar las ocurrencias indicadas durante la auditoría, cabe a él presentar una propuesta de las medidas a adoptarse y el respectivo cronograma. Eso es hecho por medio del plan de acción.
203. El plan de acción es un documento presentado por el gestor al TCU que formaliza las acciones que serán tomadas para seguir las deliberaciones propuestas objetivando corregir los problemas identificados durante la auditoría. Incluye, básicamente, un cronograma en que son definidos responsables, actividades y plazos para la implementación de las deliberaciones. Ese instrumento nortea el proceso de monitoreo y normalmente aumenta su efectividad.
204. La elaboración del plan de acción deberá ser realizada por los gestores y presentada al TCU en el plazo estipulado por el fallo. Es interesante que representantes del equipo de auditoría puedan orientar el proceso de construcción del plan, para que el documento presentado corresponda a las necesidades de monitoreo y abarque medidas satisfactorias para solucionar los problemas identificados. Esa interacción puede ser viabilizada por medio de reuniones con los gestores. El resultado esperado de ese esfuerzo es que el plan de acción sea executable.
205. Se recomienda que el plan de acción incluya campo para registro de los beneficios previstos después de la implementación de las deliberaciones. Son estos que, en último análisis, justifican la realización de las auditorías de rendimiento. Los beneficios deben ser estimados junto a los gestores durante la auditoría. Pueden implicar reducción de gastos, aumento de ingresos, eliminación de desperdicios, mejoría de desempeño. También es posible obtener beneficios no financieros, tales como: mejorías organizacionales, perfeccionamiento de controles internos, beneficios sociales y económicos, reducción del sentimiento de impunidad, aumento del sentimiento de ciudadanía.
206. Cabe resaltar que los beneficios cuantificados a la época de la auditoría y listados en el plan de acción fueran estimados. Entretanto, el informe del último monitoreo debe contener los resultados efectivamente atingidos, los beneficios causados por la implementación de las deliberaciones y la forma de mensuración de ellos. Por ejemplo: "la implementación de esa recomendación nos hizo ahorrar R\$ 2 millones en costos operacionales". Siempre que posible, los valores encontrados, la forma de mensuración y los resultados decurrentes de la implementación de la deliberación deben ser validados por el gestor. Posibles divergencias deben ser registradas en el informe.

207. Dependiendo de la complejidad de las medidas propuestas, de la dificultad de articulación entre los órganos y entidades implicadas en la implementación de esas medidas, de los recursos necesarios para realizar el monitoreo, el TCU puede elaborar un plan de monitoreo para verificar la adopción de las providencias y la evolución del desempeño del objeto auditado.

Sistemática de monitoreo

208. Tras la apreciación de la auditoría por el Tribunal, se recomienda que la unidad técnica del TCU cargada del monitoreo se ponga en contacto con el gestor del órgano o programa auditado para orientarlo sobre el monitoreo de la auditoría. Si existir interés, podrá ser acordada reunión, durante la cual el equipo del TCU explicará a los participantes la sistemática de monitoreo y presentará al gestor el modelo del plan de acción a ser entregue en el plazo establecido por el fallo. Se sugiere invitar representantes del órgano de control interno (siempre que necesario) del objeto auditado y de otros órganos o entidades envueltos con la implementación de las recomendaciones y determinaciones.

209. Si necesario, habrá otras reuniones entre los interesados, especialmente cuando la implementación de las deliberaciones sea compleja, demande más tiempo de monitoreo, envuelva diversas unidades gubernamentales o cuando sea percibida alguna resistencia por parte del auditado.

210. A partir del análisis del plan de acción, el gestor será informado de la previsión de monitoreo de la auditoría. El cronograma de monitoreo (cantidad, periodicidad, plazo) deberá ser adaptado a las particularidades de cada auditoría y definido a partir del tenor de las deliberaciones del TCU y de las datas establecidas en el plan de acción. Es importante que el monitoreo no tarde mucho a iniciar, para que no se pierda la expectativa de control. También no vale la pena monitorear las actividades por mucho tiempo, porque, de acuerdo con la experiencia del *Government Accountability Office* (GAO), la mayor parte de las deliberaciones es implementada hasta tres años después de la realización de la auditoría.

211. Cuando el monitoreo es realizado por medio de auditoría, esta tiene las mismas etapas que la auditoría de rendimiento (planeamiento, ejecución, informe). Pero, hay algunas características específicas que van a ser destacadas próximamente. Preferencialmente, el coordinador del monitoreo será un integrante del equipo que realizó la auditoría, lo que tornará más fácil apreciar si las medidas tomadas por los gestores son o no adecuadas frente a las deliberaciones. El responsable por el monitoreo debe ponerse en contacto con el coordinador de la auditoría para obtener informaciones sobre las condiciones y peculiaridades del trabajo inicial que puedan subsidiar la realización del monitoreo.

212. Durante el planeamiento del monitoreo, el equipo leerá el informe de auditoría, el plan de acción y otros documentos pertinentes. Tras la lectura, enviará al gestor la solicitud de documentos e informaciones necesarios para el monitoreo, fijando plazo condeciente con el volumen de informaciones solicitadas.

213. La unidad técnica responsable por el monitoreo evaluará la conveniencia de aplicar, en el monitoreo final, procedimientos de recopilación y análisis de datos semejantes a los usados durante la auditoría. La principal razón para aplicar esos procedimientos es la expectativa de conseguir mensurar beneficios.

Informe de monitoreo

214. El informe de monitoreo deberá ser documento autónomo, o sea, deberá contener informaciones suficientes, de forma que no sea necesaria, para el entendimiento do tema, la lectura del informe de auditoría y de otros informes de monitoreo. El informe de monitoreo tiene por objetivos: presentar la situación de implementación de las deliberaciones; demostrar, analíticamente, el beneficio efectivo decurrente de esa implementación; mensurar el costo beneficio de la auditoría.

215. La estructura y la forma de elaboración informe de monitoreo deberán seguir los patrones definidos por el TCU (BRASIL, 2009b). La versión preliminar del informe de monitoreo, a criterio del equipo y del supervisor, podrá ser enviada a los gestores para que ellos puedan agregar comentarios y sugerencias que juzguen pertinentes sobre las constataciones del equipo. El análisis de esos comentarios será incorporado al informe final.

Situación de las deliberaciones

216. Con base en los datos e informaciones recopilados durante el monitoreo, el equipo clasificará las deliberaciones, segundo el grado de implementación, en el período verificado, en una de las siguientes categorías (BRASIL, 2009b):

- a) Implementada - cuando el problema indicado por la auditoría y objeto de la deliberación propuesta fue solucionado por medio de providencias incorporadas a las actividades regulares del objeto auditado;
- b) no implementada;
- c) parcialmente implementada - cuando el gestor consideró concluidas las providencias referentes a la implementación de la deliberación, sin implementarla totalmente;
- d) en implementación - si hay evidencias de que existen acciones en curso objetivando solucionar las ocurrencias indicadas durante la auditoría y que dieran origen a la deliberación propuesta;
- e) no más aplicable - en razón de cambios de condición o de superveniencia de hechos que tornen inexecutable la implementación de la deliberación.

