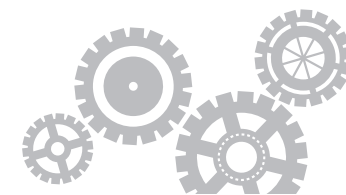


Guía

Guía para la realización de Auditorías Coordinadas



GUÍA PARA LA REALIZACIÓN DE AUDITORÍAS COORDINADAS



La presente guía se desarrolla en el marco del Plan de Acción 2013-2014 de la EFSUR - ítem 1.2.1. La tarea fue asignada a la Secretaría Ejecutiva, presidida por la Sra. Auditora General Dra. Vilma Castillo, de la Auditoría General de la Nación (Argentina), con la participación y comentarios del Tribunal de Cuentas de la Unión – TCU (Brasil), la Contraloría General de la República – CGR (Paraguay), el Tribunal de Cuentas de la República (Uruguay) y la Contraloría de la República Bolivariana de Venezuela.

Contenido

1. EL PROCESO DE UNA AUDITORÍA COORDINADA	6
1.1. Definiciones internacionales	6
1.1.1. <i>Desarrollo y aprobación de los instrumentos marco de las auditorías coordinadas.</i>	6
1.1.2. <i>Plan estratégico</i>	6
1.1.3. <i>Plan de acción</i>	6
1.1.4. <i>Definición del tema y el enfoque</i>	6
1.1.5. <i>Definición de la EFS coordinadora</i>	7
1.1.6. <i>Aprobación en el marco internacional</i>	7
1.1.7. <i>Definición del cronograma</i>	7
1.2. Aprobaciones locales	7
1.2.1. <i>Inclusión en la planificación operativa</i>	7
1.2.2. <i>Conformación y capacitación del equipo de auditoría</i>	7
1.3. Desarrollo de la auditoría	8
1.3.1. <i>Herramientas de coordinación</i>	8
1.3.2. <i>Definición de los manuales y desarrollo de herramientas</i>	8
1.3.3. <i>Ejecución de tareas.</i>	9
1.4. Informe de auditoría	9
1.4.1. <i>Producción de informes en cada país.</i>	9
1.4.2. <i>Redacción del informe consolidado.</i>	9
1.4.3. <i>Revisión del informe</i>	9
1.4.4. <i>Traducción del informe a los idiomas previamente definidos.</i>	9
1.4.5. <i>Edición y aprobación del informe consolidado</i>	10
1.4.6. <i>Presentación del informe en el marco del grupo regional.</i>	10
2. ANEXOS	11
2.1. Estructura de la matriz de planificación	11
2.2. Programa de trabajo detallado: un ejemplo	12
2.3. Estructura de la matriz de hallazgos	13
2.4. Programa de muestreo	14

LAS AUDITORÍAS COORDINADAS.

Las auditorías coordinadas constituyen una forma de colaboración entre las EFS para ejercer el control sobre cuestiones de naturaleza internacional o regional, que revisten interés para los países involucrados.

Según surge de la guía de la INTOSAI titulada Guía para Programas de Auditoría Cooperativa entre EFS¹, las auditorías en cooperación pueden ser de tres tipos: conjuntas, paralelas y coordinadas.

Las auditorías coordinadas son una combinación de las auditorías conjuntas y paralelas, de tal suerte que cada Entidad Fiscalizadora Superior (EFS) participante realiza una auditoría y produce su propio informe, pero en virtud de la existencia de objetivos compartidos, contribuye con su trabajo a la producción de un informe "único", "conjunto", "consolidado" o "coordinado".²

1. El proceso de una auditoría coordinada

1.1. Definiciones internacionales

1.1.1. Desarrollo y aprobación de los instrumentos marco de las auditorías coordinadas.

Los instrumentos que le dan marco a las auditorías coordinadas abarcan desde los estatutos fundacionales de las organizaciones internacionales, convenios de cooperación y normas, hasta las guías, manuales e instructivos de corte procedimental, que reglamentan y definen qué se debe hacer, cuándo y dónde, o brindan pautas de cómo hacerlo.

