

***ISSAI-ES 3000***

***NORMAS Y DIRECTRICES PARA LA FISCALIZACIÓN  
OPERATIVA***

## **Parte 1: ¿Qué es la fiscalización operativa?**

### **1.1. ¿Qué es la fiscalización operativa según INTOSAI?**

Los Principios de Fiscalización de INTOSAI (NA 1.0.38 y 1.0.40) afirman lo siguiente:

“El ámbito de actuación de la fiscalización pública abarca tanto las fiscalizaciones de regularidad como las fiscalizaciones operativas”, y “La fiscalización operativa, que significa fiscalización de economía, de eficiencia y de eficacia, y comprende:

- a) El control de la economía de las actividades administrativas, de acuerdo con principios y prácticas razonables y con las directrices señaladas.
- b) El control de la eficiencia en la utilización de los recursos humanos, financieros y de cualquier otro tipo, junto con el examen de los sistemas de información, de las medidas de rendimiento y control, y de los procedimientos seguidos por las entidades fiscalizadas para corregir las deficiencias encontradas; y
- c) El control de la eficacia con que se han llevado a cabo los objetivos de la entidad fiscalizada y de los resultados alcanzados en relación con los pretendidos”.

La fiscalización operativa se basa en el análisis de las decisiones tomadas por los Parlamentos o en los objetivos establecidos por estos, y puede llevarse a cabo en todo el sector público.

### **1.2. ¿Cuál es el rasgo característico de la fiscalización operativa?**

La fiscalización operativa, si la comparamos con la auditoría financiera, no está tan sujeta a requisitos estandarizados y específicos. La auditoría financiera tiende a aplicar normas fijas de ejecución, mientras que la fiscalización operativa es más flexible en todos sus aspectos. No se trata de una fiscalización de regularidad con criterios formalizados, y sus orígenes no se encuentran en las auditorías practicadas en el sector privado. Por su propia naturaleza, la fiscalización operativa posee un amplio ámbito de aplicación abierto a distintos criterios e interpretaciones. Por ello debe disponer de una numerosa selección previa de procedimientos de análisis y evaluación, manera de actuar muy distinta a la de la auditoría tradicional. Las características especiales de este tipo de fiscalizaciones se deben, pues, a la complejidad de las cuestiones relacionadas con su objeto. Debe poder examinar todas las actividades del sector público desde diferentes perspectivas.

### **1.3. ¿Cuáles son las nociones básicas de una fiscalización operativa?**

En sentido amplio, que una Administración Pública deba rendir cuentas significa que, quienes están a cargo de la ejecución de un programa o al frente de una entidad pública, son responsables de que dicha ejecución se efectúe de manera eficiente y eficaz. Este concepto amplio de rendición de cuentas, cuyo análisis lleva a cabo una fiscalización operativa, convierte a ésta en un instrumento para que los Parlamentos, los gestores públicos, los medios de comunicación y, en última instancia, la ciudadanía obtengan una perspectiva adecuada de la gestión de las Administraciones Públicas. Responde a preguntas encaminadas a conocer si los gestores públicos están gastando el dinero de todos de un modo adecuado e inteligente.

Dado que la legitimidad y la confianza son valores esenciales para la Administración Pública, la fiscalización operativa puede contribuir a fortalecer dichos valores elaborando informes públicos sobre la eficacia de la actividad gubernamental. Ello está facilitado por el hecho de la independencia de los auditores respecto de las entidades públicas que fiscalizan. Por eso, una fiscalización operativa no obedece a intereses de ningún tipo. Los resultados de este tipo de fiscalizaciones también pueden servir de base para decisiones futuras de los Parlamentos y de los Gobiernos. En definitiva, se convierten en imprescindibles en un mundo complejo y en rápido cambio, con pocos recursos y muchas incertidumbres.

### **1.4. ¿Cuáles son las cuestiones básicas de una fiscalización operativa?**

Al menos en teoría, todos los programas o entidades del sector público –así como la mayoría de los procesos que generan- pueden analizarse teniendo en cuenta, tanto los objetivos específicos, como la manera de lograrlos.

En definitiva una fiscalización operativa debe responder a cuestiones tales como si las entidades públicas están cumpliendo sus objetivos y, de ser así, si los están cumpliendo en la manera correcta.

Estas preguntas también deben conectarse con la percepción que tiene la sociedad de la gestión gubernamental. Un auditor que trabaje en una fiscalización operativa puede llegar a poner en tela de juicio la propia necesidad de la existencia de una entidad pública. Pero si esto ocurre, el auditor debe ser cauto, para no ir más allá del cumplimiento estricto de su función y no debe cruzar nunca la frontera que le separa del ámbito de decisión política.

El auditor que trabaja en una fiscalización operativa suele utilizar el denominado modelo de input/output. Partiendo del objetivo de la entidad pública, registra como *input* los recursos asignados para la consecución del objetivo. Y después de analizar la acción realizada, registra como *output* los servicios prestados, para

concluir si los objetivos se han cumplido y, de ser así, si se han cumplido correctamente.

### **1.5. ¿Qué significa la fiscalización de la economía, la eficiencia y la eficacia?**

En el entorno en que nos encontramos, economía significa reducir al mínimo el coste de los recursos utilizados para realizar una actividad con la calidad requerida. La fiscalización de la economía puede aportar respuestas a preguntas como las siguientes:

- ¿Los denominados input, -es decir, los medios elegidos por la Administración- han supuesto el uso más económico de los fondos públicos?
- ¿Han sido utilizados de forma económica los recursos humanos, financieros y materiales?
- ¿Se han realizado las actividades de gestión de conformidad con unos principios correctos y unas políticas adecuadas?

Aunque el concepto de economía parezca claro puede no resultar fácil llevar a cabo una fiscalización de la misma. Con frecuencia, la evaluación de si los inputs elegidos son los correctos, si los recursos disponibles se han utilizado de manera económica, y si la calidad y cantidad de dichos inputs se han coordinado de forma óptima y adecuada son tareas, todas ellas, complicadas para el auditor. Y todavía más complicado para el mismo es el efectuar recomendaciones para que se reduzcan los costes, sin que ello afecte ni a la cantidad ni a la calidad de los servicios que las Administraciones Públicas deben prestar a la ciudadanía.

La eficiencia está relacionada con la economía. También en este caso la cuestión central se refiere a los recursos utilizados. La pregunta principal es si estos recursos se han empleado de manera óptima o satisfactoria, o si se hubiesen logrado los mismos o similares objetivos, desde el punto de vista de la calidad y del plazo de tiempo, con menos recursos. ¿Estamos consiguiendo el máximo output – en términos de cantidad y calidad- de nuestros inputs y acciones? La pregunta se refiere a la relación existente entre la calidad y cantidad de servicios suministrados, y las actividades y el coste de los recursos utilizados para producirlos, con objeto de lograr resultados.

Sin duda, una opinión sobre la eficiencia siempre suele ser relativa. Son escasas las ocasiones en que la ineficiencia se pone de manifiesto de inmediato. Puede formularse un juicio sobre la eficiencia apelando a una comparación con actividades similares, con otros periodos de tiempo o con una norma que se haya adoptado de manera explícita. Las evaluaciones de la eficiencia también pueden basarse en condiciones no relacionadas con normas específicas, por ejemplo cuando las cuestiones son tan complejas que no existen normas. En esos casos las

evaluaciones tienen que basarse en los mejores argumentos e informaciones disponibles, de conformidad con el análisis realizado en la fiscalización.

La fiscalización de la eficiencia responde a preguntas como las siguientes:

- ¿Se emplean de modo eficiente los recursos humanos y financieros?
- ¿Los programas, entidades y actividades del sector público se gestionan, regulan, organizan, ejecutan, supervisan y evalúan con eficiencia?
- ¿Las actividades de las entidades públicas son coherentes con los objetivos y requisitos estipulados?
- ¿Los servicios públicos son de buena calidad y se prestan en el momento oportuno?
- ¿Los objetivos de los programas del sector público se cumplen con una relación coste-eficacia adecuada?

Los análisis de coste-eficacia son análisis de la relación entre el coste y los resultados, expresado como coste por unidad de resultado obtenido. La relación coste-eficacia sólo es uno de los elementos en el examen completo de la eficiencia, que también podría incluir análisis del tiempo en el cual se han logrado los resultados.

En algunos casos puede resultar difícil separar por completo los dos conceptos, eficiencia y economía. Por ejemplo, ambos pueden referirse a si la entidad fiscalizada

- Se ajusta a prácticas correctas de compras,
- Adquiere el tipo, la calidad y la cantidad apropiados de recursos a un coste adecuado,
- Mantiene adecuadamente sus recursos,
- Utiliza la cantidad óptima de recursos (personal, equipo e instalaciones) en la producción o prestación, de la cantidad y calidad, adecuadas de bienes o servicios con puntualidad,
- Cumple los requisitos de las leyes y reglamentos que rigen o afectan la compra, el mantenimiento y el uso de los recursos de la entidad, y
- Ha establecido un sistema de controles de gestión.

El concepto de eficiencia se restringe básicamente a la pregunta sobre si los recursos se han empleado de una manera óptima o satisfactoria. Por consiguiente, en la mayoría de los casos la eficiencia se especifica de dos maneras posibles: 1) si podrían haberse obtenidos los mismos resultados utilizando menos recursos; y 2) si podrían haberse empleado los mismos recursos para lograr mejores resultados (en cantidad y calidad).

La auditoría financiera también se dedica a estas cuestiones, por ejemplo cuando se fiscalizan las prácticas de compras. En la auditoría financiera, empero, el ámbito es más limitado.

La eficacia constituye esencialmente en analizar si se han cumplido los objetivos. La eficacia consta de dos partes: la cuestión sobre si se han logrado los objetivos, y la cuestión sobre si esto puede atribuirse a los medios utilizados. Con objeto de juzgar en qué medida se han logrados los objetivos, es necesario que éstos se formulen de un modo que haga posible una evaluación de este tipo.

Al fiscalizar la eficacia, generalmente también hay que tratar de determinar en qué grado los instrumentos utilizados han contribuido de hecho al logro de los objetivos. La fiscalización de la eficacia exige pruebas de los resultados conseguidos por la acción realizada. Por ejemplo, si el objetivo es reducir el desempleo, la observación de una reducción en la cantidad de desempleados ¿es consecuencia de las actividades de la entidad fiscalizada, o es consecuencia de una mejora general en el entorno económico, sobre el cual la entidad fiscalizada no ha tenido influencia? En este caso el diseño de la fiscalización debe afrontar el problema de excluir eficazmente las variables intermedias externas.

Un aspecto aparte de la fiscalización operativa es el estudio de los efectos colaterales. Resulta complicado, debido al hecho de que pueden ser muy diversos. Una forma de limitar el ámbito de la investigación consiste en centrarse en aquellos efectos colaterales que en otras situaciones uno trata de evitar (p. ej. Los efectos de la política económica que son negativos para el medio ambiente). Esto no significa, sin embargo, que todos los efectos colaterales sean indeseables.

Por ejemplo, al fiscalizar la eficacia la fiscalización operativa puede:

- Evaluar si los programas gubernamentales han sido preparados y diseñados eficazmente, y si son claros y coherentes.
- Evaluar si los objetivos de un programa gubernamental nuevo, o en curso, y los medios que se le asignan (jurídicos, financieros, etc.) son apropiados, coherentes, adecuados o pertinentes.
- Evaluar si la estructura organizativa, el proceso de toma de decisiones y el sistema de gestión para la ejecución del programa son eficaces.
- Evaluar la eficacia de los programas e inversiones gubernamentales y/o sus componentes individuales, es decir, evaluar si se cumplen los objetivos.
- Evaluar si los impactos observados sociales, económicos y ecológicos, directos o indirectos, de una política determinada, se deben a la política en cuestión o a otras causas.
- Evaluar si el programa complementa, duplica, se solapa o se contrapone a otros programas relacionados.
- Evaluar si la calidad de los servicios públicos satisface las expectativas de las personas o de los objetivos establecidos.
- Evaluar la adecuación del sistema empleado para medir, supervisar e informar sobre la eficacia de un programa.
- Identificar la utilidad relativa de los enfoques alternativos para lograr un mayor rendimiento, o eliminar factores que inhiban la eficacia del programa.

- Analizar las causas de los resultados y de los problemas observados al identificar las formas de conseguir que las actividades y los programas gubernamentales funcionen con más eficacia.

Si bien una fiscalización en particular no necesariamente tiene que llegar a conclusiones acerca de estos tres aspectos (es decir, economía, eficiencia y eficacia), puede no resultar conveniente el examinar aspectos de la economía o la eficiencia de actividades aisladas, si no se toma en consideración también –aunque sea brevemente- su eficacia.

A la inversa, en una fiscalización de la eficacia, es posible que el auditor también desee tener en cuenta aspectos de la economía y la eficiencia; los resultados obtenidos por una entidad, que se fiscaliza pueden haber causado el impacto deseado, pero ¿los recursos empleados para lograrlo se han utilizado de modo económico y eficiente?

### **1.6. ¿Cómo afecta la gestión pública a la fiscalización operativa?**

La forma de gestión pública que se utilice en un momento determinado también influirá necesariamente en las prioridades de la fiscalización operativa. En países donde la gestión pública está relacionada primordialmente con los medios y está menos implicada en los fines, las fiscalizaciones también tienden a centrarse en establecer si las reglas se han cumplido y aplicado, y no si las reglas sirven –o parecen servir- al objetivo que se proponen. En aquellos países que han adoptado la dirección por objetivos y resultados, parece haberse optado por la posición contraria. En la mayoría de los casos la gestión del sector público manifiesta una combinación de estos planteamientos.

La dirección por objetivos y resultados tiende a promover el interés por la fiscalización de la eficiencia y la eficacia. Asimismo, es posible que el auditor ya no tenga que tratar con una Administración pública tradicional que se rija por reglas, sino con una cuyo mandato se ha ampliado de modo considerable en relación con la forma en que deben ponerse en práctica las intenciones del poder legislativo, y con los medios que habrá que emplear para lograrlas.

Preguntas como las siguientes suelen ser de interés para quien realice una fiscalización operativa:

- ¿Existe una estructura clara de objetivos y se han elegido las prioridades y los instrumentos adecuados en la utilización de los fondos públicos?
- ¿Existe un reparto claro de responsabilidades entre los distintos niveles de autoridad, teniendo presente también el principio de subsidiariedad?
- ¿Existe una conciencia generalizada acerca de los costes, y una orientación hacia la producción de servicios, centrando la atención en las necesidades de los ciudadanos?

- ¿Se concede la importancia adecuada a los controles de gestión y a los requisitos de información?

Los ministerios/consejerías y las consejerías y los órganos que dependen de ellos se encargan de garantizar la ejecución de las medidas apropiadas de control interno. En este contexto, la tarea específica de quien realiza una fiscalización operativa consiste en observar si se ha desempeñado correctamente esta responsabilidad.