217. Cuando la deliberación es una determinación, se debe sustituir los términos “implementada” y “en implementación” por “cumplida” y “en cumplimiento”. Caso sea fijado plazo por el TCU para atención a la deliberación, se debe registrar si el cumplimiento se encuentra en andamio dentro del plazo fijado o si el plazo ya expiró.

218. La determinación para elaborar el plan de acción y las deliberaciones dirigidas a la secretaria del Tribunal no deben constar de cuadro resumen y, por lo tanto, no deben ser consideradas en el cálculo del porcentual de implementación (ex.: enviar copias del fallo, archivar los autos, publicar el informe en documento interno del TCU).

Cuadro 6: Ejemplo de cuadro resumen de la situación de implementación de las deliberaciones

Situación	1er Monitoreo		2º Monitoreo		3er Monitoreo	
	Ítems	%	Ítems	%	Ítems	%
Implementada/cumplida	9.1.4; 9.1.7; 9.1.12	17	9.1.2; 9.1.4; 9.1.5; 9.1.7; 9.1.12; 9.3	32	9.1.1; 9.1.2; 9.1.3; 9.1.4; 9.1.5; 9.1.7; 9.1.8; 9.1.10; 9.1.11; 9.1.12; 9.2.1, 9.3, 9.4.2; 9.5; 9.6	83
Parcialmente implementada/cumplida		0	9.1.1; 9.1.3; 9.1.6; 9.1.8; 9.1.9; 9.1.10; 9.1.11; 9.2.1; 9.2.2; 9.4.1; 9.4.2; 9.5; 9.6	68	9.2.2; 9.1.6; 9.1.9	17
En implementación	9.1.1; 9.1.2; 9.1.3; 9.1.5; 9.1.9; 9.1.10; 9.1.11; 9.4.1; 9.4.2; 9.5; 9.6; 9.2.2	66	-	0	-	0
No implementada/no cumplida	9.1.6; 9.3; 9.2.1	17	-	0	-	0
No aplicable	9.1.8	-		-	9.4.1	-

Fuente: Tribunal de Cuentas de la Unión (Informes de Monitoreo: TC 012.271/2003-0 y TC 003.805/2005-5).

CONTROL DE CALIDAD

219. Control de calidad en las auditorías de rendimiento es el conjunto de políticas, sistemas, y procedimientos establecidos para proporcionar adecuada seguridad de que los trabajos alcancen sus objetivos, tengan excelencia técnica y satisfagan las normas y los estándares profesionales establecidos (ISSAI 3000/Apéndice 4, 2004).
220. La manera como las auditorías de rendimiento son desarrolladas y el grado de excelencia de los informes producidos puede afectar la imagen del Tribunal. Por esa razón, es importante asegurar que todas las actividades sean desarrolladas con patrones elevados de calidad (NAO, 2006). El control de calidad es importante, porque posibilita el continuo perfeccionamiento de los trabajos desarrollados, a partir de la incorporación de lecciones aprendidas.
221. Las entidades de fiscalización superior deben establecer sistemas y procedimientos de garantía de calidad, los cuales deben asegurar que todas las auditorías sean desarrolladas segundo los patrones y las políticas pertinentes (ISSAI 3000/3, 2004). En el TCU, fue establecido que todos los trabajos de fiscalización deben ser sometidos a control de calidad (BRASIL, 2005).
222. La calidad en el desarrollo de los trabajos de auditoría de rendimiento es asegurada por la adherencia a principios, procedimientos y metodologías específicos, visando el alcance de niveles crecientes de objetividad, confiabilidad, consistencia y utilidad en la elaboración de los informes y de los otros documentos producidos. El control de calidad es ejercido con los siguientes objetivos:
- asegurar la calidad dos informes de auditoría (ISSAI 200/1.27, 2001);
 - identificar oportunidades de mejoría en la conducción de trabajos futuros y evitar la repetición de deficiencias (ISSAI 200/1.27, 2001);
 - localizar deficiencias en el desarrollo de los trabajos y corregirlas tempestivamente;
 - reducir el tiempo de tramitación de los procesos de las auditorías;
 - disminuir la necesidad de doble trabajo para corrección de deficiencias;
 - evidenciar buenas prácticas en la ejecución de los trabajos que puedan ser diseminadas;
 - contribuir para el desarrollo de competencias por medio de la identificación de necesidades de entrenamiento;
 - identificar la necesidad de revisión o de elaboración de documentos técnicos que contengan orientaciones para la ejecución de las actividades;
 - suplir la administración con informaciones sistemáticas y confiables sobre la calidad de los trabajos (NAO, 1996).

Modalidades de control de calidad

223. El control de calidad es un proceso continuo que abarca las actividades de supervisión y orientación del equipo por el supervisor en todas las fases del ciclo de las auditorías de rendimiento, así como las actividades de iniciativa del equipo y la revisión del trabajo por otros agentes. El control de calidad puede ser concomitante o *a posteriori*.
224. El control de calidad concomitante se integra a las actividades desarrolladas durante el ciclo de auditoría. Incluye la orientación del equipo por el supervisor sobre la concepción de la auditoría, el método de trabajo y el análisis de evidencias, así como actividades compartidas por el supervisor y el equipo, como el acompañamiento del cronograma, revisiones periódicas de los papeles de trabajo, consultas a la opinión de especialistas y paneles de referencia. El control de calidad *a posteriori* puede ser ejercido por medio de revisiones internas o externas de los papeles de trabajo y de los informes producidos, después de la conclusión de la auditoría.

225. Además de la adopción de los procedimientos de control, la promoción de la calidad también puede ser ejecutada por medio de iniciativas anteriores a las fiscalizaciones, como la redacción de manuales con el objetivo de orientar la ejecución de los trabajos y la realización de seminarios y entrenamientos visando la capacitación de los equipos de auditoría para los trabajos a ser desarrollados (NAO, 1996).
226. Otra forma efectiva de promover la calidad de las auditorías consiste en crear condiciones de trabajo que promuevan el diálogo, la delegación y la confianza mutua dentro de la organización, así como estimulen el sentido de responsabilidad de los auditores (ISSAI 3000/Apéndice 4, 2004).