La necesidad de contar con un marco normativo y procedimental se origina en la naturaleza pública de la actividad coordinada, que por lo general requiere de exactitud en lo que a competencia o procedimientos críticos de auditoría se refiere, todo ello en aras de acotar los márgenes de discrecionalidad.

No sólo el correcto ensamblaje de las partes que produce cada EFS participante resulta en una problemática compleja que requiere de precisiones técnicas: la declaración de los fundamentos que otorgan legitimidad a la actividad de control, los objetivos perseguidos, y los roles que se deben ocupar, son parte de las definiciones internacionales necesarias para brindar un marco de trabajo adecuado.

1.1.2. Plan estratégico

El Plan Estratégico consiste en una declaración de objetivos que el grupo internacional realiza sobre una base plurianual. Los Planes Estratégicos que confeccionan la OLACEFS y la INTOSAI son el punto de partida para conformar un Plan Estratégico de EFSUR que se encuentre alineado tanto regional como internacionalmente.

1.1.3. Plan de acción

El Plan de Acción es una herramienta que permite transformar en acciones concretas los objetivos oportunamente declarados en el Plan Estratégico. Su base temporal puede ser anual, o excepcionalmente bienal, y sigue el mismo ordenamiento temático que el Plan Estratégico. Es deseable que cuente con un índice o código para una fácil identificación de cada actividad, con la definición de plazos y responsables de cada tarea, consignando claramente cuando la actividad sea de naturaleza continua.

1.1.4. Definición del tema y el enfoque

Con frecuencia, el Plan de Acción menciona la necesidad de llevar a cabo una auditoría coordinada, pero sin especificar cuál de todos los temas relevantes será abordado en el año vigente. El tema específico debe ser oportunamente propuesto, considerado, consensuado y formalizado por las autoridades de las EFS, como así también el tipo de auditoría que se llevará a cabo.

1.1.5. Definición de la EFS coordinadora

Debido a la naturaleza y complejidad que reviste la realización de una auditoría coordinada en virtud de, entre otras cosas, la participación de distintas EFS, resulta necesario designar a una de ellas como EFS coordinadora.

La EFS que se designe como coordinadora de la auditoría será la encargada de proponer y organizar las reuniones presenciales o virtuales que sean necesarias, elaborar y distribuir actas, proponer y poner a consideración las herramientas que contribuyan con un adecuado proceso de auditoría, consolidar la información proveniente de las diversas EFS, someter a consideración los productos finales, todo ello bajo una filosofía participativa y democrática orientada a lograr compromisos sólidos y duraderos por parte de los participantes. A pesar de la amplitud de tareas a su cargo, la función de coordinación no implica un ejercicio de autoridad mayor al que supone ejercer como organizador de la tarea.

Más allá de la designación puntual para una tarea determinada, y con el propósito de lograr con el correr del tiempo una cultura internacional de auditorías coordinadas, es importante que la designación de la EFS coordinadora vaya rotando periódicamente de modo que todas ejerzan dicho rol.

1.1.6. Aprobación en el marco internacional

Es necesario que las decisiones, tanto en lo relativo a la temática como en lo referente al tipo de auditoría, sean formalizadas. Las reuniones ordinarias pueden ser el marco propicio para, mediante actas, formalizar los compromisos asumidos por las distintas EFS. Sin embargo, también se puede recurrir a las videoconferencias u otros medios electrónicos como mecanismo de debate y decisión, ya que también a partir de ellos es posible elaborar actas.

1.1.7. Definición del cronograma

Durante la fase de definiciones debe considerarse el cronograma de la auditoría. El ítem reviste importancia ya que conduce a que las distintas EFS comuniquen las limitaciones con las que se en-

cuentran o prevén encontrarse, considerando que los tiempos de ejecución de las auditorías deben coincidir de modo de poder llegar al momento de redactar el informe consolidado en forma conjunta.

1.2. Aprobaciones locales

1.2.1. Inclusión en la planificación operativa

Las auditorías coordinadas constituyen proyectos que se agregan a las tareas que normalmente desarrollan las EFS. Ello implica la necesidad de las EFS de articular estos compromisos con los derivados del ejercicio de sus competencias en cada país, en términos de tiempos y recursos humanos a asignar.