Un objetivo frecuente de la mayoría de los gobiernos en la actualidad es la mejora en la calidad de los servicios públicos, sobre todo a medida que continúan incrementándose las expectativas de las personas (a menudo en comparación con el servicio que reciben en el sector privado) acerca de lo que representa la calidad. Para promover mejoras de este tipo, muchas Administraciones han iniciado programas de modernización con objeto de prestar mejores servicios; por ejemplo que sean accesibles con más facilidad y más cómodos, brinden a los ciudadanos más capacidad de elección y se efectúen con mayor rapidez. La calidad de los servicios públicos es una cuestión cada vez más importante, y los Parlamentos y los Gobiernos de todo el mundo esperan que las ICEX se refieran a ella en sus informes de fiscalización operativa.

### **1.7. ¿Cómo se relaciona la fiscalización operativa con la valoración de los resultados y con la evaluación de los programas?**

Tanto el poder ejecutivo como el legislativo necesitan información que les ayude a tomar decisiones acerca de los programas de los cuales son responsables; es decir, una información que les indique si –y de qué manera- una empresa o un programa del sector público está funcionando de forma adecuada y por qué, si la respuesta es negativa. A lo largo de los años los órganos de la Administración y otras entidades han empleado numerosos enfoques analíticos para evaluar las funciones y los resultados de los programas, políticas, actividades y organizaciones del sector público. La fiscalización operativa y los estudios de evaluación han sido diseñados para juzgar la forma en que actúan los programas específicos.

La valoración de los resultados significa habitualmente el proceso continuado de control e información sobre los logros de los programas, sobre todo en su consecución de las metas preestablecidas. Esta valoración puede hacer referencia al tipo o nivel de las actividades del programa que se llevan a cabo (proceso), los servicios directos realizados por un programa (outputs), y/o los resultados de éstos. Se centra en que un programa haya logrado sus objetivos o requisitos, expresados como normas cuantificables. Puede servir como sistema de alerta temprana para la dirección, y como vehículo de mejora de la rendición de cuentas ante el público.

El proceso continuado de comprobación del cumplimiento de los objetivos fijados por parte de un programa o un organismo público es una cuestión que corresponde



a la dirección y el control interno, y no una tarea de los fiscalizadores. Es responsabilidad de los auditores financieros el confirmar que las cuentas reflejen la imagen fiel de la situación económico-financiera de un organismo público. Sin embargo, en la comprobación de la calidad de la información sobre el logro de objetivos elaborada por el poder ejecutivo para el poder legislativo, pueden intervenir tanto los auditores financieros como los de gestión, ya sea en actividades separadas o en fiscalizaciones conjuntas. Uno de los objetivos, de la fiscalización operativa consiste en comprobar si los sistemas de valoración de resultados en los programas públicos son eficientes y eficaces. Por ejemplo, pueden llevarse a cabo estudios en profundidad sobre si los indicadores miden los elementos correctos, o si los sistemas de medición están capacitados para proporcionar resultados cuantificables de los resultados dotados de credibilidad.

Las evaluaciones de programas son estudios individuales sistemáticos que evalúan cómo funciona un programa. Una evaluación del programa permite una valoración general del funcionamiento del programa, y de lo que puede hacerse para mejorar sus resultados. Las evaluaciones de programas constituyen un tipo de estudio que podrían ejecutar las ICEX bajo el título general de fiscalizaciones operativas.

En los últimos años el concepto de evaluación de programas ha sido un tema cada vez más debatido entre las ICEX. Se ha debatido si la evaluación de programas es una tarea importante para una ICEX. Se ha creado un grupo especial (Grupo de Trabajo sobre Evaluación de Programas de la INTOSAI) para promover principios y orientaciones en este campo. Dentro de la INTOSAI suele aceptarse que la evaluación de programas posee objetivos similares a los de las fiscalizaciones operativas, desde el punto de vista de que se propone analizar la relación existente entre los objetivos, los recursos y los resultados de una política o un programa. También se ha acordado que la evaluación de programas constituye una tarea importante para una ICEX que tenga la competencia requeridas para llevar a cabo tales estudios.

La evaluación de programas se ha concebido como un paradigma de las actividades y los métodos destinados a realizar valoraciones exhaustivas de una cuestión, empleando enfoques científicos más o menos elaborados. Aunque la fiscalización operativa puede utilizar enfoques y metodologías semejantes a los empleados en la evaluación de programas, de conformidad con el Grupo de Trabajo sobre Evaluación de Programas de la INTOSAI, no necesariamente se dedica a evaluar la eficacia de una política o de las políticas alternativas. Además de examinar el impacto de los resultados, una evaluación de programas podría incluir temas tales como determinar si los objetivos estipulados son coherentes con la política general. Este tema ha sido objeto de discusión entre las ICEX. Algunas tienen derecho a evaluar la eficacia de la política del Gobierno, e incluyen la evaluación de programas en su mandato para realizar fiscalizaciones operativas. Otras no están obligadas a llevar a cabo dichas fiscalizaciones.

De acuerdo con el Grupo de Trabajo sobre Evaluación de Programas de la INTOSAI, la fiscalización y la evaluación pueden dividirse en las siete categorías siguientes:

- Fiscalización de regularidad: ¿Se cumplen las normas jurídicas?
- Fiscalización de la economía: ¿Los medios elegidos representan el uso más económico de los fondos públicos en la gestión específica?
- Fiscalización de la eficiencia: ¿Los resultados obtenidos son proporcionales a los recursos empleados?
- Fiscalización de la eficacia: ¿Los resultados son coherentes con la política pública?
- Evaluación de la coherencia de la política: ¿Los medios empleados por la política son coherentes con los objetivos fijados?
- Evaluación del impacto de la política: ¿Cuál es el impacto económico y social de la política?
- Evaluación de la eficacia de la política y análisis de las causas: ¿Los resultados observados se deben a la política, o existen otras causas?

En la práctica, empero, las clasificaciones varían. Una ICEX con una prolongada experiencia en evaluación de programas es la General Accounting Office de los EE.UU. La misma define cuatro tipos frecuentes de evaluación de programas en la fiscalización operativa; a saber:

#### 1. La evaluación de procesos

Valora el grado en que un programa está funcionando en la forma deseada. Suele hacer referencia a la conformidad de las actividades del programa con los requisitos legislativos y reglamentarios, el diseño del programa, y las normas profesionales o las expectativas de los destinatarios de los Informes.

Cada vez resulta más importante evaluar si la calidad de las actividades –por ejemplo, los formularios de solicitud, los tiempos de proceso, las prestaciones de servicios y otras actividades orientadas a la ciudadanía- satisfacen las expectativas de la misma.

#### 2. La evaluación de resultados

Valora el grado en que un programa logra sus objetivos. Se centra en outputs (incluidos efectos colaterales y efectos involuntarios) con objeto de juzgar la eficacia de los programas, pero también puede destacar los temas de calidad y las perspectivas de los destinatarios de los Informes.

#### 3. La evaluación del impacto

Valora el efecto específico de un programa comparando los resultados del mismo con una estimación de lo que podría haber ocurrido en su ausencia. Esta forma de evaluación se emplea cuando se sabe que hay factores externos que influyen sobre

los resultados del programa, con objeto de aislar la contribución de éste al logro de sus objetivos.

#### 4. Las evaluaciones del coste-beneficio y del coste-eficacia

Son análisis que comparan los outputs o productos de un programa con los costes (los recursos dedicados) que se requieren para conseguirlos. Cuando se aplican a programas ya existentes, también se les considera como una forma de evaluación de programas. El análisis de la relación coste-eficacia valora el coste de cumplir un único objetivo y puede utilizarse para identificar la alternativa menos costosa para satisfacer dicho objetivo. El análisis coste-beneficio se propone identificar todos los costes y beneficios pertinentes.

### 1.8 ¿Existen diferencias entre los objetivos y los enfoques analíticos?

El mandato y la orientación de una fiscalización operativa, tal como se ha dicho con anterioridad, varían en los distintos países. Muchas ICEX no están obligadas a realizar este tipo de fiscalizaciones, o pueden considerar que se encuentran un tanto limitadas en su capacidad y experiencia para realizarlas. Otras pueden tener una larga tradición de realización de las mismas.

Uno de los rasgos de la fiscalización es el enfoque normativo, en el que las discrepancias entre “las normas y la realidad” –los resultados obtenidos de hecho– se expresan de modo explícito, y las evaluaciones y recomendaciones poseen un carácter “normativo”. Sin embargo, además de ser normativa, la fiscalización operativa también suele ser descriptiva, y puede incluir asimismo elementos analíticos. Por ejemplo, una fiscalización de este tipo puede determinar cuáles son las causas de la diferencia existente entre las condiciones efectivas y los criterios teóricos.

En la fiscalización operativa existen diversas tradiciones. Hay dos enfoques que difieren de modo bastante significativo, aunque ambos se basan en las normas nacionales sobre fiscalizaciones operativas. Son el enfoque orientado a resultados y el enfoque orientado a problemas.

El enfoque orientado a resultados trata principalmente de cuestiones como “¿Cuál es el rendimiento obtenido o qué resultados se han logrado?” o “¿Se han cumplido los requisitos o los objetivos?” En este enfoque se estudia el rendimiento (que hace referencia a la economía, la eficiencia y la eficacia) y se relacionan los descubrimientos efectuados con las normas establecidas (metas, objetivos, reglamentaciones, etc.) o los criterios de fiscalización (definidos antes de que comience el estudio principal). Si el criterio es difícil de identificar, el auditor necesita trabajar con los expertos en cada área para desarrollar criterios creíbles que sean objetivos, pertinentes, razonables y alcanzables en el momento de su aplicación. Los criterios de fiscalización permiten proporcionar evaluaciones de los

resultados. En este enfoque, es probable que las deficiencias se definan como desviaciones de las normas y los criterios. Si se exponen recomendaciones, a menudo se proponen eliminar tales desviaciones. La perspectiva, en este sentido, es básicamente normativa.

En el enfoque orientado a problemas, en cambio, se trata primordialmente de la verificación y el análisis de problemas, por lo general sin hacer referencia a criterios de fiscalización definidos con anterioridad. En este enfoque, las deficiencias y los problemas –o como mínimo, los indicios de los problemas- son el punto de arranque de una fiscalización, no la conclusión. Una de las tareas principales de la fiscalización consiste en verificar la existencia de los problemas señalados y analizar sus causas desde distintas perspectivas (problemas relacionados con la economía, la eficiencia y la eficacia en entidades o programas del sector público). El enfoque orientado a problemas trata sobre interrogantes de este tipo: ¿Los problemas constatados existen realmente, y en tal caso, cómo pueden entenderse y cuál es su causa? Se formulan y se comprueban hipótesis sobre las causas y las consecuencias. La perspectiva es analítica e instrumental; el propósito es facilitar información actualizada sobre los problemas constatados y cómo afrontarlos. Los auditores no tienen restricciones en sus análisis. Se toman en consideración todas las posibles causas importantes (sólo se dan por supuestas los objetivos generales), es decir, no se excluyen las propuestas para modificar las leyes, los reglamentos y el diseño estructural de las empresas del sector público, si se demuestra que las premisas existentes dan origen a problemas graves y verificados.

Así, la valoración de estos dos enfoques de la fiscalización operativa puede tener un origen normativo (basado en las desviaciones con respecto a las normas o los criterios) o analítico (basado en análisis independientes, que es lo que caracteriza el enfoque orientado a problemas), mientras que el enfoque orientado a resultados se caracteriza básicamente por su evaluación imparcial sobre si se han cumplido determinados criterios o normas.

Las perspectivas también pueden variar. La fiscalización operativa se basa normalmente en una perspectiva descendente. Se centra principalmente en los requisitos, intenciones, objetivos y expectativas del poder legislativo y de la Administración central. En algunos países, sin embargo, también es posible –dentro del marco de objetivos y premisas que se establecen- añadir una “perspectiva orientada al destinatario de los Informes”. Es una interpretación de fiscalización que se propone satisfacer los intereses de los ciudadanos, centrandó la atención en problemas de importancia real para éstos y para la comunidad, una especie de perspectiva de abajo a arriba.

Por norma general la fiscalización se relaciona con la obligación de rendir cuentas. Un enfoque alternativo consiste en centrarse en comprender y explicar las observaciones reales efectuadas durante la fiscalización. En vez de averiguar quién es el que se equivoca, pueden analizarse los factores que subyacen en los

problemas descubiertos, y debatir qué es preciso hacer al respecto. Este enfoque refleja la idea de que el objetivo global de la fiscalización operativa consiste en promover la economía, la eficiencia y la eficacia.

Los dos enfoques representan ideas diferentes de este tipo de fiscalizaciones. En uno de ellos, la fiscalización tiene como centro de atención la rendición de cuentas, al igual que en la auditoría financiera, mientras que el otro –que pone el acento en la economía, la eficiencia y la eficacia- se ocupa esencialmente de la materia que se fiscaliza y de las causas de los problemas observados.

La auditoría financiera tiene la ventaja de que a menudo es más fácil de realizar y, además, corresponde a la imagen convencional que se tiene de ella. El problema, empero, reside en que la eficiencia y la eficacia es un asunto complejo que exige análisis más amplios. La auditoría financiera también implica riesgos: hay que limitar su perspectiva y su alcance, lo cual limita a su vez de un modo indebido la posibilidad de un análisis independiente. Por otra parte, si la atención se centra en los problemas observados y en sus posibles causas, esto facilita la aparición de auditorías que abarcan áreas de responsabilidad correspondientes a diversas partes. De esta manera se crean las condiciones previas para análisis globales. Es preciso señalar, sin embargo, que este enfoque plantea mayores exigencias con respecto a la competencia de los auditores.

El mensaje es que también hay diferencias entre los enfoque metodológicos en relación con las aspiraciones analíticas. En términos generales, algunas ICEX se han marcado elevadas aspiraciones analíticas en las fiscalizaciones operativas, mientras que otras se fijan un nivel inferior.

La fiscalización operativa consiste en un complejo trabajo investigador que exige flexibilidad, imaginación y una elevada competencia analítica. Los procedimientos, métodos y normas excesivamente racionalizados pueden entorpecer de hecho el funcionamiento y el desarrollo de la misma. Por consiguiente, es preciso evitar un exceso de detalle en las normas. El progreso y las prácticas deben basarse en el aprendizaje que procede de la experiencia.

## **Parte 2: Principios de fiscalización pública aplicables a la fiscalización operativa**

Al llevar a cabo una fiscalización operativa los auditores deben ajustarse al Código de Ética y las Normas de Auditoría de la INTOSAI, y a las normas y directrices de la ICEX aplicables a la fiscalización operativa. Las normas generales de fiscalización pública de la INTOSAI estipulan que la fiscalización y la ICEX deben ser independientes, poseer la competencia requerida y ejercer la atención debida (NA 1.0.6 y 2.2.1.).