Los papeles de los principales actores implicados en el control de calidad

227. La actuación del supervisor es esencial para asegurar el alcance de los objetivos de la auditoría y para la manutención de la calidad de los trabajos, independientemente de la competencia individual de los auditores. Es importante destacar que en la auditoría de rendimiento, generalmente, es más importante apoyar los equipos de auditoría en sus iniciativas para alcanzar alto nivel de calidad en su trabajo, que supervisarlos en el sentido tradicional del término (ISSAI 3000/Apéndice 4, 2004).
228. Es responsabilidad del supervisor orientar y revisar técnicamente la auditoría. La orientación es actividad proactiva y abarca discutir con el equipo el mérito de la concepción del trabajo, del proyecto de auditoría, de las conclusiones, de las propuestas de direccionamiento, así como direccionar la viabilidad de los recursos necesarios a la ejecución de la auditoría. La revisión de los documentos producidos se refiere al informe, a las matrices de planeamiento y hallazgos, al proyecto de auditoría y demás papeles de trabajo, considerando la complejidad de la auditoría.
229. La supervisión de los trabajos debe buscar asegurar que (ISSAI 300/2.3, 2001):
- a) los objetivos de la auditoría sean alcanzados;
 - b) las competencias necesarias para la ejecución de la auditoría sean de dominio del equipo o que sean incorporadas mediante requisición o contratación de servicios;
 - c) los miembros del equipo tengan comprensión clara y consistente del proyecto de auditoría;
 - d) los hallazgos y las conclusiones de la auditoría estén basados en informaciones confiables y en evidencias válidas, consistentes, relevantes y suficientes;
 - e) la auditoría sea ejecutada de acuerdo con patrones y normas técnicas adoptadas por el TCU;
 - f) el proyecto de auditoría sea cumplido;
 - g) los recursos necesarios a la ejecución de la auditoría estén disponibles, como servicios técnicos, equipamiento y medios de desplazamiento.
230. Es responsabilidad del coordinador promover discusiones con los otros integrantes del equipo de auditoría para la definición del alcance del trabajo, de la estrategia metodológica y de los procedimientos y técnicas a ser utilizados. La escoja de los objetivos, de los problemas y de las cuestiones de auditoría determina grande parte da calidad del trabajo (ISSAI 3000/2.1, 2004).
231. Compete al coordinador de la auditoría realizar reuniones periódicas con el equipo para a discusión de problemas surgidos durante el desarrollo de las actividades y de adaptaciones necesarias en los papeles de trabajo producidos; reportar al supervisor el andamio de los trabajos y con él discutir el tratamiento a ser dado a eventuales problemas y dificultades; revisar toda la documentación obtenida durante la fiscalización, inclusive las contribuciones de los demás integrantes del equipo al informe de auditoría; y preparar la versión final del informe. Además, el coordinador debe velar para que:
- a) los objetivos de la auditoría sean definidos considerando los datos disponibles sobre el desempeño del objeto auditado;
 - b) criterios apropiados sean definidos para evaluar las cuestiones de auditoría a ser investigadas;

- c) los miembros del equipo tengan investigado, documentado y comprendido los aspectos centrales del objeto de auditoría;
- d) los objetivos de la auditoría estén claros para los miembros del equipo y para los auditados;
- e) buen ambiente de trabajo sea mantenido entre los integrantes del equipo de auditoría y entre el equipo y los auditados;
- f) el empleo de las diversas técnicas de auditoría siga las prescripciones contenidas en los documentos técnicos correspondientes;
- g) los plazos estimados sean cumplidos, debiendo proponer al supervisor la alteración del cronograma en caso de necesidad;
- h) los miembros del equipo se responsabilicen por la ejecución de tareas condecenas con sus conocimientos y habilidades;
- i) el proyecto de auditoría contenga todas las informaciones necesarias para la apreciación de la propuesta de trabajo.

Herramientas de control de calidad

232. El control de calidad en las auditorías de rendimiento es realizado con el auxilio de determinadas técnicas y procedimientos rutineros que facilitan su aplicación. Las principales herramientas de control de calidad son:
- a) *checklists* de calidad;
 - b) cronograma;
 - c) matriz de planificación;
 - d) matriz de hallazgos;
 - e) paneles de referencia;
 - f) comentarios de los gestores.
233. El *checklist* es una lista de verificación de la realización de actividades y del cumplimiento de patrones de calidad aplicables a actividades, papeles de trabajo y productos de la auditoría. La aplicación de *checklists* puede ser hecha tanto concomitante cuanto después de la auditoría. Cuando aplicado concomitantemente, el *checklist* facilita el trabajo de la supervisión, en la medida que permite la verificación del cumplimiento, por el equipo de auditoría, de medidas clave en las diversas etapas que componen los trabajos de auditoría y la corrección tempestiva de deficiencias. Cuando aplicado *a posteriori*, el *checklist* ayuda a identificar oportunidades de mejoría en la conducción de trabajos futuros y a evitar la repetición de deficiencias.
234. El cronograma permite que el equipo planee y organice sus actividades y facilita el posicionamiento de sus miembros de acuerdo con los procedimientos previstos y con el tiempo disponible. Debe contener la relación de las tareas a ser ejecutadas, los respectivos responsables y el plazo para a su ejecución. Después de ser acordado entre los miembros del equipo, el cronograma debe ser sometido al supervisor, que deberá utilizarlo para acompañar el desarrollo de los trabajos.

235. La matriz de planeamiento registra los objetivos de la auditoría, así como las cuestiones que serán investigadas y cuales las posibles conclusiones. Así, es base para la discusión de la concepción del trabajo y para el posterior acompañamiento de la ejecución del proyecto de auditoría. Ese instrumento sistematiza y detalla a los procedimientos previstos para la ejecución del trabajo, por lo tanto, auxilia en la identificación de fallas y lapsos en el planeamiento de las actividades. En la medida en que organiza a los elementos de la metodología en columnas específicas, evidencia si las informaciones requeridas son suficientes para responder a la cuestión propuesta. Permite verificar si esas informaciones pueden ser suplidas por las fuentes de información listadas y si están coherentes con la estrategia metodológica y con los métodos de recopilación y de análisis de datos definidos. La matriz de planeamiento debe ser revisada en los siguientes puntos:
- ¿El problema de auditoría fue debidamente explicitado?
 - ¿Las cuestiones de auditoría están claramente formuladas?
 - ¿Existe una relación clara y satisfactoria entre las cuestiones de auditoría y el problema a ser investigado?
 - ¿Las metodologías elegidas (estrategias, métodos de recopilación y análisis de datos) son adecuadas para responder a las cuestiones formuladas?
 - ¿Las limitaciones fueran identificadas?
 - ¿Las conclusiones esperadas del trabajo de auditoría (“qué el análisis va permitir decir”) son consistentes con la metodología propuesta y responden a la cuestión de auditoría?
236. La matriz de hallazgos contribuye para el control de calidad, en la medida en que auxilia en la sistematización y análisis de los resultados de la auditoría. La matriz de hallazgos es importante para la correcta elaboración del informe de auditoría, porque dispone, de forma estructurada, los hallazgos, sus evidencias, causas y efectos, elementos que componen los capítulos principales del informe. Es posible verificar, por ejemplo, si los hallazgos son soportados por evidencias confiables y suficientes; si las medidas propuestas son adecuadas y si inciden sobre las causas de los problemas que se pretende corregir; y si las cuestiones de auditoría fueran respondidas.
237. La realización de paneles de referencia es práctica importante que posibilita el control de calidad en las auditorías de rendimiento por medio de la revisión de las matrices de planeamiento y de hallazgos. Tanto la matriz de planeamiento, cuanto la matriz de hallazgos deben ser validadas en paneles de referencia. Normalmente, los paneles de referencia cuentan con la participación de otros servidores del Tribunal con conocimiento sobre el tema de la auditoría, de miembros del gabinete del Ministro Relator, de representantes del Control Interno y de especialistas externos. El panel de referencia tiene por objetivo evaluar la lógica de la auditoría y el rigor de la metodología utilizada. Posibilita también que el equipo sea alertado sobre fallas en la concepción y en el desarrollo de los procedimientos.
238. Se recomienda que, después de la realización de los ajustes considerados pertinentes, decurrentes de los paneles de referencia, las matrices de planeamiento y de hallazgos sean presentadas a los gestores responsables por el objeto de auditoría evaluado, de forma que su apreciación crítica también pueda contribuir para la mejoría de la calidad de los trabajos. De la misma manera, el direccionamiento de la versión preliminar del informe de auditoría para la apreciación y manifestación de los gestores, posibilita el esclarecimiento de puntos oscuros, la corrección de informaciones imprecisas o inconsistentes, así como el perfeccionamiento de las medidas propuestas.