En consecuencia, para garantizar el compromiso con los resultados de la auditoría coordinada, resulta imprescindible que cada EFS, por impulso de las áreas responsables pertinentes, prevea y registre las actividades del Plan de Acción EFSUR en sus propios planes operativos.

1.2.2. Conformación y capacitación del equipo de auditoría

Debido a la diversidad de temáticas y tipos de auditoría, las auditorías coordinadas suelen requerir del aporte de expertos, técnicos y profesionales calificados, especialistas en el área de evaluación. De allí se deriva la necesidad de contar con el compromiso de cada EFS para proveer de los recursos humanos que permitan llevar adelante la tarea con idoneidad y legitimidad de opinión, incorporando un especialista al equipo de auditoría, de así requerirse a partir de la complejidad del objeto bajo análisis.

Pero la misma diversidad que enriquece el trabajo, también lo puede obstruir, ya que en ocasiones tiene el potencial para atentar contra la homogeneidad del enfoque. Por ello, para contribuir con una adecuada agregación y consistencia de la información generada, resulta conveniente que el enfoque sea homogéneo tanto al interior de un equipo, como entre los equipos de las diferentes EFS.

La capacitación, en tanto permite estandarizar los conocimientos, es una de las herramientas que se

1. Fuente: Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS), XXII Asamblea General Ordinaria, Tema Técnico I "Auditorías Coordinadas Como Estrategia De Capacitación: Ejemplo de la Evaluación de las Acciones Nacionales y Regionales de Combate a la Fiebre Aftosa"

2. Denominación que en este trabajo se utilizará de modo indistinto.

utilizan para minimizar los efectos negativos de la heterogeneidad, y potenciar los positivos. Permite compartir metodología y terminología, y comprender en conjunto las técnicas de evaluación por parte de un equipo probablemente multidisciplinario.³

1.3. Desarrollo de la auditoría

1.3.1. Herramientas de coordinación

La coordinación de actividades constituye una función importante que se ejerce a lo largo de toda la auditoría y transversalmente a ella. Contribuyen con esta función diversas herramientas conducentes a estandarizar procesos, productos y capacidades.

En cuanto a la estandarización de procesos, las auditorías coordinadas suelen recurrir a las siguientes: i) matriz de planificación, ii) programa de trabajo detallado, y iii) programa de muestreo, entre otras.⁴

Por su parte, la estandarización de productos puede contar con: i) matriz de hallazgos / observaciones, y ii) el modelo de informe de auditoría coordinada.⁵

Como ya se mencionara, la capacitación conduce a una oportuna estandarización de capacidades.

Las reuniones, talleres y acciones de seguimiento también son formas efectivas de coordinar y que permiten aprovechar la diversidad de conocimientos y perfiles, mediante la generación de flujos de retroalimentación horizontales conducentes a una construcción colectiva de la tarea.

Las reuniones pueden ser programadas o ad-hoc, presenciales o virtuales. Las reuniones programadas deben ser periódicas y frecuentes de forma que el seguimiento de la auditoría sea constante y permita advertir desvíos tempranamente. Los talleres de planificación de la auditoría y consolidación del informe coordinado son ejemplos de

reuniones programadas presenciales. Tanto éstas como las virtuales –mediante videoconferencia– requieren de un elevado nivel de planificación y un esfuerzo logístico en ocasiones considerable.

1.3.2. Definición de los manuales y desarrollo de herramientas

Los manuales, guías o instructivos ya mencionados, tanto como las herramientas prácticas a utilizar, deben ser definidos durante la planificación, oportunidad propicia para considerar y debatir la utilidad de estos aspectos.

Entre las herramientas que fueron mencionadas más arriba, se destacan las siguientes:

Matriz de planificación: instrumento que consolida en un solo reporte el programa de trabajo de la auditoría. Presenta las cuestiones y subcuestiones de auditoría (o preguntas y subpreguntas), exponiendo para cada una su objetivo, las fuentes de información, los procedimientos a aplicar, entre otros datos relevantes. Una plantilla de matriz de planificación puede verse en el anexo 3.1.