### **2.1 ¿Cómo se aplican los principios de la fiscalización a la fiscalización operativa?**

Hay que definir adecuadamente el mandato de la fiscalización y los objetivos generales

El mandato de fiscalización (objetivos de fiscalización) suele hacerse constar en disposiciones jurídicas. Entre otras cosas, regula en qué medida una ICEX puede fiscalizar programas y organismos del sector público. A menudo se necesitan reglamentaciones especiales que especifiquen las condiciones de la fiscalización operativa, por ejemplo, acceso a información procedente de fuentes que no sean las entidades fiscalizadas, la capacidad de formular recomendaciones, el mandato de investigar las entidades y programas gubernamentales, y la eficacia de la legislación. El mandato de fiscalización operativa acostumbra a especificar los requisitos mínimos de fiscalización e información, especifica qué se requiere del auditor y le confiere a éste la autoridad necesaria para llevar a cabo la actividad e informar acerca de los resultados (NA 2.2.12, 2.2.19, 1.0.32- 38, 1.0.42 y 1.0.47).

Si es posible, el mandato debe abarcar la totalidad de los presupuestos, e incluir todos los órganos pertinentes del poder ejecutivo y todos los programas gubernamentales (programas presupuestarios) o servicios públicos correspondientes. Sin el apoyo legal suficiente podría llegar a considerarse ilegal la publicación de críticas justificadas de la eficiencia y la eficacia de los programas gubernamentales (presupuestarios), al menos con respecto a temas políticamente sensibles. Para evitar esta situación y la sospecha de autocensura el mandato debe tener apoyo político y público. (NA 2.2.18-20 y 2.2.23)

Los objetivos de la fiscalización –los objetivos que podrían estar sujetos a fiscalización operativa por la ICEX, de conformidad con su mandato–son la política, los programas, la organización y la dirección. La política suele definirse como la actividad dirigida a lograr determinados propósitos y, posiblemente, en un plazo determinado. Un programa puede definirse como un conjunto de medios interrelacionados legislativos, financieros, etc. para aplicar una política determinada del organismo público o del gobierno. La organización puede caracterizarse de

diferentes formas, pero en la mayoría de los casos significa la suma de personas, estructuras y procesos que se proponen lograr determinados objetivos. La dirección suele definir todas las decisiones, acciones y reglas necesarias para la conducción, la contabilización y la utilización de los recursos humanos, financieros y materiales.

A menudo la dirección está relacionada con las actividades internas de una organización. Las políticas y los programas -decididos por el poder legislativo, el poder ejecutivo o los funcionarios del mismo- también pueden tener un centro de atención interno, relacionado con una organización específica (y sus actividades y rendimiento internos). Sin embargo, en la mayoría de los casos su centro de atención es más amplio y más externo, e incluso puede estar relacionado con actividades de organizaciones no gubernamentales (y el impacto que ejercen en la sociedad las políticas y programas, etc.).

En muchos países la Constitución o la legislación vigente otorga a la ICEX el derecho explícito a realizar determinadas formas de fiscalización operativa. Algunas ICEX pueden llevar a cabo exámenes de la eficiencia y eficacia de complejas políticas o entidades gubernamentales, quizás mediante un análisis en profundidad de los problemas constatados. Otras adoptan un enfoque más limitado. Como parte de la explicación de las normas, las Normas de Auditoría (NA 1.0.42) declaran: “En muchos países las facultades legales o mandatos relativos a la fiscalización operativa o de gestión tienen su límite en la revisión de los fundamentos políticos de los programas del gobierno”. En estos casos, la fiscalización operativa no pone en tela de juicio los méritos de los objetivos políticos sino que implica el examen de las acciones emprendidas para diseñar, aplicar o evaluar los resultados de estas políticas, y puede implicar un examen de la adecuación de la información que conduce a la toma de decisiones políticas. Incluso en países donde la Constitución o la legislación no exigen que la ICEX lleve a cabo fiscalizaciones de la economía, la eficiencia y la eficacia, la práctica actual muestra una tendencia a incluir esta clase de actividad como parte de las auditorías financieras o fiscalizaciones de regularidad (NA 1.0.13, 1.0.42-43).

Los objetivos generales de la fiscalización operativa también pueden definirse en la legislación o ser materia de decisiones internas de la ICEX. Habitualmente las ICEX tratan de lograr una o varias de las siguientes metas generales:

- (1) proporcionar al poder legislativo un examen independiente de las prácticas de aplicación económicas, eficientes o eficaces de las políticas o los programas gubernamentales;
- (2) proporcionar al poder legislativo análisis independientes y no periódicos acerca de la validez y la fiabilidad de los sistemas de medición del rendimiento, o declaraciones o autoevaluaciones acerca del rendimiento, que son publicados por las entidades del poder ejecutivo;

(3) proporcionar al poder legislativo análisis independientes acerca de los problemas de economía, eficiencia y eficacia en las actividades del gobierno, y de esto modo, contribuir al mejoramiento de éstas;

(4) proporcionar al poder legislativo evaluaciones independientes acerca de los efectos deliberados y no deliberados, directos o indirectos, de los programas de la Administración y de los órganos de ésta, y sobre en qué medida se han logrado los propósitos o los objetivos, o por qué no se han logrado.

Un objetivo frecuente de la fiscalización operativa en muchos países –fijado por el legislador o por la propia ICEX- consiste en evaluar y mejorar el funcionamiento de los programas gubernamentales y la Administración central y organismos vinculados (NA 1.0.20, 1.0.27, 1.0.40, y 4.0.25). En algunos países la formulación de recomendaciones es importante. En otros no se expresa ninguna recomendación, debido a las estructuras, las características de la legislación y las tradiciones históricas.

La fiscalización operativa debe tener la libertad de elegir áreas de fiscalización dentro de su mandato

De acuerdo con las Normas de Auditoría (NA 2.2.10-19), una ICEX debe tener libertad para decidir las áreas que cubran sus fiscalizaciones operativas. La NA 2.2.8 afirma: “Las ICEX pueden dar a conocer a los miembros del poder legislativo los hechos recogidos en sus informes de fiscalización, pero es importante que mantengan su independencia ante las influencias políticas con el fin de conservar una posición imparcial en el ejercicio de sus funciones de fiscalización. Esto significa que las ICEX no deben responder, ni siquiera en apariencia, a los deseos de intereses políticos concretos”. En el párrafo 2.2.10 se indica: “En algunos países, la fiscalización de la gestión financiera del gobierno es una prerrogativa esencial del parlamento o de la asamblea electa; esto puede aplicarse también a la fiscalización de los ingresos y gastos en el ámbito regional, donde la fiscalización externa es responsabilidad de una asamblea legislativa. En tales casos, las fiscalizaciones se llevan a cabo en representación de dicho órgano y conviene que la ICEX tenga en cuenta, al preparar la programación de la actividad fiscalizadora, las demandas de trabajos especiales de investigación que formulen estas asambleas. No obstante, es importante que la ICEX goce de libertad para decidir el modo en que desempeñará sus tareas, incluidas las requeridas por el Parlamento. También es importante que el gobierno no tenga poder de dirección en relación con el cumplimiento del mandato por la ICEX” (NA 2.2.14).

Las fiscalizaciones operativas suelen ser fiscalizaciones ex-post

El momento inicial en el cual una ICEX puede examinar la eficiencia y la eficacia es después de que la Administración haya tomado una decisión respecto a la política en cuestión (esto es lo que se deriva aproximadamente de la NA 4.0.22 y 4.0.25). En ciertos países puede llevarse a cabo un análisis de objetivos o una fiscalización de las actividades de elaboración de políticas antes de que se aplique la política



misma. Por otra parte, los problemas en los que se centra la fiscalización operativa –o los que se propone eliminar- deben ser problemas actuales con objeto de que resulten valiosos para el usuario de los informes de fiscalización.

Los objetivos generales del poder legislativo se dan por supuestos

Por regla general, las decisiones políticas y los objetivos establecidos por el poder legislativo constituyen el marco de referencia que sirve de base a los criterios de fiscalización empleados en la operativa. No es función de una ICEX el poner en tela de juicio estos objetivos y decisiones. Sin embargo, la ICEX –como consecuencia de los resultados-, puede efectuar comentarios críticos sobre los objetivos, por ejemplo, preguntarse si son coherentes o si resulta imposible calibrar en qué medida se han logrado. Por consiguiente, un informe de fiscalización operativa puede poner de hecho en tela de juicio los objetivos de las políticas o decisiones actuales. Los objetivos pueden ser demasiado vagos, entrar en conflicto con otros, o basarse en una información insuficiente. Las políticas pueden ser ineficientes e ineficaces, y es posible que se requieran cambios con objeto de superar las carencias existentes. Por otra parte, el papel de la fiscalización operativa consiste sin duda alguna en evaluar la economía, eficiencia y eficacia de los objetivos y regulaciones de carácter más específico que establezcan, por ejemplo, los órganos de la Administración. (Ver NA 2.2.5 y 2.2.9.)

Si bien la fiscalización operativa no cuestiona los objetivos políticos, puede señalar las consecuencias de una política determinada. También puede identificar e ilustrar las carencias provocadas por los objetivos en conflicto. Por lo tanto, la fiscalización operativa, por ejemplo, no pone en tela de juicio el nivel de compensación en los sistemas de bienestar social. Los auditores deben disponer, como punto de partida, de un conjunto de problemas que estén relacionados con la economía, la eficiencia y la eficacia de los sistemas de bienestar que se fiscalizan. Esto podría ocurrir, por ejemplo, cuando determinado nivel de compensación en un área específica provoca efectos marginales involuntarios en otra área. El auditor, en ese caso, puede estudiar la falta de coordinación entre los diferentes sistemas e indicar los problemas que surgen. Si el nivel real de compensación es palpablemente distinto del nivel que se había fijado en un principio, la fiscalización operativa puede examinar los motivos de este fenómeno.

Hay que promover y garantizar un trabajo de alta calidad profesional

Las Normas de Auditoría de la INTOSAI y su Código Deontológico ponen de manifiesto que todos los auditores de la Administración pública deben actuar con integridad, imparcialidad, objetividad, competencia y profesionalidad. Es preciso ceñirse a niveles éticos estrictos para servir lo mejor posible al interés público, y en la NA 2.2.36 se declara: “Dado que el cumplimiento de los deberes y las obligaciones que recaen sobre las ICEX es decisivo para el concepto de control de las cuentas públicas, las ICEX deben aplicar, en el desarrollo de sus funciones, las metodologías y prácticas más cualificadas. Les incumbe, por tanto, fijar las normas

y los procedimientos que han de aplicarse de modo que quede garantizado el ejercicio eficaz de sus funciones en los informes de fiscalización, lo que supone, por parte tanto de su propio personal como de los expertos externos contratados, una estricta observancia de sus normas, procedimientos de planificación, metodologías y supervisión.”

A menudo las fiscalizaciones operativas son actividades complejas, que requieren una amplia gama de competencias, conocimientos y experiencias para ser llevadas a cabo. La NA 2.1.26 declara: “Dada la importancia que tiene el que las ICEX realicen sus funciones de la mejor manera posible, debe prestarse especial atención a los programas relativos al control de calidad de sus actividades fiscalizadoras y de los resultados de ellas.” También se afirma que las ICEX deben establecer sistemas y métodos para “(a) confirmar que los procedimientos de control de calidad han funcionado de manera satisfactoria; (b) asegurar la calidad de los informes de fiscalización, y (c) conseguir alguna mejora y evitar que se repitan las deficiencias.” (NA 2.1.27). Sin embargo, ningún sistema para asegurar la calidad puede proporcionar garantías de una alta calidad en los informes sobre fiscalización operativa. En pocas palabras, para asegurar la calidad, los sistemas avanzados son menos importantes que disponer de un personal competente y motivado. En otros términos, los sistemas para asegurar la calidad deberán ser pertinentes y fáciles de gestionar, y no complejos ni demasiado elaborados.

Según la INTOSAI, los temas de calidad tienen que integrarse en el proceso de ejecución; e incluso en las fases iniciales de planificación los sistemas para asegurar la calidad pueden resultar indispensables para garantizar que los problemas que van a tratarse son importantes y están bien definidos. Los objetivos, problemas e interrogantes de la fiscalización, así como las áreas seleccionadas, determinan en gran medida la calidad de la fiscalización.

El proceso de planificación y las diversas etapas que constituyen el proceso de toma de decisiones garantizan que la calidad se evalúe periódicamente, ya que es preciso cumplir determinadas condiciones antes de que la fiscalización pueda avanzar. Es importante una preparación meticulosa con objeto de definir los interrogantes de la fiscalización, la información necesaria y el diseño de la fiscalización (NA 2.1.27 y 3.1.1).

El mandato de la fiscalización operativa debe abarcar el presupuesto general y la totalidad de los correspondientes programas de la Administración. El auditor debe tener la libertad necesaria para elegir áreas de fiscalización dentro de su mandato. El marco de referencia básico está constituido por los objetivos y las decisiones políticas que establece el poder legislativo. Como consecuencia de sus resultados, una fiscalización operativa puede poner en tela de juicio los objetivos de las políticas existentes. Por lo general, las fiscalizaciones operativas son fiscalizaciones ex post que hacen referencia a temas actuales. Es preciso promover y garantizar un alto nivel de calidad en su trabajo.

## **2.2 ¿Cuáles son los requisitos generales de un auditor para la fiscalización operativa?**

Los auditores deben poseer una competencia profesional específica

La fiscalización operativa es una actividad basada en la información, donde los valores profesionales ocupan una posición central. Estos valores incluyen la importancia de que a los auditores se les dé la oportunidad de desarrollar competencias y niveles adecuados de calidad y de resultados en su producción. Esto incluye la creación de un entorno estimulante y que promueva las mejoras en la calidad (NA 1.0.45 y 2.1.9).

Todos los auditores deben poseer la adecuada capacidad profesional para llevar a cabo sus tareas (NA 2.2.1 y 2.2.33-38) y la ICEX debe seleccionar personal que posea las cualidades adecuadas (NA 2.1.2). Las ICEX tienen que

- desarrollar y formar a sus empleados para que éstos puedan realizar eficazmente sus tareas, y definir la base para el avance de los auditores;
- preparar manuales y otros materiales de orientación acerca de la realización de fiscalizaciones;
- apoyar las competencias y la experiencia disponibles dentro de las ICEX e identificar las competencias de las que carecen; establecer una adecuada distribución de competencias en las tareas de fiscalización y asignar el número de personas suficientes para la fiscalización, y llevar a cabo una planificación y una supervisión adecuadas para lograr sus metas al nivel requerido de cuidado y preocupación; y
- examinar la eficiencia y eficacia de las normas y los procedimientos internos de la ICEX.

La capacidad de contratar al personal adecuado constituye un factor decisivo para la fiscalización operativa. Cada miembro de la plantilla constituye una inversión de carácter único. Un auditor debe poseer la formación académica pertinente, y como norma general, se requiere que el auditor posea un título universitario y experiencia en trabajos de investigación/evaluación. Las cualidades personales también son de una importancia considerable (capacidad analítica, creatividad, receptividad, habilidades sociales, honradez, criterio, resistencia, adecuadas capacidades de comunicación oral y escrita, etc.). (NA 2.1.4 y 2.1.10.)