239. Además del control de calidad concomitante, ejecutado por la unidad técnica que realiza la auditoría, es deseable que sean establecidos sistemas y procedimientos para confirmar si los procesos de garantía de calidad funcionan adecuadamente (ISSAI 200/1.27a, 2001). Eses procedimientos incluyen la aplicación de *checklists* por los sectores del Tribunal cargados de analizar la calidad de los trabajos tras su conclusión, así como la revisión posterior de los informes por servidores con experiencia de otras unidades técnicas, gabinetes de autoridades o especialistas externos.

APÉNDICE – PLANEAMIENTO Y MÉTODO

Matriz de Planeamiento: Como Rellenarla

Aunque los elementos de la matriz de planeamiento sean presentados secuencialmente, la definición de las cuestiones de auditoría, la escoja de las estrategias metodológicas apropiadas, así como los resultados a que se quiere llegar con el análisis propuesto (qué el análisis va a permitir decir) acontecen simultáneamente, confrontándose esas informaciones de manera a asegurar la consistencia lógica del proyecto de auditoría.

Informaciones Requeridas

Para se determinar el tipo de información necesaria para responder a la cuestión de auditoría, los términos llave empleados en la cuestión deben ser definidos y sus dimensiones o variables identificadas. Por ejemplo, al formular una cuestión envolviendo el impacto de una iniciativa gubernamental direccionada para la mejoría del nivel de enseñanza, se debe definir lo que se entiende por “mejoría del nivel de enseñanza”, identificándose las dimensiones envueltas en ese concepto. La tarea de traducir conceptos abstractos en variables mensurables es indispensable para que se pueda especificar con claridad el tipo de información a ser recopilada.

Fuentes de Información

Se debe identificar la fuente específica para cada tipo de información. Ejemplos de fuentes de información:

- a) documentación legal e institucional que dé soporte al objeto de auditoría;
- b) legislación presupuestaria (PPA, LDO y LOA);
- c) misión declarada, planes estratégicos e informes de gestión;
- d) pronunciamientos hechos y decisiones tomadas por las autoridades competentes;
- e) organogramas, directrices internas y manuales operacionales;
- f) atas de reuniones;
- g) sistemas de informaciones gerenciales;
- h) bases de datos informatizadas;
- i) sistemas de informaciones de la administración pública (SIAFI, SIGPlan, SIDOR, SIASG);
- j) bibliografía especializada;
- k) gestores y especialistas;
- l) beneficiarios de programas gubernamentales;
- m) informes y estudios producidos por fuente acreditada;
- n) medios especializados.

Cuidado especial debe ser dedicado al uso de revistas, periódicos y otras publicaciones periodísticas, así como informaciones de Internet que, aunque puedan ofrecer informaciones de carácter general e indicar la relevancia de determinado tema, no son sometidas a revisiones cualificadas, propias de publicaciones científicas (revisión por pares). Otras publicaciones, aunque de carácter oficial, deben ser interpretadas con reserva ante a la posibilidad de presentar hechos selectivamente, de manera a dar sustentación a determinado punto de vista (LEE; LINGS, 2008).

Estrategias Metodológicas

La estrategia metodológica es la forma general del dibujo investigativo que será adoptado en la auditoría y debe ser especificado en las columnas de procedimientos de recopilación y análisis de datos. Se deben

registrar el abordaje y los métodos que serán empleados en la investigación de cada cuestión y subcuestión formulada. La estrategia metodológica está directamente relacionada con la calidad de evidencias que pueden ser obtenidas, lo que, por su vez, influirá en la confiabilidad de las conclusiones del trabajo.

La Intosai relaciona los abordajes más adecuados para responder a algunas cuestiones típicas de auditoría de rendimiento (ISSAI 3000/Apéndice 1, 2004), conforme Cuadro 7:

Cuadro 7: Principales abordajes en auditoría de rendimiento

Cuestión de auditoría	Abordajes
<i>¿El programa está alcanzando las metas previstas?</i>	Estudio sobre alcance de metas o resultados
<i>¿Cómo el programa funciona?</i>	Estudio sobre procesos
<i>¿Cuáles son los efectos líquidos del programa?</i>	Evaluación de impacto
<i>¿Los beneficios del programa exceden los costos? Los objetivos son alcanzados al menor costo posible?</i>	Estudios de costo beneficio y de costo efectividad
<i>¿Las actividades y procedimientos adoptados están siendo realizados conforme las mejores prácticas?</i>	Estudio de <i>benchmarking</i>
<i>¿La calidad de la evaluación realizada es aceptable?</i>	Estudio de meta/evaluación

Fuente: ISSAI 3000/Apéndice 1.

Entre los métodos más empleados en las auditorías de rendimiento están investigación documental, estudio de caso e investigación (*survey*). La investigación experimental, casi experimental y no experimental, utilizadas en evaluación de programas, también hacen parte de las opciones de estrategia metodológica.