Programa detallado de trabajo: es el documento donde se explicitan los procedimientos de verificación a ser aplicados, unificando de este modo el procedimiento que utilizará cada equipo. Si bien la matriz de planificación es un programa de trabajo, su nivel de detalle puede ser insuficiente para algunas cuestiones. Un ejemplo de programa detallado utilizado para la auditoría de proyectos del FOCEM puede verse en el anexo 3.2.

Matriz de hallazgos: A los efectos de facilitar el proceso de consolidación, es útil contar con una matriz de hallazgos que descomponga los hallazgos de auditoría en sus partes elementales del mismo modo que la matriz de planificación lo hace con las cuestiones de auditoría. Una plantilla de matriz de hallazgos puede verse en el anexo 3.3.

Programa de muestreo: Otro tema a considerar es el del muestreo. Cuando no resulta posible o conveniente realizar un análisis exhaustivo de los elementos constitutivos de una población bajo análisis, se suele recurrir al muestreo. Se trata de una técnica conforme a la cual se analiza sólo una parte de una población con el propósito de realizar inferencias generalizables, asumiendo ciertos riesgos de naturaleza controlable. En una auditoría coordinada, el muestreo constituye un asunto importante –porque incide sobre la suficiencia de la evidencia– y complejo –porque intervienen varios actores con procesos decisorios descentralizados. Este punto se desarrolla con mayor nivel de detalle en el anexo 3.4.

1.3.3. Ejecución de tareas.

Concluidas las definiciones, establecidos los objetivos de la auditoría y desarrolladas las herramientas ad-hoc, deben ejecutarse los procedimientos de auditoría. Las tareas de campo deben seguir los lineamientos dispuestos para obtener la evidencia pertinente, competente y suficiente que permitan fundamentar las conclusiones a las que se arriba.

1.4. Informe de auditoría

1.4.1. Producción de informes en cada país.

En el marco de la EFSUR, es habitual que cada EFS realice un informe de alcance local, bajo las directivas de producción de informes que la normativa de cada EFS determina. Antes de remitir su informe a la EFS coordinadora, cada EFS deberá lograr su aprobación por el órgano interno competente. Toda vez que el informe de cada país forma parte del informe consolidado, el tiempo que demande el proceso de aprobación interna debe ser compatible con los plazos oportunamente acordados para la realización del informe consolidado.

1.4.2. Redacción del informe consolidado.

Cada EFS deberá remitir a la EFS coordinadora su informe aprobado, de manera de que este sea incluido en el informe consolidado. También debe remitir la matriz de hallazgos, de modo de facilitar

la tarea de agregación de información, tendiente a generar el informe consolidado.

Como ya fuera mencionado, se recomienda que las EFS participantes cuenten al inicio de la auditoría coordinada con un modelo de informe. Este sólo hecho contribuye a homogeneizar métodos y procesos, ya que cada equipo conoce cuál es la forma y la lógica expositiva del producto “informe”, que contendrá las diversas observaciones, recomendaciones y conclusiones.

Aun así, la redacción del informe consolidado constituye un desafío que implica el esfuerzo de reflejar adecuadamente el trabajo realizado por cada EFS, y al mismo tiempo expresar apropiadamente una síntesis de los hallazgos y conclusiones comunes más relevantes. Ello impone una tensión entre la naturaleza particular y general de los informes, que requiere aplicar un enfoque ecuánime y equilibrado.

1.4.3. Revisión del informe

Con posterioridad a la redacción del informe consolidado, la EFS coordinadora lo debe poner a disposición de cada una de las EFS participantes, de manera que éstas verifiquen si lo que respecta a lo auditado por ellas está de acuerdo y conforme a lo informado. Dado este objetivo, resulta importante articular la participación y el consenso de las EFS, para garantizar que el informe consolidado exprese adecuadamente el trabajo realizado por todas las entidades participantes.