Para convertirse en auditor jefe de equipo o director de fiscalización operativa es preciso poseer determinadas cualidades características. Por ejemplo, un auditor de fiscalización operativa debe tener una adecuada formación en ciencias sociales y en métodos de investigación y evaluación científica. También podría resultar esencial un conocimiento especializado en las distintas áreas funcionales que van a fiscalizarse, pero en la fiscalización operativa o la evaluación de programas no siempre se necesitan competencias avanzadas en contabilidad y auditoría financiera. En el caso de las ICEX que hayan organizado su fiscalización operativa

por separado de la auditoría financiera, resulta perfectamente admisible que el personal seleccionado para la fiscalización operativa tenga un historial y unas competencias diferentes a las del personal seleccionado para la realización de auditorías financieras. Con objeto de satisfacer los requisitos de calidad especificados en las Normas de Auditoría (NA 2.2.36-39), las ICEX deberán tener un programa que garantice que su personal mantenga su competencia profesional mediante un estudio y una formación permanentes.

El aprendizaje a través del trabajo práctico de fiscalización es un factor central en el proceso de desarrollo (NA 2.1.2, 2.2.37-38 y 2.1.16).

El estudio y la formación permanentes pueden incluir temas tales como los avances actuales en metodología de fiscalización operativa, dirección o mando, métodos de investigación cualitativa, análisis de estudios de caso, muestreo estadístico, técnicas de recogida de datos cuantitativos, diseño de la evaluación, análisis de datos y redacción legible para el lector. También puede incluir temas relacionados con el ámbito de trabajo de los auditores, por ejemplo administración pública, política y estructura del sector público, política de la Administración, economía, ciencias sociales o Tecnología de la Información. (NA 2.1.6-10) Las cualificaciones de los miembros del personal que llevan a cabo fiscalizaciones operativas incluyen

- conocimiento de los métodos y técnicas aplicables en fiscalizaciones operativas, y formación, competencias y experiencia necesarias para aplicar este conocimiento a la fiscalización que se realice,
- conocimiento de los organismos, programas y funciones de la Administración pública,
- competencias para una comunicación clara y eficaz, tanto oral como escrita, y
- competencias especiales en función de la fiscalización específica (estadística, Tecnología de la Información, ingeniería, etc., o conocimiento experto en la materia en cuestión (NA 2.2.33-38 y 2.1.11-12).

La fiscalización operativa debe constituir una actividad en equipo, ya que las cuestiones implicadas son complejas. Por consiguiente, no se requiere que todos los miembros del equipo posean la totalidad de las competencias antes mencionadas. Además, no siempre será posible que una ICEX contrate a personal que cumpla todos los requisitos. Las competencias requeridas, por lo tanto, podrán desarrollarse cuando la persona esté ya ocupando su cargo, en la medida en que los candidatos para la contratación hayan demostrado con claridad que tienen el potencial y la actitud necesarios para la clase de trabajo que implica la fiscalización operativa.

La eficacia, la profesionalidad y el esmero deben servir de guía al trabajo de fiscalización

La fiscalización operativa debe estar suficientemente bien definida y el enfoque de la fiscalización tiene que ser funcional. La organización de la fiscalización tiene que

cumplir los requisitos generales de la correcta gestión de proyectos (NA 3.0.2-3 y 3.1.1-3).

La fiscalización operativa debe llevarse a cabo de forma meticulosa, con el propósito de recoger pruebas pertinentes, fiables y suficientes con objeto de permitir que cualquier otro llegue a las mismas conclusiones que aparecen en el informe de fiscalización operativa. Esto exige ejercer un criterio correcto al decidir el objetivo de fiscalización, qué y cuándo fiscalizar, el enfoque y la metodología, el ámbito, las cuestiones sobre las cuales se informará, y la conclusión global de la fiscalización.

La buena comunicación con la entidad fiscalizada y con distintas clases de expertos es importante durante todo el proceso de fiscalización. De igual modo, los responsables de la fiscalización operativa deben mostrarse vigilantes. Es importante que la base fáctica de las descripciones, los análisis y las recomendaciones finales sea exacta. El informe tiene que ser objetivo y equilibrado, y asumir un tono mesurado, con el propósito de que sea valioso para la Administración. (NA 2.2.39, 3.5.1- 2 y 4.0.22-25.)

Tienen que cumplirse los principios de la adecuada administración. El proceso de fiscalización debe quedar registrado en la forma apropiada. Hay que dejar constancia por escrito de las decisiones importantes efectuadas a lo largo de la fiscalización, y de las consideraciones subyacentes. Es preciso llevar archivos accesibles y un cuaderno de bitácora. Los principales objetivos de la documentación –además de ayudar al equipo de fiscalización– consisten en registrar las pruebas que sirvan de apoyo a las conclusiones y decisiones, proporcionar registros que ayuden a la gestión y la supervisión, y permitir que el trabajo sea revisado por funcionarios de nivel superior. La información obtenida durante la fiscalización deberá ser tratada con carácter confidencial hasta que se haya presentado el informe (NA 2.2.39-40, 3.0.2-3, 3.1.1, 3.2.1, 3.5.2-7, y 4.0.24).

Todos los auditores de la Administración deben actuar con honradez, imparcialidad, objetividad, competencia y profesionalidad. Para cumplir estas normas el auditor debe tener la formación adecuada y poseer experiencia en trabajo de investigación/evaluación. Las cualidades personales también son de una importancia considerable. La eficacia, la profesionalidad y el cuidado deben guiar el trabajo de fiscalización.

### **2.3 ¿Existen otras medidas de protección importantes?**

Aunque estas directrices constituyen una base coherente para la realización de una fiscalización operativa, el criterio profesional (si bien aplicado sobre la base de reglas y procedimientos pertinentes) continúa siendo el componente más importante de la fiscalización operativa. El auditor deberá adoptar una actitud de escepticismo profesional durante toda la fiscalización, reconociendo que pueden

existir circunstancias que hagan que determinados aspectos de la información relacionada con el rendimiento se expongan erróneamente.

Es posible que haya que aplicar diversas medidas de protección -tanto esenciales como prácticas- para evitar que ocurran estas cosas.

Deberá darse una garantía razonable sobre la calidad de información

Una fiscalización operativa realizada de conformidad con las normas de auditoría aplicables proporciona una garantía razonable de que la información relacionada con el rendimiento está exenta de errores de importancia. La fiscalización operativa depende cada vez más de la calidad de la información presentada por las entidades fiscalizadas y de las posibilidades de obtener información, que en la actualidad se almacena en soportes electrónicos. Un adecuado sistema de control del funcionamiento interno servirá de ayuda para el auditor. Lo “razonable” depende de la situación, es decir, de la clase de pruebas disponibles y las conclusiones que puedan extraerse de ellas. (NA 3.5.2)

Es preciso informar adecuadamente a las entidades en cuestión

La ICEX deberá notificar a las entidades de la Administración responsables del programa fiscalizado, o que intervengan en él, acerca de las características de la fiscalización, preferentemente antes de que comience ésta (NA 3.1.4). Debido a los rasgos de la fiscalización operativa, es importante que los funcionarios de nivel superior estén adecuadamente familiarizados con el propósito de la de la misma.

El trabajo realizado debe supervisarse en la forma apropiada

Las normas de auditoría de la INTOSAI afirman: “El trabajo realizado por el personal de auditoría en cada nivel, y en cada fase de la fiscalización, debe ser adecuadamente supervisado durante la auditoría y la documentación obtenida debe ser revisada por un miembro experimentado del equipo fiscalizador” (NA 3.2.1). Cuando el trabajo se delega en un miembro del equipo de auditoría, el responsable del proyecto debe dirigir, supervisar y revisar cuidadosamente el trabajo delegado. Todos los miembros del equipo deben comprender los objetivos de la fiscalización, los términos de referencia del trabajo que les ha sido asignado, y la naturaleza de las obligaciones que se les imponen (NA 3.2.2.).

La supervisión del equipo de fiscalización operativa por parte de miembros experimentados del personal de fiscalización implica dirigir, apoyar y supervisar el trabajo del equipo con objeto de garantizar el cumplimiento de los objetivos de la fiscalización. (Ver apéndice 4.) De conformidad con las Normas de Auditoría (NA 3.2.3), esto implica garantizar que

- todos los miembros del equipo comprenden plenamente los objetivos de la fiscalización,
- los procedimientos de fiscalización son adecuados y se llevan a cabo en la forma apropiada,

- se ponen en práctica las normas de fiscalización internacionales y nacionales,
- las pruebas de la fiscalización son relevantes, fiables, suficientes, documentadas y sirven de apoyo a los resultados y conclusiones, y
- se cumplen los presupuestos, los programas y los calendarios.

El uso de expertos requiere un cuidado especial

En la fiscalización operativa a menudo se utilizan expertos. Antes de acudir a un experto, sin embargo, el auditor deberá asegurarse de que el experto posee la competencia necesaria requerida para los objetivos de la fiscalización. Un experto, en caso necesario, es una persona o una empresa que posee competencias, experiencia y conocimientos especializados en un campo determinado.

El auditor debe asegurarse de que el experto es independiente de la actividad/el programa, y hay que informar a los expertos acerca de las condiciones y de la deontología necesarias. Aunque el auditor puede utilizar el trabajo de un experto como prueba de auditoría, continúa siendo íntegramente responsable de las conclusiones que contenga el informe (NA 2.1.18, 2.2.43- 45.).

Los auditores deben notificar a las entidades de la Administración implicadas en el programa fiscalizado acerca de las características del compromiso. Dichas entidades deben garantizar de modo razonable que la información relacionada con la gestión es fiable. Aunque el auditor puede utilizar el trabajo de un experto, es aquél el que sigue siendo plenamente responsable de las conclusiones.

## **Parte 3: Normas y orientaciones prácticas: inicio y planificación de la fiscalización operativa**

### **3.1. ¿Cuáles son las etapas generales del ciclo de una fiscalización operativa?**

El propósito de las normas de campo es establecer los criterios o pautas que el auditor debe seguir para lograr que sus actuaciones sean objetivas, sistemáticas y equilibradas. Las normas de campo establecen el marco para la planificación, realización y dirección del trabajo.

Un ciclo de fiscalización operativa abarca diversas fases. En sentido amplio, incluye el proceso de planificación, el proceso de ejecución y el proceso de seguimiento. A menudo, el proceso de planificación se divide en diferentes etapas. La primera etapa consiste en la planificación estratégica, donde se analizan los posibles temas y cuestiones a tratar.

Una vez elegido un tema para la fiscalización operativa, puede realizarse un estudio previo - con objeto de recoger información que permita diseñar una propuesta de estudio principal.

A lo largo de todo el estudio principal hay que conceder una importancia especial a la elaboración de un informe final que se someta a la consideración de la entidad fiscalizada, el poder legislativo, los órganos ejecutivos implicados, y los ciudadanos en general. El proceso de redacción del informe –basado en la experiencia- debe considerarse como un proceso continuado de formulación, prueba y revisión de ideas acerca del tema. Cuestiones tales como el impacto y el valor previstos de la fiscalización deben tomarse en consideración a lo largo de la misma.

Los procesos de seguimiento identifican y documentan el impacto de la fiscalización y el avance efectuado en la ejecución de las recomendaciones de la fiscalización. Dichos procesos son decisivos para evaluar la gestión de la ICEX y permitir orientar las acciones del poder legislativo.

### **3.2 ¿Qué implica la planificación estratégica?**

La fiscalización operativa se aplica primordialmente a las áreas en que se considera que una fiscalización externa e independiente resulta valiosa para promover la economía, la eficiencia y la eficacia. Con frecuencia, en la auditoría financiera los objetos de la fiscalización –y las perspectivas que se aplicarán- los define la propia legislación básica de la ICEX. Como se señaló antes, la ICEX suele disponer de mayor libertad en la elección de objetivos y enfoques en una fiscalización operativa. La ICEX debe prestar una cuidadosa consideración a la estrategia de selección de temas para las fiscalizaciones operativas, que ayuden a fijar prioridades y efectuar



elecciones. El interés en el cambio que manifieste el gobierno, por ejemplo, puede contribuir a este proceso.

La elección de áreas de fiscalización debe realizarse sin presiones externas. La ICEX debe mantener su neutralidad respecto al poder político, pero el mantenimiento de la independencia de la ICEX no impide que el poder ejecutivo le haga solicitudes y proponga temas de fiscalización. Sin embargo, para disponer de la independencia adecuada, la ICEX debe poder rechazar las solicitudes de este tipo.

La planificación estratégica es la base de la elección de temas de fiscalización y de posibles estudios previos. La planificación puede llevarse a cabo siguiendo estas etapas:

**1. Determinar las posibles áreas de fiscalización a partir de las cuales se efectuarán las elecciones estratégicas.** La elección de áreas de fiscalización implica opciones estratégicas con consecuencias para la ICEX. El número de áreas posibles es amplio, y la capacidad de la ICEX es limitada. Esto significa que tales elecciones deben realizarse con cuidado.

**2. Establecer los criterios que se emplearán en estas elecciones.** Probablemente el principal criterio de selección sea la potencial contribución de la fiscalización a la evaluación y la mejora del funcionamiento de las Administraciones y los organismos vinculados con ellas.

Como en el apartado 2, los criterios generales de elección serían los siguientes:

- **Valor añadido:** cuanto mejores sean las perspectivas de realizar una fiscalización útil de calidad elevada, y cuanto menos haya sido objeto de evaluación el campo o el tema en cuestión, mayor será el valor añadido correspondiente. Añadir valor significa proporcionar nuevos conocimientos y perspectivas.
- **Problemas o áreas de problemas importantes:** Cuanto mayor sea el riesgo de que surjan consecuencias desde el punto de vista de la economía, la eficiencia y la eficacia, o la confianza pública, más importantes tienden a ser los problemas. Puede considerarse que un problema es importante o de relevancia si es probable que los conocimientos existentes acerca de él influyan sobre el usuario del informe de fiscalización operativa. Una supervisión activa y orientada a problemas facilita la identificación de áreas de fiscalización.
- **Riesgos o incertidumbres:** La planificación estratégica puede basarse en el análisis de riesgos, o –con un carácter menos teórico– en el análisis de los indicios de problemas reales o potenciales. Cuanto mayor sea el interés público implicado cuando existan motivos para sospechar de ineficiencias, mayores serán los riesgos, y cuanto menor sea el conocimiento, mayor será la incertidumbre. La acumulación de estos indicios o factores vinculados con una entidad o un programa de la Administración puede representar una señal importante para las ICEX e inducirles a planificar fiscalizaciones cuyo alcance y

ámbito dependerán de los indicios detectados. Entre los factores que podrían indicar un mayor riesgo (o incertidumbre) se cuentan, por ejemplo, los siguientes:

- Las cuantías financieras o presupuestarias son de un gran volumen, o se han producido cambios importantes en dichas cuantías.
- Están implicadas áreas tradicionalmente proclives al riesgo (adquisiciones, alta tecnología, cuestiones ecológicas, sanidad, etc. o áreas de riesgo imposible de aceptar).
- Están implicadas actividades nuevas o urgentes, o condiciones modificadas (requisitos, exigencias).
- Las estructuras de gestión son complejas, y podría producirse cierta confusión en torno a las responsabilidades.
- No existe información fiable, independiente y actualizada sobre la eficiencia o la eficacia de un programa de la Administración.