- a) **Pesquisa documental:** abarca el examen de toda especie de registros administrativos, inclusive estadísticas oficiales. Además del material producido por la institución auditada, son investigados informes de auditorías anteriores del TCU y de la CGU, así como estudios realizados por otras instituciones. Se denomina investigación bibliográfica la que abarca la bibliografía tornada pública con relación al tema de estudio. Al realizar pesquisa documental es necesario evaluar la confiabilidad de las informaciones divulgadas, así como determinar la naturaleza, localización y disponibilidad de los documentos en el inicio de la auditoría. Eses cuidados tienen por objetivo garantizar el mejor aprovechamiento de la información al menor costo posible y verificar la viabilidad de responder a la cuestión.
- b) **Estudio de Caso:** “Estudio de caso es un método usado para conocer una **situación compleja**^{xii}, basado en **comprensión abarcadora**^{xiii} de la situación, obtenida a partir de su **amplia descripción y análisis**^{xiv}, considerada como un todo y en su contexto.” (GAO, 1990, p.14). En auditoría de rendimiento, los estudios de caso son frecuentemente complementados por otras estrategias metodológicas, como la investigación. Segundo Patton (PATTON, 1987, p.19):

Estudios de caso se tornan especialmente útiles cuando es necesario entender algún problema específico o una situación en grande profundidad y donde es posible identificar casos ricos en información – ricos en el sentido de que se puede aprender mucho de una pequeña muestra del fenómeno en cuestión. Por ejemplo, generalmente se puede aprender mucho sobre como perfeccionar un programa estudiando fallos, fracasos y éxitos seleccionados.

- c) **Investigación:** la investigación es una estrategia metodológica que permite obtener informaciones de carácter cuantitativo y cualitativo relacionadas tanto a los aspectos operacionales y gerenciales, como a los resultados esperados. Con frecuencia, es utilizada en conjunto con estudios de caso como soporte para los análisis de carácter cualitativo, típicas de esa última estrategia. Cuando la investigación es basada en muestreo estadístico^{xv}, es posible generalizar las conclusiones para toda la población. Para garantizar esa generalización, la muestra debe reflejar las características de la población destinataria. Cualquier deficiencia del método de muestras utilizado debe ser llevada en cuenta en la interpretación de los resultados de la investigación y ser debidamente relatada.
- d) **Investigación Experimental:** En la investigación experimental, para verificar si un programa es la causa de determinado efecto, se seleccionan dos grupos de unidades de investigación (personas, escuelas, hospitales, etc.): 1) el grupo experimental o de tratamiento, que será expuesto al programa; 2) el grupo de control, que no será expuesto. Las diferencias observadas en los resultados obtenidos por esos grupos, con algunas cualificaciones, podrán ser atribuidas a la presencia del programa. El procedimiento, para ser considerado un experimento en sentido estricto, requiere que las unidades de investigación, en ambos los grupos, sean seleccionadas de forma aleatoria. Eso visa fortalecer la conclusión sobre el vínculo causal, garantizando que la mayoría de los factores no manipulados por el programa y que podrían influenciar sus resultados está uniformemente distribuida entre los dos grupos. De esa forma, apenas los efectos del programa explicarían las diferencias observadas.
- e) **Investigación Casi Experimental:** La realización de la investigación experimental implica dificultades de orden tanto práctica, tratados en el sub ítem anterior, cuanto ética (ex.: excluir del programa un grupo de beneficiarios en potencial para que operen como grupo de control). De esa forma, la investigación casi experimental se presenta como estrategia metodológica alternativa. Así, los grupos de comparación son seleccionados con base en la disponibilidad y en la oportunidad. Las estrategias utilizadas en esos casos son menos fuertes que la investigación experimental. Cuanto mayor son las diferencias iniciales entre los grupos de tratamiento y de control, más ambiguas serán las conclusiones alcanzadas. Para minimizar ese problema, se deben seleccionar grupos que sean tan equivalentes cuanto posible, o sea, grupos que puedan ser comparados. Para garantizar la equivalencia entre los grupos, es esencial aplicar un pre-teste, destinado a verificar las diferencias preexistentes y, de esa forma, permitir la interpretación y el control de los resultados del estudio.
- f) **Investigación No Experimental:** algunas veces es imposible utilizar los modelos casi experimentales. La fragilidad inherente a esas investigaciones es el hecho de que no hay control sobre explicaciones alternativas, o sea, los cambios observados pueden haber sido causados por variables no asociadas al programa. Cuando la recopilación de datos es ejecutada adecuadamente, estudios de esa naturaleza ofrecen valiosas informaciones sobre el programa. Entretanto, presentan problemas considerables cuando el objetivo es establecer un juicio sobre el programa o determinar en qué medida los resultados obtenidos pueden ser a él atribuidos. Así, cuando tratarse de una evaluación de programa, esas investigaciones deben ser realizadas en conjunto con otras estrategias metodológicas.

Procedimientos de Recopilación de Datos

Una vez definida la estrategia metodológica, se debe detallar en la matriz de planeamiento los procedimientos que serán empleados en la recopilación de datos, utilizándose las técnicas apropiadas. Las técnicas más utilizadas son: cuestionario, entrevista, observación directa y utilización de datos existentes.

La utilización de datos nuevos, provenientes de cuestionarios o entrevistas o de registros y anotaciones originarias de visitas del equipo a las instalaciones de proyectos, ofrece la posibilidad de producir algo inédito y confiable, desde que los beneficios superen los costos incurridos. Al optar por utilizar datos existentes, el equipo debe evaluar la confiabilidad de los datos, además de otros aspectos que pueden impactar en la calidad de las evidencias a ser obtenidas. El Cuadro 8: presenta resumidamente las características de las principales técnicas de recopilación de datos y de aspectos relevantes de su aplicación en auditoría de rendimiento:

Cuadro 8: Resumen de las principales técnicas de recopilación de datos

TÉCNICAS	CARACTERÍSTICAS	APLICACIÓN EN AUDITORÍA DE RENDIMIENTO
Cuestionarios	Método estructurado de recopilación de datos, por medio de formulario, usado para cuantificar información estandarizada, sobre grande número de unidades de investigación. Permite: <ul style="list-style-type: none"> -comparar respuestas; -realizar análisis estadístico; -generalizar las conclusiones, en el caso de muestras aleatorias. 	Los medios más utilizados son los cuestionarios postales o vía internet. Las principales desventajas son: <ul style="list-style-type: none"> -el pre-teste y la realización de la investigación son demorados; -requiere conocimiento sobre elaboración de cuestionarios y dibujo de muestras; -es difícil garantizar el rigor de las informaciones prestadas.
Entrevistas	Método presencial de obtención de información por medio de preguntas y respuestas. Pueden ser individuales o colectivas, estructuradas (cuestiones cerradas), no estructuradas (cuestiones abiertas) o medio estructuradas (dos modalidades de cuestiones).	Grande parte de la auditoría de rendimiento es basada en entrevistas. De acuerdo con el objetivo de cada etapa del trabajo, son aplicadas: entrevistas preparatorias; entrevistas para recopilar datos e informaciones; entrevistas para identificar actitudes y argumentos; entrevistas para generar y evaluar ideas y sugerencias. Pueden ser empleadas para confirmar hechos y corroborar datos de otras fuentes o explorar potenciales recomendaciones.