1.4.4. Traducción del informe a los idiomas previamente definidos.

Una cuestión que debe contemplarse es el de los idiomas en los que están escritos los informes nacionales. Será necesaria la interacción permanente entre las EFS para asegurar que no surjan problemas de comprensión de los textos originales. Una vez aprobado el informe consolidado por parte de todas las EFS, la que asuma el rol de coordinadora deberá gestionar su traducción a los idiomas previamente definidos.

3. En este sentido, deben destacarse los esfuerzos realizados por el TCU, que por sí y a través de OLACEFS, ha impartido distintos cursos del que participaron personas involucradas con auditorías coordinadas.

4. Algunas de estas herramientas serán desarrolladas sintéticamente más adelante.

5. El ítem 1.3.1 del Plan de Acción EFSUR comprende la actualización del modelo de informe de auditorías coordinadas.

1.4.5. Edición y aprobación del informe consolidado

Una vez realizado el informe consolidado, resulta procedente realizar una edición a los fines de imprimir una publicación en los idiomas considerados (por lo general, español y portugués y, eventualmente, inglés). Esta edición final es puesta a consideración de la Comisión Mixta de EFSUR para su aprobación.

1.4.6. Presentación del informe en el marco del grupo regional.

En tanto grupo regional de la OLACEFS, corresponde que el informe aprobado sea puesto a consideración de la organización internacional durante la Reunión Ordinaria que anualmente se lleva a cabo. Se difunden así no sólo las actividades que llevan adelante el grupo regional, sino también la temática y conclusiones de los temas evaluados, que atañen a la región en virtud de su vinculación con el Plan Estratégico.

2. ANEXOS

2.1. Estructura de la matriz de planificación ⁶

PROBLEMA DE AUDITORÍA	
Descripción del objeto de auditoría con fundamento en los hechos relevados y riesgos derivados. Válido para todas las cuestiones de auditoría.	
OBJETIVO DE LA AUDITORÍA	
Descripción de los objetivos específicos que se desea evaluar sobre el objeto. Válido para todas las cuestiones de auditoría.	
Enunciado de la cuestión de auditoría N°1 con formato de pregunta.	
Sub-cuestión de auditoría	Especificar los términos clave y el alcance de la cuestión: criterio, período alcanzado, actores involucrados, alcance geográfico.
Información requerida	Identificar la información necesaria para responder a la cuestión de auditoría.
Fuentes de información	Identificar las fuentes de información.
Procedimientos de recopilación de datos	Identificar las técnicas de recopilación de datos que serán usadas, y describir los respectivos procedimientos.
Procedimientos de análisis de datos	Identificar las técnicas de análisis de datos a ser empleadas y describir los respectivos procedimientos.
Limitaciones	Especificar las limitaciones en cuanto a: la estrategia metodológica adoptada, el acceso a personas e informaciones, la calidad de la información, las condiciones operacionales de realización del trabajo.
Qué va a permitir decir el análisis	Aclarar con precisión qué conclusiones o resultados pueden ser alcanzados.