Algunas ICEX pueden elegir temas basándose en elecciones estratégicas y no en criterios de selección (por ejemplo, con respecto al tipo de fiscalización operativa, las esferas de políticas, la relación con reformas dentro del sector público, etc.). A veces estas elecciones estratégicas pueden reflejar los condicionamientos constitucionales y legales, así como las tradiciones establecidas. También pueden reflejar las “realidades políticas”, es decir, no se espera que determinados temas estén sujetos a fiscalización.

Por consiguiente, la planificación estratégica permite diferentes enfoques. Vinculada con un sistema de planificación anual de la ICEX, la planificación estratégica puede ser una herramienta que sirva para establecer prioridades y elegir posibles fiscalizaciones para su ejecución. En otro contexto, puede servir como mecanismo para elegir futuros temas de fiscalización, como base de una planificación más detallada.

Una posible elección estratégica consiste en contribuir a la modernización de la Administración pública y centrarse en la fiscalización de programas del gobierno que tengan problemas importantes de eficacia. Una elección alternativa podría ser la fiscalización de organismos individuales de la Administración y su cumplimiento de las reglamentaciones administrativo-económicas.

En una sociedad cambiante es muy lógico revisar periódicamente las actividades públicas para comprobar si cumplen los objetivos y solucionan los problemas para los cuales han sido creadas. A medida que avanza el tiempo, nuevas exigencias sustituyen a las anteriores. Como las demandas y las circunstancias cambian constantemente, la fiscalización operativa tendrá que estar preparada para controlar y seguir los avances y las tendencias de desarrollo, revisar las prioridades y utilizar nuevos enfoques y métodos. Si se define una ICEX -o ella misma se define- como instrumento de cambio, es importante que las prioridades de la fiscalización operativa reflejen las necesidades de mejora del sector público. Por

ejemplo, en una situación de gran déficit presupuestario o con un estilo de gestión **anticuado**, la fiscalización operativa puede realizar aportaciones al ahorro, a un mejor uso de los recursos o a una modernización de la gestión. En cambio, si el debate público se centra en el problema del desempleo, la ecología, la equidad, la transparencia, los servicios al cliente, etc., es posible que la fiscalización operativa prefiera otorgar prioridad a estos temas.

En otras palabras, la planificación estratégica puede no limitarse a proponer temas viables de fiscalización. Lo ideal sería integrar los temas de fiscalización –o cuestiones de fiscalización - en una perspectiva global. Algunas ICEX llevan a cabo estudios especiales para configurar conocimientos o competencias que ayuden al proceso de planificación estratégica.

El ejercicio de la planificación estratégica, por regla general, da como resultado un programa de fiscalización coherente y convincente de la ICEX. El programa enumera las áreas de fiscalización y expone brevemente los problemas, interrogantes y demás cuestiones provisionales en los que se apoya cada uno de aquéllas. Lo ideal es que, a continuación, el programa sirva de base para la planificación operativa y la asignación de recursos.

La planificación estratégica constituye la base de la elección de temas de fiscalización, y vinculada con el sistema de planificación anual de la ICEX, puede servir como herramienta para fijar prioridades y elegir fiscalizaciones. Puede servir como mecanismo de elección de futuros temas de fiscalización, y como base para una planificación más detallada. Finalmente, puede servir como instrumento de las decisiones de política estratégica acerca del futuro de la fiscalización. La planificación puede llevarse a cabo mediante las fases siguientes: determinar las áreas potenciales de fiscalización, establecer los criterios de selección que van a utilizarse e identificar las fuentes principales de información para las posibles fiscalizaciones. Por lo general el ejercicio de planificación estratégica dará como resultado un programa coherente y convincente de fiscalización para la ICEX, como base para la planificación operativa y la asignación de recursos.

### **3.3 ¿Qué implica la planificación de cada fiscalización operativa?**

El auditor debe planificar la fiscalización de un modo que garantice la realización de una fiscalización de alta calidad de un modo económico, eficiente y eficaz, y con la debida puntualidad. Por lo general, en la fiscalización operativa se hace indispensable un plan bien meditado. Antes de iniciar el estudio principal es importante definir los objetivos de fiscalización, su ámbito y la metodología requerida para lograr los objetivos. Esto se lleva a cabo a menudo en forma de estudio previo.

El propósito del estudio previo es determinar si existen las condiciones necesarias para efectuar un estudio principal y, si existen, presentar una propuesta de fiscalización junto con un plan de trabajo.

En primer lugar, la planificación operativa debe ser una herramienta que oriente el proceso de ejecución. Además, aporta los conocimientos básicos y la información que se necesitan para comprender la entidad, el programa o la función. Por ejemplo, un plan adecuado del trabajo de fiscalización garantiza mejor que la misma sea amplia y realista. Normalmente el estudio previo debe llevarse a cabo en un período bastante breve.

Tres fases importantes

Las fases más importantes en la elaboración de una propuesta de fiscalización son las siguientes:

- a) definir el tema específico que va a estudiarse y los objetivos de la fiscalización,
- b) desarrollar el ámbito y el diseño de la fiscalización,
- c) determinar el aseguramiento de la calidad, el calendario y los recursos.

En la práctica, estas etapas no siempre pueden separarse estrictamente entre sí, y no siempre tienen lugar en el mismo orden.

#### **a) Definir el tema específico que va a estudiarse y los objetivos de la fiscalización**

La etapa inicial es una definición más precisa del tema o de los problemas que van a fiscalizarse. Hay que establecer los motivos y los objetivos del estudio. Se trata de un paso difícil e importante que implica, por ejemplo, un examen en profundidad de la materia en cuestión, mediante el estudio de la bibliografía, los documentos y las estadísticas pertinentes, la realización de entrevistas con los principales responsables y expertos, etc., y un análisis de los indicios de problemas potenciales desde diversos puntos de vista. Es importante que las definiciones sean claras. Hay que evitar definiciones ambiguas o vagas.

En pocas palabras, esta fase implica responder a estas dos preguntas:

*¿Qué?*            ¿Cuál es el tema de la fiscalización o el problema que va a estudiarse?

*¿Por qué?*    ¿Cuáles son los objetivos de la fiscalización?

El enunciado de la cuestión básica de la fiscalización constituye un aspecto de fundamental importancia dentro del proceso de examen: se trata de un factor decisivo para los resultados de la fiscalización. La cuestión básica de la fiscalización puede considerarse como la cuestión fundamental que va a investigarse dentro de un programa de la Administración y a la que los auditores se proponen dar respuesta. Por lo tanto, es importante que se base en consideraciones racionales y objetivas. Con carácter general, una ICEX deberá aplicar a la fiscalización operativa la perspectiva global más conveniente para el interés público y para su misión general.

Los objetivos de la fiscalización están relacionados con los motivos que justifican la realización de la misma y deben establecerse al principio del proceso de ejecución para ayudar a identificar las materias que van a fiscalizarse y sobre las que va a informarse. Al determinar los objetivos, el equipo de fiscalización tiene en cuenta las funciones y responsabilidades de la ICEX y el impacto de la fiscalización tal como se define en el plan estratégico. Los objetivos y el ámbito de la fiscalización están relacionados entre sí y es preciso tomarlos en consideración en conjunto. Es una práctica adecuada de gestión el debatir el ámbito de la fiscalización con las entidades fiscalizadas en la primera oportunidad de que se disponga. Al definir los objetivos de fiscalización, un criterio podría consistir en optimizar la contribución efectuada por misma. Una posible herramienta para determinar esta contribución es exponer las conclusiones previstas. Si se lleva a cabo una fiscalización a instancias de un órgano legitimado para ello, los objetivos de fiscalización pueden estar más o menos determinados o ser más o menos obvios.

El detalle con el que hay que planificar la fiscalización es otra de las elecciones que hay que efectuar. Siempre se plantea la necesidad de una fiscalización elaborada con cuidado. Una adecuada planificación previa impedirá que más adelante surjan problemas en la realización de la fiscalización. Por otra parte, una planificación excesivamente detallada puede inhibir en ocasiones el pensamiento innovador. Las fiscalizaciones se llevan a cabo en un mundo complejo y, por consiguiente, rara vez es posible diseñar una fiscalización amplia que pronostique el avance de la misma en todos sus detalles.

## **b) Definir el ámbito y el diseño de la fiscalización**

La siguiente etapa en la fase de diseño es el desarrollo del ámbito y el diseño de la fiscalización. Como en la auditoría financiera, es preciso estructurar el enfoque de la fiscalización operativa.

*Definir el ámbito y las cuestiones o hipótesis específicas que van a examinarse*

El ámbito define las fronteras de la fiscalización. Trata aspectos tales como las preguntas específicas que van a formularse, el tipo de estudio que va a realizarse y el carácter de la investigación. Además, abarca el trabajo de recoger información y los análisis que van a ejecutarse.

El ámbito de una fiscalización está determinado por la respuesta a las siguientes preguntas:

- |                |   |
|----------------|---|
| <i>¿Qué?</i>   | <i>¿Qué preguntas o hipótesis específicas van a examinarse?</i>                   |
|                | <i>¿Qué clase de estudio parece adecuado?</i>                                     |
| <i>¿Quién?</i> | <i>¿Quiénes son los protagonistas clave y la(s) entidad(es) que se fiscaliza?</i> |

<i>¿Dónde?</i>	¿Hay limitaciones en el número de centros de trabajo que se abarcan?
<i>¿Cuándo?</i>	¿Hay limitaciones en el tiempo previsto para su realización?

Después de definir las razones y los objetivos del estudio, así como la cuestión general de la fiscalización o los problemas que van a estudiarse, es importante definir las preguntas específicas que van a responderse o las hipótesis que van a examinarse (las posibles causas del problema). En la práctica, constituirán la base para la elección de métodos de recogida de datos. El auditor deberá definir también el carácter del estudio: ¿qué clase de estudio se requiere para destacar las preguntas?

Debe afirmarse, sin embargo, que la realización del trabajo de campo consiste en un proceso de aprendizaje continuado más que en limitarse a recoger datos. Además, las preguntas (o hipótesis) quizás tengan que modificarse a medida que los auditores adquieren más conocimientos durante la fiscalización. No obstante, a lo largo de la fase de planificación, el propósito es dirigir la atención de un modo sistemático a lo que los auditores necesitan conocer, y dónde y cómo pueden obtener tal información.

La posibilidad de fiscalización es otro requisito importante del proceso de planificación operativa. Define si un tema es adecuado para la realización de un estudio principal. Como los objetivos y el ámbito varían de una a otra fiscalización, el equipo necesita evaluar si puede llevarse a cabo. Una cuestión debe ser, al mismo tiempo, susceptible de ser fiscalizada, y tiene que valer la pena hacerlo, para que se incluya en el ámbito de la fiscalización. Por ejemplo, el auditor podría tomar en consideración si se dispone de enfoques, metodologías y criterios, y si es probable que se disponga de la información o de las pruebas requeridas, y si pueden obtenerse de un modo eficiente. Además, tiene que haber información fiable y objetiva, y oportunidades razonables de obtener esta información. Otros aspectos que deben tenerse en cuenta son el cumplimiento del mandato de fiscalización, los recursos, las competencias profesionales requeridas y los plazos temporales. Debe disponerse de personal con las competencias pertinentes; una fiscalización no debe quedar desestimada por otros estudios que ya estén realizando otros organismos.

#### *La comprensión del programa*

Es importante lograr una comprensión adecuada del programa fiscalizado o de la actividad de la entidad fiscalizada que sirva para lograr los objetivos de la fiscalización, facilitar la identificación de los temas importantes y cumplir las responsabilidades asignadas a la misma. Este conocimiento incluirá, por ejemplo,

una comprensión de

- el carácter del programa de la entidad que se fiscaliza, (papel y función, actividades y procesos en general, tendencias de desarrollo, etc.)
- la legislación y los objetivos generales de los programas y del rendimiento,
- la estructura organizativa y las relaciones de rendición de cuentas,
- el entorno interno y externo de la entidad fiscalizada y de los interesados,
- las limitaciones externas que afectan la realización del programa,
- las investigaciones previas en el campo correspondiente,
- los procesos y los recursos de dirección.

Obtener los conocimientos necesarios constituye un proceso continuado y acumulativo de recoger y evaluar información, y de relacionar el conocimiento resultante con las pruebas de fiscalización a lo largo de todas las fases de la misma. Es importante que los auditores sopesen los costes de la obtención de información y el valor añadido de la información para la fiscalización. Entre las fuentes de información se incluyen las siguientes:

- la legislación vigente y los debates parlamentarios,
- las manifestaciones y decisiones de los responsables de la entidad fiscalizada
- los informes de fiscalización, revisiones, evaluaciones e investigaciones recientes,
- los estudios científicos y la investigación pertinente (incluso en otras comunidades autónomas y países),
- los planes estratégicos y empresariales, y las memorias anuales,
- los expedientes sobre políticas y las actas de las reuniones de los Comités de Dirección y Consejos de Administración,
- los organigramas, las directrices internas y los manuales operativos,
- la evaluación de programas y los planes y memorias de auditoría interna,
- los informes y actas de conferencias,
- los puntos de vista de expertos en el campo en cuestión
- los debates con la dirección de la entidad fiscalizada y los principales interesados,
- los sistemas de información de gestión, y
- otros sistemas pertinentes de información y las estadísticas oficiales.

Las revisiones anteriores constituyen una fuente de información útil. Pueden evitar un trabajo innecesario al examinar áreas que han sido investigadas recientemente, y poner de manifiesto las deficiencias que aún no se han subsanado. También pueden ser de importancia los debates con la alta dirección de los programas para obtener una perspectiva global. Otras fuentes relevantes de información son las siguientes:

- estudios realizados por grupos industriales, profesionales o de intereses especiales,
- investigaciones o revisiones anteriores realizadas por el poder legislativo,
- información en poder de organismos públicos de coordinación o comités de la Administración pública,
- trabajos realizados por otras Administraciones públicas, y
- cobertura periodística.

#### *Definir los criterios de fiscalización*

Los criterios de fiscalización se proponen servir de orientación a la evaluación (ayudando al auditor a responder a preguntas como por ejemplo: ¿sobre qué fundamento puede evaluarse el comportamiento real, qué se requiere o se espera, qué resultados va a lograr el programa, y de qué forma?) En otros términos, los criterios son normas que se emplean para determinar si un programa cumple o supera las expectativas.

En las auditorías financieras las transacciones examinadas suelen ser consideradas como “correctas” o “incorrectas”, “legales” o “ilegales”, etc. por el auditor. Estos criterios acostumbra a ser relativamente cerrados y por lo general han sido preestablecidos, por ejemplo, por la legislación mediante la cual se crea la entidad fiscalizada (para más información, véase el apéndice 2). En las fiscalizaciones operativas, sin embargo, la elección de los criterios suele ser relativamente abierta, la efectúa el propio auditor y, como se ha señalado antes, a menudo los criterios son menos importantes en el enfoque orientado a problemas. En este tipo de enfoque es más importante formular hipótesis comprobables (verificables) sobre las causas posibles del problema fiscalizado.