TÉCNICAS	CARACTERÍSTICAS	APLICACIÓN EN AUDITORÍA DE RENDIMIENTO
Observación Directa	<p>Registro presencial y sistemático de informaciones, predefinidas en guía. Requiere práctica y preparación específica en, por ejemplo, técnicas de anotación de campo, así como capacidad de concentración y percepción selectiva. El observador entrenado debe ser capaz de recopilar informaciones exactas, válidas y confiables.</p>	<p>Empleado principalmente para obtener información contextualizada sobre la forma de funcionamiento del objeto auditado.</p> <p>Las ventajas de ese método pueden ser así resumidas (PATTON, 1987):</p> <ul style="list-style-type: none"> -permite al observador comprender el contexto en el cual se desarrollan las actividades; -permite al observador testificar los hechos, sin depender de informaciones de terceros; -permite que un observador entrenado perciba aspectos que escapan a los participantes, rutinariamente envueltos en el programa; -puede captar aspectos del programa sobre los cuales los participantes no desean hablar en una entrevista, por ser un tema delicado o embarazoso; -trae para el análisis las percepciones del propio observador, que, al ser confrontadas con las percepciones de los entrevistados, fornecen una visión más completa del programa estudiado; -permite que el observador forme impresiones que ultrapasen lo que es posible registrar, hasta en las más detalladas anotaciones de campo, y que pueden auxiliar en comprensión del programa y de sus participantes.
Uso de datos Existentes	<p>El uso de datos existentes requiere cuidados especiales por parte del equipo de auditoría. Más allá de la confiabilidad de los datos, otras cuestiones deben ser consideradas:</p> <ul style="list-style-type: none"> -¿Qué tipo de dato está disponible? ¿Él se adapta a la cuestión que se pretende investigar? -¿Los datos están completos y el período de actividad es suficiente para el análisis? -¿De qué forma el dato está almacenado? Cuáles son las limitaciones relativas a la forma de los datos y cuáles son las dificultades existentes para su obtención? -¿Que actividades de recopilación son realizadas regularmente? ¿Fue realizada recopilación de datos con objetivo específico? -¿Hay otras fuentes relevantes de datos para el tema a ser investigado? 	<p>Es posible agregar valor y extraer informaciones originales de datos existentes, identificando tendencias y examinándolas de modo creativo.</p> <p>Si la auditoría está enteramente basada en datos existentes, especialmente si estos son de dominio público, el equipo debe dedicar especial atención a la forma de presentación de los datos y de comunicación más efectiva de la idea clave (NAO, 1997). El uso de <i>softwares</i> especializados puede auxiliar en la tarea de analizar y presentar datos de diferentes modos. Es fundamental llevar en cuenta que cualquier problema relativo a la utilización de datos existentes y a sus posibles limitaciones debe constar como salvaguardia a las conclusiones finales del informe de auditoría.</p>

Las auditorías de rendimiento también recurren a otras técnicas de recopilación de datos, como grupo focal, paneles de especialistas y seminarios.

La recopilación de datos es un ajuste entre la solución ideal y la solución posible. Un proyecto de auditoría muy ambicioso en la recopilación de datos, de forma perfectamente completa, precisa y exacta, puede perjudicar la realización de la auditoría. La necesidad de ser exacto debe ser equilibrada con criterios de razonabilidad, economía y relevancia, a la luz de los objetivos de la auditoría. Por consecuencia, el informe de auditoría debe siempre informar sobre la calidad de las informaciones y como fueran colectadas (ISSAI 3000/4.5, 2004).

Procedimientos de Análisis de Datos

Se deben detallar en la matriz de planeamiento los procedimientos que serán empleados en el análisis de datos. Técnicas de análisis de datos son herramientas usadas para organizar los datos recopilados e investigar las relaciones que se pretenden establecer entre las variables seleccionadas para responder a las cuestiones de auditoría. La especificación de la técnica es parte fundamental del proyecto de auditoría y debe, por lo tanto, hacer parte de la matriz de planeamiento. Esas herramientas tienen correspondencia con las técnicas adoptadas en la recopilación de datos.

Generalmente, el análisis de datos es un procedimiento interactivo, o sea, se realizan análisis iniciales en la fase de planeamiento y, a la medida en que la auditoría progresa, los análisis son refinados. Amplia variedad de técnicas de análisis puede ser usada en auditoría de rendimiento, incluyendo análisis estadístico multivariado, análisis por envoltorio de datos, análisis de regresión. Los más comunes son análisis de frecuencias en tablas y análisis gráfico:

- a) Tabulación de frecuencias, tabulaciones complejas para chequear relaciones. El análisis debe ser realizado con el auxilio de *software* adecuado que permita el cálculo de frecuencias, el teste de hipótesis y la representación gráfica de los datos. Esas técnicas son usadas para analizar datos colectados por medio de cuestionarios o de extracción de datos administrativos;
- b) Análisis gráfico de datos: por medio del uso de gráficos (histograma, gráfico de Pareto, gráfico de barras, sectograma^{xvi}, gráfico de dispersión, caja y asta^{xvii}) es posible sintetizar informaciones y revelar tendencias, regularidades, discontinuidades, desempeños extremos (buenos y malos), desigualdades en la distribución de bienes y servicios públicos.

Se usa también el análisis cualitativo, con base en juzgamiento profesional del equipo o de especialistas consultados, de las informaciones colectadas o producidas por el equipo, registradas en mapas de proceso, indicadores de desempeño, documentos oficiales, evaluaciones realizadas por otros agentes. El tipo de análisis depende del problema a ser investigado y de los recursos disponibles para el trabajo.

Los análisis cualitativos abarcan la comparación y el contraste entre informaciones provenientes de fuentes diferentes, de unidades de investigación que presentan buenas y malas prácticas, comparaciones más generales entre unidades de investigación (ISSAI 3000/4.5, 2004).

En el análisis e interpretación de datos cualitativos, se puede adoptar (PATTON, 1987):

- a) Análisis de contenido: técnica de análisis sistemática de información textual, organizada de forma estandarizada, que permite realizar inferencia sobre su contenido. Puede ser usada para analizar transcripciones de entrevistas, grupos focales y documentos, como informes, descripción de política pública. Se recomienda usar *software* adecuado en casos de grande cantidad de material a ser analizado.
- b) Triangulación: uso de diferentes métodos de investigación y/o de recopilación de datos para estudiar la misma cuestión, con el objetivo de fortalecer las conclusiones finales, pudiendo asumir las formas indicadas:
 - recopilar datos de diferentes fuentes sobre la misma cuestión;
 - emplear diferentes entrevistadores e investigadores de campo para evitar seses en la recopilación de dados;
 - usar múltiples métodos de investigación para estudiar la misma cuestión;
 - usar teorías diferentes para interpretar los dados colectados.