6. Manual de Auditoría de Rendimiento del Tribunal de Cuentas de la Unión, SEGECEX/SEPROG, marzo de 2010.

2.2. Programa de trabajo detallado: un ejemplo

Etapas	N° Procedimiento	SI	NO	N/A	Comentario o Ref.
1. ELEGIBILIDAD (necesidad)	0 Solicitar los datos generales de la obra al Organismo ejecutor				
	1 Está incluido en el Plan Nacional de Inversión? (BAPIN)				
	2 Yo en un Plan Sectorial?				
	3 Existe una solicitud formal de eventuales beneficiarios que sustente la necesidad de la obra?				
	4 Existe un análisis costo/beneficio que sustente la necesidad de la obra?				
2. PROYECTO EJECUTIVO (factibilidad y formulación)	5 Está incluido en el Presupuesto Nacional?				
	6 Están plenamente disponibles los terrenos que requiere el Proyecto? (situación de dominio, libres de ocupantes, sujetos a expropiaciones, etc.)				
	7 El proyecto respeta las normas legales y técnicas vigentes? (locales, nacionales)				
	8 El proyecto requiere de Estudio de Evaluación de Impacto Ambiental (EIA)?				
	9 El proyecto requiere de Licencias o Permisos específicos?				
	10 El proyecto comprende toda la obra, posee todos los elementos necesarios y suficientes para la completa ejecución de la obra?				
	11 El proyecto fue preparado por profesional/es habilitado/s?				
	12 El proyecto fue aprobado por la autoridad competente?				
	13 Hubo alteraciones en el proyecto o en especificaciones técnicas, en virtud de la falta o deficiencia de estudios adecuados?				
	14 El proyecto detalla adecuadamente el relevamiento de yacimientos en la región de la obra? (adecuación del material, capacidad de suministro, distancias de transporte, etc.)				
	15 Las memorias de cálculo y los cuantitativos del proyecto están acordes a las memorias descriptivas?				
	16 Las planillas presupuestarias presentan inconsistencias fácilmente identificables? (omisión o duplicación de servicios)				
	17 Existen y son adecuados los criterios de medición y pago?				
	18 La ejecución de la obra está prevista con el uso de equipos o métodos compatibles con las buenas prácticas de ingeniería y con los principios de eficiencia y economicidad?				

2.3. Estructura de la matriz de hallazgos⁷

	Cuestión 1			Cuestión N		
	Subcuestión 1.1	Subcuestión 1.2	Subcuestión 1.N	Subcuestión N.1	Subcuestión N.2	Subcuestión N.N
Observación	Observación del Proyecto de Informe, previa a la instancia de descargo.					
Condición	Situación hallada.					
Criterio	Situación que se debió hallar.					
Evidencia y Análisis	Fundamento de la observación.					
Limitaciones	Limitaciones para el procedimiento por razones de acceso al lugar o información.					
Causa	Motivos que explican la condición.					
Efecto	Consecuencias de la condición.					
Riesgo emergente	Categorías "alto" o "medio" (si el efecto fuese "bajo" no sería una observación).					
Buenas prácticas	Hechos destacables de la gestión del audiado que merezcan ser expuestos.					
Recomendaciones y Beneficios esperados	Recomendaciones sobre la base de las causas, y su efectos esperados de aplicarse.					

7. Con leves diferencias, sigue la propuesta que figura en el Manual de Auditoría de Rendimiento del Tribunal de Cuentas de la Unión, SEGECEX/SEPROG, marzo de 2010.

2.4. Programa de muestreo

Dado un objeto de auditoría, sus objetivos y plazos, cada EFS debe atender a una suma de factores para determinar el tamaño de la muestra, pudiéndose mencionar entre otros: recursos humanos disponibles, áreas intervinientes, distribución geográfica de los elementos de la población, antecedentes de control sobre la materia de análisis, eventual complementariedad con auditorías realizadas, economías de escala frente a auditorías a realizarse, etc. El tamaño de la muestra suele ser, entonces, el resultado de un complejo proceso decisorio. Las combinaciones posibles conforman un mapa extenso, donde la situación de cada EFS puede considerarse única. Es por ello que en la práctica cada EFS decide el tamaño de su muestra.

Si bien la metodología de corte más académico consiste en calcular el tamaño de la muestra a partir de la determinación de la precisión con la que se desea trabajar, un abordaje metodológico más pragmático e igualmente aceptado consiste en aplicar la lógica inversa: determinar el tamaño de muestra con el que se desea trabajar, y a partir de ello calcular el nivel de precisión.

En efecto, contar con datos básicos sobre i) tamaño de la muestra y población por país, y ii) plan de muestreo adoptado, permite calcular el nivel de precisión con el que se trabajará. Es rol de la EFS que coordina la auditoría procurar poner a disposición de cada EFS participante los niveles de precisión preliminares a los que se arriba, lo que puede dar lugar a rondas de ajuste del tamaño de muestra.

La elección de la técnica adecuada de selección de elementos de la población que van a ser objeto de análisis, debe ser materia de coordinación entre las EFS participantes en la auditoría, de modo de asegurar la suficiencia de la evidencia que constituirá el respaldo de las observaciones y recomendaciones.





Entidades Fiscalizadoras
Superiores de los países
del Mercosur y Asociados