Por consiguiente, en la fiscalización operativa los conceptos generales de economía, eficiencia y eficacia tienen que interpretarse en relación con la materia en cuestión, y los criterios resultantes variarán en las distintas fiscalizaciones. Al definir los criterios de fiscalización, los auditores deben asegurarse de que sean pertinentes, razonables y alcanzables.

Finalmente, cada indicador se configura en forma de preguntas. Éstas poseen un carácter práctico y se proponen describir o medir la situación específica que va a fiscalizarse.

Los criterios de fiscalización pueden extraerse, por ejemplo, de las fuentes siguientes:

- las leyes y las reglamentaciones que rigen el funcionamiento de la entidad fiscalizada,
- las decisiones tomadas por el poder legislativo o el poder ejecutivo,
- las referencias a comparaciones históricas y comparaciones con la mejor práctica,
- las normas, las experiencias y los valores profesionales,



- los indicadores clave del rendimiento establecidos por la entidad fiscalizada o por la Administración,
- el asesoramiento y el know-how de expertos independientes,
- los conocimientos científicos nuevos o ya consolidados, y otras informaciones fiables,
- los criterios utilizados previamente en fiscalizaciones similares, o empleados por otras ICEX,
- el estudio de las organizaciones (dentro o fuera de la comunidad autónoma o del país) que lleven a cabo actividades semejantes o tengan programas similares,
- las normas de rendimiento, o investigaciones anteriores efectuadas por el poder legislativo, y
- la bibliografía sobre dirección general y sobre la materia en cuestión.

La base de los criterios de fiscalización puede considerarse desde distintos ángulos:

- Según el caso en cuestión, las fuentes más autorizadas serán las normas oficiales (por ejemplo los objetivos establecidos en las leyes, y las reglamentaciones, decisiones y políticas aprobadas por el poder legislativo o el poder ejecutivo), o
- Tomando como base los fundamentos técnicos de las normas, se otorgará un mayor énfasis a la bibliografía especializada y a otras fuentes tales como las normas profesionales y las mejores prácticas.

A veces los criterios de fiscalización son fáciles de definir, por ejemplo cuando los objetivos fijados por el poder legislativo o el poder ejecutivo son claros, precisos y relevantes. A menudo, sin embargo, no ocurre tal cosa. Los objetivos pueden ser vagos, conflictivos o inexistentes. En estas condiciones los auditores quizás tengan que reconstruir los criterios. Una posibilidad consiste en aplicar un enfoque “teórico”, permitiendo que los expertos en el campo en cuestión respondan a preguntas como la siguiente: ¿Cuáles tendrían que ser los resultados ideales en perfectas condiciones, de acuerdo con el pensamiento racional o la mejor práctica conocida que sea comparable?

De modo alternativo, para definir y obtener apoyo para criterios bien fundamentados y realistas, quizás sirva de ayuda aplicar un enfoque “empírico”, que implique debates con interesados y personas con capacidad de decisión.

### *Planificación metodológica*

La planificación metodológica implica gran cantidad de actividades diferentes. Por ejemplo, es importante distinguir entre el programa de fiscalización (el tipo de investigación que se necesita para la recogida de datos) y las técnicas de recogida de datos. Las fiscalizaciones operativas pueden basarse en una amplia diversidad de técnicas de recogida de datos que se emplean habitualmente en las ciencias

sociales, por ejemplo encuestas, entrevistas u observaciones, y en el estudio de documentos escritos. El propósito consiste en adoptar las mejores prácticas, pero puede haber razones— por ejemplo la disponibilidad de datos- que restrinjan la elección de métodos, y a menudo los auditores quizás tengan que optar por la segunda mejor solución. Como norma general, resulta aconsejable mostrarse flexibles y pragmáticos en la elección de métodos. Las consideraciones prácticas también tendrán que influir sobre el programa de fiscalización. Los métodos de muestreo y las encuestas podrían servir para extraer conclusiones generales, y los estudios de caso proporcionan la oportunidad de realizar estudios en profundidad.

Aunque la naturaleza de las fiscalizaciones operativas exige opciones —y combinaciones- cuidadosas con respecto a las metodologías de examen de variables, es importante tener una mentalidad abierta durante el proceso de ejecución. En esta etapa la elección de fuentes no tiene que ser rígida.

En particular, para las fiscalizaciones operativas el auditor se preocupará por la validez y fiabilidad de los métodos utilizados para recoger y analizar datos:

- Validez: los métodos tienen que medir aquello que se proponen medir;
- Fiabilidad: los resultados tienen que ser coherentes si se efectúan mediciones reiteradas en la misma población.

Esto implica que los auditores deben estar activamente interesados en una mejora continuada de sus aptitudes metodológicas -y disponer del tiempo necesario para ello- y seguir los avances en diversas entidades de investigación, etc. Esto puede llevarse a cabo, por ejemplo, organizando seminarios con profesionales externos, y leyendo artículos y bibliografía.

Al elegir métodos de recogida de datos los auditores deben estar guiados por el propósito de la fiscalización y las cuestiones o hipótesis específicas que van a responderse.

#### 1. Determinar el aseguramiento de calidad, el calendario y los recursos

La fase final consiste en la determinación de las medidas de aseguramiento de calidad que vayan a tomarse en la fiscalización, el calendario y el presupuesto financiero.

##### *Aseguramiento de calidad*

Las ICEX deben establecer sistemas y procedimientos de aseguramiento de calidad. Hay que diseñar procedimientos de control de calidad para garantizar que todas las fiscalizaciones se llevan a cabo de acuerdo con las normas y políticas pertinentes.

Podría distinguirse entre procedimientos de aseguramiento de calidad ex ante y procedimientos durante el trabajo en curso, por ejemplo a través de revisiones paritarias, utilización de paneles de expertos, comités especiales y especialistas o

expertos en el campo en cuestión, y técnicas como por ejemplo análisis del tema y procedimientos ex post, tales como revisiones independientes de informes publicados, para identificar las lecciones aprendidas y la forma en que reciben los informes los interesados clave, y los beneficios que éstos extraen de dichos informes. Las ICEX podrán contratar especialistas/expertos para llevar a cabo evaluaciones ex post. Hay que planificar procedimientos ex ante, intermedios y ex post.

El director de la fiscalización es el responsable de la gestión diaria de la misma, incluida su planificación detallada, su ejecución, la supervisión del personal, el informe a la dirección de la ICEX y el control de la preparación del informe de fiscalización. En el caso de fiscalizaciones operativas más complejas, la ICEX puede tomar en consideración la designación de un comité directivo que sirva de guía al equipo de auditoría y controle el avance de la fiscalización.

#### *Planificación administrativa*

Hay que elegir el equipo de fiscalización y un jefe de equipo, y se requiere un plan de actividades. Es importante determinar el calendario y los recursos necesarios. Entre los factores relevantes se cuentan la forma en que está organizada la fiscalización, los costes previstos (de personal, tomando como base las tarifas determinadas previamente, y de equipos), y el tiempo previsto de duración. Es preciso documentar el presupuesto y el calendario. Deberá controlarse el avance hacia estos objetivos. El director de fiscalización y la dirección de la ICEX son los responsables de garantizar que la fiscalización operativa se lleve a cabo dentro de los límites de presupuesto y de tiempo.

#### *Cumplimiento de leyes y otras normas jurídicas*

Cuando las leyes, los reglamentos y otras normas de obligado cumplimiento correspondientes a la entidad fiscalizada son significativos para los objetivos de la fiscalización, los auditores tienen que diseñar la misma de forma que proporcione una seguridad razonable del cumplimiento de tales requisitos. En las fiscalizaciones operativas los auditores deben prestar atención a situaciones o transacciones que pueden ser indicativas de actos ilegales o de abusos. El auditor necesita asimismo determinar el grado en que tales actos afectan los resultados de la fiscalización. En los casos más complicados podrían requerirse especialistas en estas cuestiones.

#### *El resultado del estudio previo: la propuesta de estudio principal*

La fase de diseño de la fiscalización da origen a una propuesta coherente de fiscalización junto con un plan de trabajo. Hay que asegurar la calidad del trabajo antes de decidir el inicio de un estudio principal.

Antes de iniciar el estudio principal de la fiscalización operativa, es importante definir los objetivos de la misma, el ámbito y la metodología para lograr los objetivos. Esto se lleva a cabo mediante un estudio previo. El propósito del estudio

previo consiste en establecer si existen las condiciones requeridas para un estudio principal, y en caso de que existan, presentar una propuesta de fiscalización junto con un plan de trabajo. Los pasos más importantes en la elaboración de una propuesta de fiscalización son definir la cuestión específica que va estudiarse y los objetivos de fiscalización; desarrollar el marco de referencia y el diseño de la misma; y determinar el aseguramiento de calidad, el equipo de auditoría, el calendario y los recursos. Deberá informarse a la(s) entidad(es) fiscalizada(s) acerca de los objetivos, el ámbito y el calendario de la fiscalización

## **Parte 4: Normas y orientaciones prácticas: ejecución de la fiscalización operativa**

### **4.1 ¿Qué caracteriza el proceso del estudio principal?**

El propósito del estudio principal es ejecutar el plan de trabajo, llevar a cabo la fiscalización y presentar un informe de alta calidad. Una fiscalización operativa no consiste en una serie de mediciones, operaciones o subprocesos claramente definidos que se llevan a cabo por separado y de forma consecutiva. En la práctica, los procesos evolucionan gradualmente a través de su interacción recíproca, y se llevan a cabo de modo simultáneo, haciendo que los procedimientos de fiscalización se desarrollen en profundidad y adquieran una complejidad cada vez mayor.

La ejecución de una fiscalización puede considerarse un proceso analítico y, al mismo tiempo, de comunicación. En el proceso analítico se recogen, interpretan y analizan datos. El proceso de comunicación comienza cuando la fiscalización se expone por primera vez ante la entidad fiscalizada, y continúa a medida que avanza la fiscalización, al valorar los distintos resultados y temas, y sigue hasta el momento en que finalice el informe.

Lo ideal consiste en un diálogo abierto y constructivo, pero una fiscalización puede provocar reacciones negativas. El auditor tiene que enfrentarse a situaciones diversas, desde la apertura y la voluntad de cooperar hasta una actitud de evasión y secretismo. Por consiguiente, es importante que los auditores informen a la entidad fiscalizada acerca de los objetivos y procedimientos de la fiscalización. Esto no significa que el ente objeto de la fiscalización dicte las condiciones del proceso de fiscalización o lo controle de algún otro modo. Por el contrario, implica establecer un proceso constructivo de interacción. Por regla general, la ayuda de personas que trabajen en el organismo fiscalizado es esencial para que la fiscalización sea eficaz. Un diálogo activo con la entidad fiscalizada, con los expertos y con los demás implicados durante la fiscalización hace que resulte más fácil, por ejemplo, la realización de comprobaciones continuadas de los resultados preliminares.

También es importante llevar a cabo la fiscalización con profesionalidad. Debe cumplirse el plan de trabajo (recursos, tiempo y calidad) y la fiscalización debe realizarse de conformidad con las normas de fiscalización aplicables a las ICEX.

## 4.2 ¿Qué tiene que tomarse en consideración en el proceso de recogida de datos?

La calidad en la recogida de datos y la documentación es decisiva, porque la fiscalización operativa está sometida a un enjuiciamiento. La ISSAI-ES-300 declara que: *“Los auditores deben obtener evidencias que sean suficientes y adecuadas para establecer las observaciones, formular conclusiones en respuesta a los objetivos y preguntas de fiscalización, y emitir recomendaciones”. “La formulación de las conclusiones puede necesitar de importantes razonamientos e interpretaciones con el fin de responder a las preguntas, debido al hecho de que la evidencia puede basarse en alguna inferencia (“lleva a la conclusión de que ...”) en vez de concluyente (correcto/incorrecto)”*.

Los auditores deben ser creativos, flexibles y cuidadosos en la búsqueda de pruebas. Al trabajar en ámbitos donde la prueba que se obtenga sea convincente y no concluyente, a veces resulta útil debatir previamente con la entidad fiscalizada la naturaleza de la prueba que vaya a obtenerse y la forma en que el auditor la analizará e interpretará. Este enfoque reduce el riesgo de desacuerdo y puede acelerar el proceso. También es importante que los auditores busquen información de diferentes fuentes, ya que las organizaciones, las personas de una organización, los expertos y las partes interesadas tienen diferentes perspectivas y argumentos que defender.

Los datos, la información y los conocimientos, en sentido amplio, son conceptos semejantes que están encadenados entre sí. Los datos constituyen la herramienta primaria. Una vez recopilados, se transforman en información. Ésta, al ser analizada y comprendida, se convierte en conocimientos. Durante una fiscalización pueden recogerse datos - tanto cuantitativos como cualitativos- con diferentes propósitos, como parte del proceso de aprendizaje o debido a la necesidad de describir y analizar un resultado o un problema.

Basándose en la experiencia general, es importante distinguir entre:

- Interrogantes formulados que el estudio deberá responder
- Diseño del estudio, es decir, el tipo de estudio necesario para responder a las preguntas (gestión del tiempo, coste-beneficio, estudios de logro de objetivos, etc.)
- Programas de fiscalizaciones, es decir, el tipo de investigación necesaria para la recogida de datos (por ejemplo muestreo, estudios de caso, análisis secundarios, investigaciones, “análisis antes y después”, evaluaciones comparables, etc.)
- Técnicas de recogida de datos necesarias para responder a las preguntas establecidas (estudio de documentación, reuniones, cuestiones, entrevistas, etc.)
- Análisis cuantitativos y cualitativos aplicados a los datos recogidos (para un análisis más profundo de la información recogida).

La recogida de datos se realiza de una sola vez o a través de mediciones continuadas (diseño de serie temporal, análisis longitudinal). La información se recoge tomando como base las pruebas físicas, los documentos (incluidas las declaraciones por escrito), los testimonios orales (entrevistas) o cualquier otro medio, en función de los objetivos de la fiscalización. Con frecuencia será necesario recoger datos tanto cuantitativos como cualitativos. Los tipos de datos que se vayan a obtener tienen que poder ser explicados y justificados en lo que respecta a su suficiencia, validez, fiabilidad, pertinencia y razonabilidad. La fiscalización operativa elabora datos primarios (su propio material original) con la ayuda de los cuestionarios, las encuestas y la observación directa. Sin embargo, también se emplea con frecuencia un gran volumen de datos secundarios (material producido por otros). Hay que recoger la mejor información disponible (dentro de los límites razonables). Los auditores, sin embargo, no deben mostrarse rígidos en sus requisitos de exactitud. Podría resultar costoso e innecesario, y en otras palabras, a menudo es suficiente y apropiada la segunda mejor solución. Los auditores deben ejercer el escepticismo profesional, ser críticos, receptivos y estar dispuestos a innovar. Se espera que los auditores realicen evaluaciones racionales y eviten juicios subjetivos propios y ajenos. Al mismo tiempo, deben ser receptivos a las opiniones y argumentos de la entidad fiscalizada para evitar errores. Los auditores deben examinar las cuestiones desde diversas perspectivas y mantener una actitud objetiva y abierta a diferentes puntos de vista y argumentos. Si no lo hacen así, pueden obviar importantes argumentos o evidencias relevantes.