- c) Interpretaciones alternativas: una vez formulada una interpretación a partir de las principales relaciones identificadas en el análisis, se deben buscar interpretaciones alternativas; caso no sean encontradas evidencias substantivas que sustenten esas interpretaciones, se refuerza la confianza en la interpretación originalmente formulada (PATTON, 1987). En una auditoría de rendimiento de cualidad, los argumentos sostenidos por el equipo deben ser confrontados con los mejores contra-argumentos posibles (ISSAI 3000/4.5, 2004).
- d) Caso negativo: relacionado al ítem anterior, se trata de identificar las situaciones que no siguen la interpretación principal o corriente en razón de circunstancias específicas y que, por eso, funcionan como “excepciones (casos negativos) que confirman la regla” y que ayudan a esclarecer los límites y las características de la interpretación principal.

La efectividad de los procedimientos tratados arriba se apoya en la honestidad intelectual del analista, que debe dispensar en la busca de casos negativos o de evidencias que concedan sustentación a las hipótesis alternativas, el mismo esfuerzo empleado en la construcción de la interpretación principal.

El proceso de análisis es interactivo y compartido por el equipo, con la participación del supervisor, así como con la consulta a otros auditores, especialistas y gestores. En la medida en que las informaciones son estructuradas, comparadas, confrontadas, discutidas con actores internos y externos, el informe debe ser esbozado, evaluado y reescrito (ISSAI 3000/4.5, 2004). Puede ser necesario discutir esos textos preliminares con gestores y especialistas, para confirmar datos, desarrollar argumentos y propuestas de recomendación (ISSAI 3000/4.5, 2004).

Limitaciones

En ese elemento de la Matriz de Planeamiento, el equipo de auditoría debe especificar las limitaciones inherentes a la estrategia metodológica adoptada, a las características de las informaciones que se pretende coleccionar y a las condiciones operacionales de realización de los trabajos.

Cuanto a la estrategia metodológica, se debe considerar que no hay estrategia óptima o ideal, pero apenas aquella que, por las circunstancias, mejor se adapta a la cuestión que se pretende investigar. Una vez que siempre habrá algún tipo de limitación sobre lo que puede ser concluido a partir de determinada metodología propuesta, el mejor a hacer es identificar tales restricciones. El equipo de auditoría debe evaluar las alternativas existentes y estar preparado para defender sus elecciones^{xviii}.

Así, al optarse por una estrategia metodológica, es indispensable indicar las limitaciones que le son inherentes, sea del punto de vista del poder explicativo, sea con relación a las posibilidades de generalización de los resultados del estudio^{xix}.

Cuanto a las informaciones que se pretende utilizar en el análisis, es importante mencionar que tipo de dificultad se espera encontrar, tanto con relación al acceso a los datos, como en relación a su calidad y confiabilidad. Cualquier problema relativo a la utilización de datos existentes y a sus posibles limitaciones debe hacer parte de la matriz de planeamiento.

El equipo debe indicar la alternativa a ser adoptada para minimizar los riesgos correspondientes a los resultados esperados decurrentes de las limitaciones identificadas.

Qué el Análisis Va a Permitir Decir

Ese elemento de la Matriz de Planeamiento de Auditoría registra como el análisis de los datos responderá a la cuestión de auditoría. El propósito de esa información es aclarar cuales conclusiones o resultados se pretende alcanzar por medio del proyecto de auditoría. Está relacionado con el anterior, porque lo que se espera obtener del análisis está, naturalmente, condicionado por las limitaciones previamente identificadas.

De esta manera, se debe registrar, por ejemplo: si las conclusiones alcanzadas permitirán responder integralmente a las cuestiones de auditoría; se será posible hacer afirmaciones conclusivas sobre el objeto de la auditoría; y si las conclusiones van a limitarse a los casos examinados o si será posible generalizarlas. Esos esclarecimientos son necesarios para que se tenga noción, ya en la fase de planeamiento, que se puede esperar del esfuerzo que será emprendido por el equipo y de los recursos que serán direccionados para el desarrollo del trabajo.

REFERENCIAS

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS (ABNT). ISO Guia 73:2009. Rio de Janeiro, 2009.

_____. **Informação e Documentação – Apresentação de citações em documentos**: NBR 10520. Rio de Janeiro, 2002.

_____. **Informação e Documentação – Numeração progressiva das seções de um documento escrito**. NBR 6024. Rio de Janeiro, 2003.

_____. **Informação e Documentação – Referências – Elaboração**. NBR 6023. Rio de Janeiro, 2000.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

BRASIL. **Lei nº 9.610**, de 19 de fevereiro de 1998. Altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências. Brasília, 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/QUADRO/1998.htm>. Acesso em: 13 jul. 2009.

BRASIL. Ministério do Planejamento. **Manual Técnico de Orçamento – MTO 2009**. Brasília, 2008. Disponível em: <<HTTP://www.planejamento.gov.br>>. Acesso em: 16 nov. 2008.

_____. Tribunal de Contas da União. **Padrões de Auditoria de Conformidade**. Brasília, 2009a.

_____. Tribunal de Contas da União. **Padrões de Monitoramento**. Brasília, 2009b.

_____. Tribunal de Contas da União (TCU). **Resolução nº 185**, de 13 de dezembro de 2005. Dispõe sobre o plano de fiscalização previsto no art. 244 do Regimento Interno do TCU. Brasília, 2005. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/juris/Web/Juris/ConsultarAtoNormativo/ConsultarAtoNormativo.faces>. Acesso em: 24 abr. 2009.

_____. Tribunal de Contas da União (TCU). **Resolução nº 155**, de 4 de dezembro de 2002. Aprova o Regimento Interno do Tribunal de Contas da União. Brasília, 2002a. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br>>. Acesso em: 8 set. 2008.

_____. Tribunal de Contas da União. **Técnicas de Apresentação de Dados**. Brasília, 2001.

COHEN, E.; FRANCO, R. **Avaliação de Projetos Sociais**. Petrópolis: Vozes, 1993.

CRONBACH, L. J. Designing evaluations of educational and social programs. San Francisco: Jossey-Bass, 1983.

Government Accountability Office (GAO). **Government Auditing Standards**. Washington, 2007.

_____. **Designing evaluations**. Washington, 1991.

_____. **Case study evaluations**. Washington, 1990.

_____. **Content analysis: a methodology for structuring and analyzing written material**. Washington, 1996.

HATRY, Harry P.; WINNIE, Richard E.; FISK, Donald M. **Practical Program Evaluation for State and Local Governments**. 2a edição. The Urban Institute Press. Washington, 1981.

International Organization of Supreme Audit Institutions (Intosai). **Auditing Standards – Basic Principles in Government Auditing**. (ISSAI 100). Viena, 2001. Disponível em: [http://www.issai.org/media\(629,1033\)/ISSAI_100_E.pdf](http://www.issai.org/media(629,1033)/ISSAI_100_E.pdf). Acesso em: 8 set. 2008.

_____. **General standards in Government Auditing and standards with ethical significance** (ISSAI 200). Viena, 2001. Disponível em: <[http://www.issai.org/media\(630,1033\)/ISSAI_200_E.pdf](http://www.issai.org/media(630,1033)/ISSAI_200_E.pdf)>. Acesso em: 8 set. 2008.