Cuando los datos procesados informáticamente sean importantes para los resultados de la fiscalización, es conveniente tomar precauciones adicionales con el propósito de obtener pruebas suficientes, competentes y pertinentes de que los datos son válidos y fiables. Además, cuando el objetivo básico de la fiscalización es la fiabilidad de un sistema de información, los auditores tienen que efectuar una revisión de los controles generales y de aplicación del sistema. Con carácter adicional, durante un estudio principal, los auditores pueden obtener información confidencial (por ejemplo, opiniones sobre la dirección o sobre política). En consecuencia, deben garantizar el anonimato y no divulgar las opiniones de las personas.

Los auditores deben identificar a las partes responsables y a otras partes interesadas clave y tomar la iniciativa para establecer una comunicación eficaz en ambas direcciones. Con una buena comunicación, los auditores pueden mejorar el acceso a fuentes de información, datos y opiniones de la entidad fiscalizada. Utilizar canales de comunicación para explicar el propósito de la fiscalización operativa a las partes interesadas también aumenta la probabilidad de que las recomendaciones de la fiscalización se pongan en práctica. Por lo tanto, los auditores deben tratar de mantener buenas relaciones profesionales con todas las partes interesadas, promover un flujo libre y abierto de información en la medida en que así lo permitan los requisitos de confidencialidad y llevar a cabo las discusiones en un ambiente de respeto mutuo y entendimiento de las respectivas funciones y

responsabilidades. Sin embargo, se debe vigilar que la comunicación con las partes interesadas no ponga en peligro la independencia y la imparcialidad de la ICEX.

Los auditores deben documentar la fiscalización de acuerdo con las circunstancias particulares de la misma. La información debe ser lo suficientemente completa y detallada para permitir a un auditor experimentado, sin conexión previa con la fiscalización, determinar posteriormente qué trabajo se realizó para llegar a las observaciones, conclusiones y recomendaciones.

Los auditores deben mantener un registro documental adecuado de la preparación, los procedimientos y los hallazgos de cada fiscalización.

En la fiscalización operativa, el informe contiene conclusiones y recomendaciones y, además, describe el marco, la perspectiva y el proceso seguido para llegar a las conclusiones. La documentación no solo debe confirmar la veracidad de los hechos, sino también asegurar que el informe presente una evaluación equilibrada, justa y completa. El propósito del informe en una fiscalización operativa es con frecuencia inducir a las entidades fiscalizadas a tener en cuenta las recomendaciones de la ICEX.

#### **4.3 ¿Qué caracteriza la evidencia de auditoría y los resultados de la fiscalización?**

Las evidencias pueden ser físicas, documentales, testimoniales o analíticas. Una inspección u observación directas de las personas, los bienes o los acontecimientos aportan evidencias físicas. La evidencia documental consiste en información por escrito como, por ejemplo, cartas, contratos, asientos contables, facturas, memorias, etc. La evidencia testimonial se obtiene mediante entrevistas o cuestionarios. La evidencia analítica abarca los aspectos informáticos, las comparaciones, la división de la información en sus componentes y los argumentos racionales.

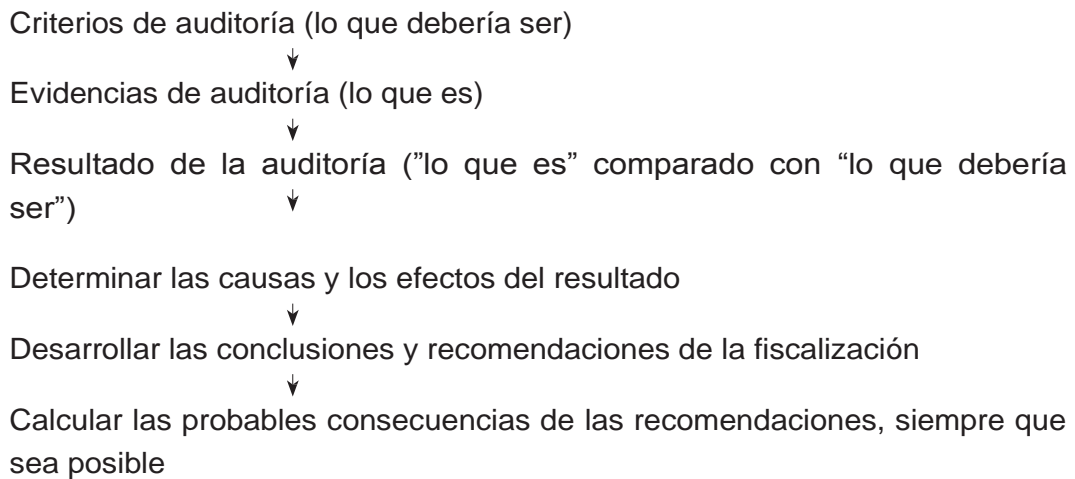
La evidencia debe ser suficiente y adecuada. La suficiencia es la medida cuantitativa de la evidencia de auditoría y bastará para persuadir a una persona conocedora de que los resultados son razonables. La adecuación es la medida cualitativa de la evidencia de auditoría, es decir, de su validez, relevancia y fiabilidad para sustentar las conclusiones en las que se basa la opinión del auditor. La evaluación del auditor sobre la evidencia debe ser objetiva, sin sesgo y equilibrada. Los resultados preliminares deben comunicarse y tratarse con la entidad fiscalizada para confirmar su validez.

Los resultados de la fiscalización son las evidencias específicas obtenidas por el auditor para cumplir los objetivos de la fiscalización, es decir, para responder las preguntas de fiscalización, verificar las hipótesis formuladas, etc. Las conclusiones son afirmaciones que el auditor deduce de dichos resultados, y las



recomendaciones son tipos de acción sugeridos por el auditor en relación con los objetivos de la fiscalización.

Los resultados de la fiscalización contienen los elementos siguientes: los criterios (“lo que debería ser”), la condición efectiva (“lo que es”), y el impacto (“cuáles son las consecuencias”, consideradas asimismo como la influencia futura lógica y razonable), además de la causa (“por qué se produce una desviación con respecto a las normas o los criterios”), cuando se detectan problemas. Sin embargo, no siempre están presentes los cuatro elementos; por ejemplo, el elemento “criterios” no siempre interviene en el enfoque orientado a problemas. El proceso de análisis de evidencias, desarrollar resultados y presentar recomendaciones para solucionar las deficiencias observadas, se resume en el siguiente diagrama:



Después de haber identificado un resultado de la fiscalización, se llevan a cabo dos formas complementarias de evaluación: la evaluación de la importancia de los resultados y la determinación de sus causas.

Los auditores también pueden tratar de evaluar las consecuencias cuantitativas y cualitativas del resultado obtenido. Asimismo, se debe analizar si ya se han corregido las deficiencias detectadas y sus efectos potenciales.

#### **4.4 ¿Cómo debe afrontarse un entorno cambiante y conflictivo?**

Una fiscalización operativa se puede prolongar en el tiempo y pueden surgir cambios durante su ejecución. A menudo es difícil, en una fiscalización operativa, elegir entre las cuestiones previstas en los programas de trabajo y otras que aparecen con posterioridad. Para no quedar atrapado en detalles y en una cantidad abrumadora de datos, antes de la fiscalización y durante su ejecución, es preciso efectuar evaluaciones detalladas de los requerimientos de información sobre los problemas a tratar. Con ello se facilita la eliminación de detalles superfluos y enfoques irrelevantes, así como la clasificación o estructuración de la información

recogida. Los auditores no deben ser rígidos, pero deben evitar toda recogida de datos no planificada.

La ISSAI-ES-300 indica que: *“Los auditores deben identificar a las partes responsables y a otras partes interesadas clave y tomar la iniciativa para establecer una comunicación eficaz en ambas direcciones. Con una buena comunicación, los auditores pueden mejorar el acceso a fuentes de información, datos y opiniones de la entidad fiscalizada. Utilizar canales de comunicación para explicar el propósito de la fiscalización operativa a las partes interesadas también aumenta la probabilidad de que las recomendaciones de la fiscalización se pongan en práctica. Por lo tanto, los auditores deben tratar de mantener buenas relaciones profesionales con todas las partes interesadas, promover un flujo libre y abierto de información en la medida en que así lo permitan los requisitos de confidencialidad y llevar a cabo las discusiones en un ambiente de respeto mutuo y entendimiento de las respectivas funciones y responsabilidades. Sin embargo, se debe vigilar que la comunicación con las partes interesadas no ponga en peligro la independencia y la imparcialidad de la ICEX”.*

Durante la ejecución de la fiscalización deberá sopesarse el resultado esperado de un procedimiento con las limitaciones temporales y el consumo de recursos. Al mismo tiempo, los datos básicos tienen que ser de buena calidad.

#### **4.5 ¿Qué es lo importante cuando se analizan los datos y se extraen conclusiones?**

La mayoría de las fiscalizaciones implican algún tipo de análisis para entender o explicar lo que se ha observado. Como se ha mencionado anteriormente, se utiliza una amplia gama de modelos o métodos de análisis.

A veces el análisis puede exigir comparaciones entre los resultados, por ejemplo, entre cuestiones que funcionan bien y otras que no funcionan tan bien, entre una o varias cuestiones y una visión general, o entre el área fiscalizada y un área semejante fiscalizada en otro ámbito geográfico.

La fase final en el análisis de los datos consiste en combinar resultados de diferentes tipos de fuentes. No existe un método general para llevarla a cabo. Sin embargo, es importante que el auditor trabaje de manera sistemática y cuidadosa en la interpretación de los datos y argumentos recogidos. Esta fase implica comparar y analizar los argumentos y los resultados entre sí o consultar con expertos. A medida que el trabajo continúa va configurándose gradualmente un proyecto de informe. Las notas y observaciones se ordenan de un modo estructurado. Al avanzar los debates internos y externos, se redactan, evalúan y reescriben textos; se comprueban los datos y se debaten las conclusiones. Es necesario intercambiar información con las entidades fiscalizadas tomando como base los documentos debatidos para discutir los principales asuntos que han

surgido en el curso de la fiscalización. Estas reuniones sirven para confirmar hechos y promover el desarrollo de resultados y recomendaciones de la fiscalización.

Si es posible, hay que abarcar la totalidad de las cuestiones principales que puedan plantearse, con objeto de que en la fase final de la fiscalización no se presenten hechos o consideraciones completamente nuevos y determinantes. En una fiscalización operativa ejecutada adecuadamente los argumentos formulados se equilibran en relación con los mejores argumentos contrarios y las diversas opiniones se comparan entre sí. En este proceso pueden ayudar otros auditores experimentados, asesores externos contratados al efecto, etc. Las conclusiones deberán basarse en los objetivos, la racionalidad y las especificaciones y criterios de la actuación.

Los auditores deben tratar de proporcionar recomendaciones constructivas que puedan contribuir significativamente a solventar las debilidades o deficiencias constatadas por la fiscalización. Las recomendaciones han de estar bien fundamentadas y deben añadir valor. Asimismo, deben abordar las causas de las deficiencias y de las debilidades. Han de ser redactadas de tal manera que eviten obviedades o que modifiquen las conclusiones de la fiscalización y no deben inmiscuirse en las competencias propias de la entidad fiscalizada. Debe estar claro qué se plantea en cada recomendación y quién es el responsable de tomar cualquier iniciativa. Las recomendaciones tienen que ser prácticas y estar dirigidas a las entidades que tengan la responsabilidad y la competencia de aplicarlas.

Las recomendaciones deben ser claras y ser presentadas de una manera lógica y racional. Deben estar vinculadas a los objetivos, las observaciones y las conclusiones de la fiscalización. Junto con el texto completo del informe, deben convencer al lector de que mejoran significativamente la gestión de las actuaciones y programas, por ejemplo, mediante la reducción de costes, la simplificación en la administración de los servicios, el incremento de la calidad y el volumen de los mismos, o la mejora de la eficacia y los beneficios para la ciudadanía.

Antes de publicar un informe de fiscalización operativa, hay que conceder siempre a la(s) entidad(es) implicada(s) la oportunidad de examinar el contenido fáctico del informe. El proyecto de informe le da a la entidad fiscalizada la primera oportunidad de ver por escrito el contexto completo de resultados y conclusiones de la fiscalización. Cuando se aporte nueva información, el auditor deberá evaluarla y estar dispuesto a modificar el proyecto de informe, siempre que se cumplan los requisitos para ser considerada evidencia de auditoría. En la medida de lo posible, las respuestas orales y escritas al borrador de informe deberán estar documentadas. Es preciso analizar todos los desacuerdos.

## **Parte 5: Normas de información y orientación: presentación de los resultados de la fiscalización**

### **5.1 ¿Qué implica la necesidad de centrarse en el informe final?**

Los auditores deben preparar informes de fiscalización por escrito (si bien la ISSAI-ES-300 no lo contempla expresamente). Los informes escritos tienen que comunicar los resultados de las fiscalizaciones a todos los niveles de la Administración, hacer que los resultados susciten las mínimas interpretaciones erróneas y puedan ser conocidos públicamente, así como facilitar un seguimiento que determine si se han puesto en práctica las recomendaciones. Por otro lado, el informe es el resultado por el que la Administración, el poder legislativo y la ciudadanía enjuician la actividad de fiscalización operativa de la ICEX.

La mayoría de las ICEX con una larga experiencia en fiscalización operativa publican informes individuales. Otras ICEX, que no llevan a cabo ese tipo de trabajo, o que no están autorizadas a publicar la totalidad de los resultados de sus fiscalizaciones operativas, pueden publicar sus observaciones y conclusiones de forma resumida en sus informes anuales. Las directrices siguientes se aplican principalmente a las ICEX que carecen de restricciones en sus informes.

Debido al volumen de información que se requiere durante una fiscalización, el proceso de información puede facilitarse mediante el uso de un proceso continuo de redacción. Este proceso puede comenzar al principio de mediante un esquema que origine diversos documentos de debate, unificados a continuación en el proyecto de informe y que dé lugar más adelante al informe definitivo.

### **5.2 ¿Qué se requiere para que el informe sea fiable?**

El informe tiene que ser fiable. En él deben figurar los objetivos y el alcance de la fiscalización, así como la metodología y las fuentes empleadas, los resultados, las conclusiones y las recomendaciones. Hay que hacer constar cualesquiera limitaciones en el ámbito del trabajo y sus causas. El lector tiene que comprender con facilidad los propósitos de la fiscalización e interpretar adecuadamente sus resultados. Los informes deberán ser completos, convincentes, oportunos, de fácil lectura e imparciales, y tan claros y concisos como lo permita la materia.