_____. **Field Standards in Government Auditing** (ISSAI 300). Viena, 2001a. Disponível em: <[http://www.issai.org/media\(630,1033\)/ISSAI_300_E.pdf](http://www.issai.org/media(630,1033)/ISSAI_300_E.pdf)>. Acesso em: 8 set. 2008.

_____. **Reporting Standards in Government Auditing** (ISSAI 400). Viena, 2001b. Disponível em: <www.issai.org>. Acesso em: março de 2009.

_____. **Implementation Guidelines for Performance Auditing** (ISSAI 3000). Viena, 2004. Disponível em: <[http://www.issai.org/media\(381,1033\)/ISSAI_3000E.pdf](http://www.issai.org/media(381,1033)/ISSAI_3000E.pdf)>. Acesso em: 8 set. 2008.

LEE, N.; LINGS, I. **Doing business research**. London: Sage, 2008.

MEDEIROS, M. **Princípios de Justiça na Alocação de Recursos em Saúde**. Texto para Discussão nº 687. Brasília: IPEA, 1999.

NATIONAL AUDIT OFFICE (NAO). **Collecting, analysing and presenting data**. London: NAO, 1996.

_____. **Designing vfm studies – A guide**. London: NAO, 1997.

_____. **Getting to the heart of the matter**. London, [199-].

_____. **Quality Matters**. London, 2006.

_____. **Value for Money** : Handbook, London, 1996.

_____. **Writing Smart Recommendations**. London: NAO, 200-.

PATTON, Michael Quinn. **How to use qualitative methods in evaluation**. Newbury Park: Sage, 1987.

POLLITT, Christopher; GIRRE, Xavier; LONSDALE, Jeremy; MUL, Robert; SUMMA, Hilka; WAERNESS, Marit. **Performance or compliance? Performance audit and public management in five countries**. Oxford University Press. Oxford, 2002.

ACOTACIONES

- ⁱ De acuerdo al glosario propuesto por la Intosai: auditoría de rendimiento, de desempeño o de gestión (*performance auditing*).
- ⁱⁱ La definición de auditoría de rendimiento adoptada en este manual está basada en las Directrices de la Intosai para auditoría de rendimiento - *Implementation Guidelines for Performance Auditing* (ISSAI 3000/1, 2004).
- ⁱⁱⁱ Las referencias a los documentos de la Intosai siguen a las orientaciones de dicha organización y no las normas de la ABNT.
- ^{iv} Los productos (bienes y servicios ofertados) pueden ser entendidos como resultados inmediatos.
- ^v “la principal cuestión es saber si los recursos fueran aplicados para obtener uso óptimo o satisfactorio o si resultados similares, en términos de calidad y tiempo, podrían haber sido alcanzados con menos recursos” (ISSAI 3000/1.5, 2004).
- ^{vi} De acuerdo con la Constitución Federal (art. 3º, inciso III), constituye objetivo fundamental de la República Federativa de Brasil erradicar la pobreza y la marginalización y reducir las desigualdades sociales y regionales. Sobre el orden económico, está establecido que esta se fundamenta en la valoración del trabajo humano y en la libre iniciativa y que tiene por fin asegurar a todos existencia digna, conforme los principios de la Justicia Social observada, entre otros la reducción de las desigualdades regionales y sociales (art. 170).
- ^{vii} Un ejemplo de ese tipo de análisis consistiría en verificar los índices de incidencia de determinada enfermedad, tras campaña de erradicación, segundo la región o perfil socioeconómico de la población para identificar posibles distorsiones derivadas de la forma de implementación de la política.
- ^{viii} Segundo la Intosai, la auditoría de regularidad (*regularity audit*) comprende auditoría financiera, auditoría de controles internos y auditoría de la legalidad de actos administrativos (ISSAI 100/39, 2001).
- ^{ix} Son programas vueltos a los servicios típicos de Estado, al planeamiento, a la formulación de políticas sectoriales, a la coordinación, a la evaluación o al control de los programas, resultando en bienes o servicios ofertados al propio Estado, pudiendo ser compuesto inclusive por gastos de naturaleza típicamente administrativas (BRASIL, 2008).
- ^x Es importante observar que desempeño satisfactorio no significa desempeño perfecto y que cualquier juzgamiento debe llevar en cuenta las circunstancias del auditado (ISSAI 3000, Apéndice 2).
- ^{xi} Es siempre recomendable obtener la opinión de los gestores sobre los criterios de auditoría que serán adoptados, para que eventuales discordancias puedan ser discutidas y esclarecidas ya en el inicio de la auditoría. Entretanto, los hechos y argumentos presentados por los gestores deben ser comparados con los de otras fuentes relevantes (ISSAI 3000, Apéndice 2)
- ^{xii} Situación compleja significa que muchos hechos pueden influenciar a los acontecimientos y que esas influencias pueden interactuar no linealmente, tornando imposible aislar los efectos de las variables sobre estudio.
- ^{xiii} Comprensión abarcadora indica que los estudios de caso visan obtener una representación, la más completa posible, de lo que está aconteciendo y del porqué.
- ^{xiv} Amplia descripción y análisis se refiere al empleo de informaciones ricas y completas, provenientes de varias fuentes, particularmente de observaciones directas. Además, el análisis es amplio, comparando datos de diferentes tipos de fuentes por medio del método denominado triangulación.
- ^{xv} La investigación que tiene como objeto todos los miembros de una población es denominada censo.
- ^{xvi} Gráfico tipo pizza o *pie chart*.
- ^{xvii} *Box plot*.
- ^{xviii} Sobre la adecuación y el potencial explicativo de estrategias metodológicas específicas vide L. J. CRONBACH (1983, p.22-30) e PATTON (1987, p. 60-69).
- ^{xix} Una buena auditoría llevará en cuenta las limitaciones existentes, en otras palabras: “... la calidad técnica de un estudio o método puede ser determinada por la comparación entre lo que fue realizado y lo que era posible realizar.” (GAO, 1991, p. 8).

Secretario General de Control Externo

Paulo Roberto Wiechers Martins

Secretario Adjunto de Planeamiento y Procedimientos

Marcelo Luiz Souza da Eira

Secretario de Fiscalización y Evaluación de Programas de Gobierno

Carlos Alberto Sampaio de Freitas

Equipo Técnico

Dagomar Henriques Lima

Fábio Mafra

Glória Maria Merola da Costa Bastos (coordinadora)

Maria Lúcia de Oliveira Feliciano de Lima

Alcance

Control Externo de la Administración Pública y de la gestión de los recursos públicos federales

Misión

Garantizar la efectiva y regular gestión de los recursos públicos en beneficio de la sociedad

Visión

Ser una institución de excelencia en el control y contribuir para el perfeccionamiento de la Administración Pública