Para ser completo, un informe debe incluir toda la información necesaria para la consecución de un objetivo, siendo lo suficientemente detallado para proporcionar una comprensión de la materia en cuestión y las observaciones y conclusiones. Esto exige, por ejemplo, que el informe contenga todos los argumentos e informaciones necesarios para cumplir los objetivos de fiscalización, promover una comprensión adecuada y correcta de las materias y condiciones sobre las que se

informa, y cumplir los requisitos de contenido del informe. Es decisivo que en el informe final se hagan constar los puntos de partida de la fiscalización y los procedimientos empleados, así como las fuentes de información más importantes de los trabajos realizados y las conclusiones. Es preciso que la relación entre los objetivos, los criterios, los resultados y las conclusiones sea verificable y completa, y se exprese con claridad. Si se efectúan recomendaciones, es necesario que exista un vínculo claro entre el análisis o las conclusiones y las recomendaciones. Los auditores, dentro de los objetivos de la fiscalización, deberán comunicar todos los casos significativos de incumplimiento y los abusos significativos que se hayan encontrado durante la fiscalización o en relación con ésta que, por ejemplo, hayan impedido obtener información correcta o y/o completa.

La objetividad requiere, como se ha dicho antes, que la exposición de todo el informe tenga un contenido y un tono equilibrados. La credibilidad de un informe se ve incrementada significativamente cuando expone las pruebas con imparcialidad. El informe tiene que ser ecuánime y no provocar confusiones y debe situar los resultados en su contexto. Esto implica presentar tales resultados con imparcialidad y evitar la tendencia a exagerar o a recalcar en exceso las deficiencias. Las interpretaciones deberán basarse en la observación en profundidad y en la comprensión de los hechos y las situaciones. Es preciso evitar las exposiciones unilaterales. Aunque la naturaleza misma de la fiscalización se centra en las carencias, conviene que en los informes se hagan constar los resultados y valoraciones de carácter positivo y no sólo los negativos.

Ser convincentes exige, en sentido amplio, que los resultados de la fiscalización respondan a los objetivos, que se presenten de modo persuasivo y que las conclusiones y recomendaciones se deduzcan lógicamente o analíticamente de los hechos y argumentos expuestos. Los hechos deben exponerse por separado de las opiniones. El lenguaje empleado no tiene que ser tendencioso ni sesgado. La información presentada deberá bastar para convencer a los lectores de la validez de los resultados, la justificación de las conclusiones y de las mejoras que se derivan de las recomendaciones. Los diferentes argumentos y opiniones deben ser recogidos en el informe.

La claridad requiere que el informe sea fácil de leer y de entender (tan claro como el tema lo permita). Hay que definir con claridad los términos técnicos y las abreviaturas. La organización lógica del material y la exactitud al exponer los hechos y extraer conclusiones son esenciales para la claridad y la comprensión. Aunque los resultados se presenten con claridad, los auditores deben tener presente que uno de los objetivos es mostrarse convincentes y que el mejor método para lograrlo consiste en evitar un lenguaje que ocasione una actitud a la defensiva del destinatario.

Ser conciso exige que el informe no sea más largo de lo necesario para transmitir y apoyar el mensaje. Si bien se puede realizar una exposición amplia en el contenido de los informes, es probable que los informes completos, pero concisos, obtengan

mejores resultados. No obstante, se debe indicar que los estudios avanzados exigen a menudo informes más extensos. También es preciso tener presente que los informes no se escriben únicamente para quienes posean conocimientos especiales; se escriben asimismo para aquellos que necesitan más información para comprender los temas. Un informe más amplio podría proporcionar al lector una comprensión más completa del fundamento en que se basan las conclusiones extraídas, y de este modo añadir valor y credibilidad al informe.

### **5.3 ¿Cuáles son las características de un informe correcto y útil de fiscalización operativa?**

Los buenos informes de fiscalización operativa deben ser valiosos para los interesados en cuestión y cumplir los objetivos fijados. Tienen que aportar información accesible, concisa y actualizada, que la Administración, el órgano legislativo, la entidad fiscalizada y otros interesados puedan emplear para mejorar la economía, la eficiencia y la eficacia del sector público; es decir, el informe debe contribuir a un mejor conocimiento y a establecer las mejoras apropiadas. Los informes tienen que basarse en los intereses del lector, estar estructurados lógicamente y su lenguaje no debe ser ambiguo. Deben exponer los resultados de un modo objetivo y equilibrado. Esto exige que:

- los resultados y conclusiones se presenten por separado,
- los hechos se expongan e interpreten en términos neutrales,
- estén representados puntos de vista y perspectivas diferentes,
- se incluyan todos los resultados, argumentos y pruebas pertinentes, y
- los informes sean constructivos e incluyan conclusiones positivas.

En un sentido más amplio–y a modo de resumen– la calidad de una fiscalización operativa puede evaluarse mediante criterios específicos, entre los que se encuentran los siguientes:

#### *Importancia, pertinencia y objetividad*

Los temas tratados deben ser relevantes. La información ofrecida debe ser pertinente para el tema, la cuestión que se fiscaliza o el problema analizado. La objetividad puede definirse como imparcialidad, equilibrio y neutralidad. Al tomar decisiones sobre el alcance, las pruebas de la fiscalización, la importancia de las observaciones y las conclusiones, el auditor deberá adoptar un punto de vista imparcial y una actitud objetiva. El diseño de la fiscalización debe garantizar que la selección de hechos que se investiguen y que se expongan en el informe sea equilibrada y carente de prejuicios. Los resultados tienen que estar determinados por las pruebas obtenidas y estructuradas de conformidad con las normas de fiscalización aplicables a las ICEX. El auditor no debe exagerar las deficiencias de

carácter secundario. Se deben buscar explicaciones a las deficiencias, sobre todo las que pudiera aportar la entidad fiscalizada, y evaluarlas críticamente.

#### *Fiabilidad, validez y coherencia*

Los usuarios deben poder confiar en la fiabilidad y la validez de los resultados sobre los que se informe. Los métodos de recogida de datos tienen que ser válidos y fiables. El diseño de la fiscalización debe hacer que las conclusiones surjan de los resultados y los análisis, y se basen en hechos verificados y en otras informaciones procedentes de fuentes diversas. Es preciso que todos los documentos del proceso reflejen un adecuado equilibrio entre datos, contexto y juicios.

#### *Transparencia, utilidad y puntualidad*

Salvo excepciones legales, los resultados de la fiscalización deben ser públicos. Cada ICEX deberá disponer de la libertad necesaria para decidir qué se publica y en qué forma. El informe debe proporcionar información accesible, concisa y actualizada, que la Administración, el órgano legislativo y los organismos gubernamentales pueden utilizar para mejorar su funcionamiento, es decir, la información proporcionada debe ser provechosa. Hay que responder las preguntas que se formulan en la fiscalización. La puntualidad exige que el informe se publique a tiempo para que su información esté a disposición de la dirección, la Administración, los miembros del poder legislativo y otras partes interesadas en el momento oportuno.

### **5.4 ¿Cómo debe distribuirse un informe de fiscalización operativa?**

Unos informes completos y una extensa distribución de cada informe son claves para la credibilidad de la función fiscalizadora. De acuerdo con su papel institucional, cada ICEX debe decidir cuál es la forma de servir mejor a los intereses de los ciudadanos y a los de la propia ICEX en la distribución de los informes de fiscalización. Si es posible, todos los resultados relevantes de la fiscalización deberán hacerse públicos (mediante informes individuales o en el informe anual de la ICEX). Es conveniente que los informes se sometan a la crítica y al debate públicos.

El informe, siempre que sea posible, deberá entregarse a la entidad fiscalizada, la Administración, los representantes legislativos, los medios de comunicación y otros interesados. Asimismo, deben ser comunicados a los responsables de poner en práctica los resultados y las recomendaciones.

La publicación de los informes de fiscalización puede provocar malentendidos. Los medios de comunicación pueden hacer interpretaciones erróneas y exagerar los resultados y, como consecuencia, frustrar el propósito de la fiscalización. Por consiguiente, y basándose en la experiencia, se recomienda que se entregue a los medios de comunicación una información adecuada y equilibrada, que esté

respaldada por evidencias fácticas, que asuman la forma de comunicados de prensa, por ejemplo.

## **5.5 ¿Para qué sirve el seguimiento de los informes?**

El seguimiento de los informes facilitará la puesta en práctica eficaz de las recomendaciones y aportará información a la ICEX, al poder legislativo y a la Administración sobre la eficacia de la fiscalización operativa. En el seguimiento del informe el auditor deberá mantener la objetividad y la independencia y, por tanto, centrarse en determinar si se han corregido los puntos débiles identificados y no en el hecho de que se hayan puesto en práctica o no las recomendaciones específicas. El alcance de las tareas de seguimiento se debe tener en cuenta en la estrategia global de fiscalización de la ICEX durante el proceso de planificación estratégica.

El seguimiento de las recomendaciones de la ICEX sirve para cuatro objetivos principales:

- aumentar la eficacia de los informes de fiscalización; la razón primordial para hacer un seguimiento de los informes es aumentar la probabilidad de que se pongan en práctica las recomendaciones;
- ayudar a la Administración pública y al poder legislativo: el seguimiento tiene que ser útil para orientar las medidas de éste;
- la evaluación de la gestión de la ICEX: la actividad de seguimiento proporciona una base para valorar y juzgar el rendimiento de la ICEX; y
- crear incentivos para el aprendizaje y el desarrollo; las actividades de seguimiento pueden contribuir a un mejor conocimiento y a una mejor práctica.

Cuando finaliza una fiscalización operativa, existen diversas maneras de conocer como ha sido acogida, por ejemplo, observando las reacciones de las entidades fiscalizadas, del órgano legislativo y de los medios de comunicación.

Pueden organizarse conferencias internas y externas para resumir la experiencia y promover el aprendizaje. Asimismo, pueden ser útiles las revisiones y evaluaciones internas de la fiscalización.

Además, puede pedirse a críticos externos –científicos, expertos y otros- que examinen los informes de fiscalización operativa o expresen sus opiniones sobre la calidad del trabajo.

Es preciso registrar los resultados del seguimiento de las recomendaciones de la fiscalización.

Deberá informarse a la Administración, al órgano legislativo y a otras partes interesadas sobre las deficiencias y mejoras identificadas en el seguimiento de las fiscalizaciones.



## **APÉNDICES ISSAI 3000**

## Metodología de la fiscalización operativa

### Introducción – La fiscalización operativa y el proceso de recogida de datos

Los auditores de este tipo de fiscalizaciones pueden tratar gran cantidad de temas y perspectivas que abarcan la totalidad del sector público. También pueden utilizar –y combinar- una gran diversidad de métodos para recoger y procesar información; y en una fiscalización los datos pueden recogerse con diferentes propósitos.

Por lo general la información y los datos se recogen para posibilitar la comprensión y descripción del objeto de fiscalización, valorar y medir el resultado, identificar las deficiencias, describir y analizar las relaciones causa/efecto, comprobar hipótesis y explicar el rendimiento, y someter a prueba argumentos y propuestas. La recogida de datos puede constituir asimismo una parte importante del proceso de aprendizaje mediante el cual el auditor trata de comprender el área estudiada y sus problemas.

Resulta imposible describir todos los enfoques, modelos y métodos que se emplean en estas fiscalizaciones. Los enfoques varían y existen pocas restricciones. A continuación se realiza una breve descripción de los enfoques y métodos más utilizados. Algunos de ellos se proponen obtener conocimientos y una mejor comprensión, mientras que otros se utilizan para verificar y extraer hechos básicos.

Las fiscalizaciones operativas dan lugar a diversos pasos durante el proceso de recogida de datos, por ejemplo:

- Planificación (el proceso de definir las cuestiones o los problemas que van a estudiarse).
- Preguntas de fiscalización (las preguntas que van a responderse).
- Diseño del estudio (la información necesaria y el estudio que va a realizarse).
- Programa de fiscalización (el tipo de investigaciones que va a llevarse a cabo).
- Recogida de datos (las técnicas de recogida de datos que van a utilizarse).
- Análisis (las explicaciones y las relaciones que van a examinarse).

Aunque estos pasos constituyen la metodología de la fiscalización, debe señalarse que esta última también tiene que estar basada en la intuición, la experiencia, la imaginación y la creatividad de cada persona; es decir, en procesos o acontecimientos que no pueden “seguirse o aplicarse de forma mecánica”.

## **1. Planificación de la fiscalización**

La recogida de datos se inicia ya en la fase de planificación, cuando se controlan y seleccionan posibles temas de fiscalización. La búsqueda se vuelve más específica durante el análisis de viabilidad, cuando se prepara el estudio principal. Las lecturas de documentos y las entrevistas con diferentes interesados constituyen probablemente las técnicas más frecuentes de recogida de datos en esta fase. Las ICEX emplean diversos métodos que colaboran en el proceso de planificación, por ejemplo:

- Análisis de riesgos.
- Análisis de SWOT (análisis de puntos fuertes, puntos débiles, oportunidades y peligros).
- Análisis de problemas.

## **2. Formulación de la pregunta de fiscalización o definición del problema de fiscalización**

Una vez decididos los objetivos y la materia de la fiscalización, es preciso definir las preguntas que deberá responder el estudio. He aquí unos cuantos ejemplos de preguntas generales que son frecuentes en este tipo de fiscalizaciones:

- ¿Los medios elegidos constituyen un uso económico de los fondos públicos?
- ¿Cuál es la causa de los rápidos incrementos de costes?
- ¿Los servicios prestados son de la calidad adecuada y están orientados a la mejora de la calidad de vida de la ciudadanía?
- ¿Por qué los servicios no se prestan en el momento oportuno?
- ¿Los programas de la Administración se ejecutan de un modo eficiente?
- ¿Se cumplen los objetivos de los programas de la Administración?

Al formular la pregunta de fiscalización, los fiscalizadores tienen que fiarse de la información recogida y de sus propias competencias y experiencia. En esta fase se emplean a veces técnicas del tipo del mind-mapping, del brain-storming, etc. El proceso requiere debates internos con el equipo de auditoría (y con los auditores más experimentados y los directivos) y, al mismo tiempo, reuniones externas con expertos e interesados en la cuestión. Después de formular la pregunta general de fiscalización, los auditores tienen que desglosarla en sub-preguntas específicas y susceptibles de comprobación que van a ser respondidas por el estudio, es decir, preguntas más específicas referentes al ¿qué es? o ¿por qué es? Se trata de un proceso iterativo.

En el enfoque orientado a problemas, hay que poner el acento en la forma adecuada de definir el problema. Por lo general, la fiscalización comienza con indicios de problemas de alguna clase (carencias en el servicio, reclamaciones, costes crecientes, etc.) En la fase siguiente, los auditores tratan de relacionar y

vincular entre sí los diferentes problemas y, finalmente, tratarán de definir de la manera más exacta posible el problema que va a fiscalizarse. También formularán hipótesis comprobables referentes a las posibles causas del problema.

### **3. Definición del diseño del estudio**

El paso siguiente consiste en decidir qué clase de información es necesaria para responder a las preguntas. Hay que tomar en consideración una amplia gama de cuestiones para poder elegir un enfoque que refleje la realidad y se ajuste a las preguntas formuladas. A continuación se detallan determinados enfoques frecuentes de la fiscalización operativa:

#### **1. Estudios sobre el logro de metas o estudios basados en resultados**

Pregunta básica: ¿los programas están logrando sus objetivos globales?

Estos estudios evalúan en qué medida un programa logra objetivos orientados a la obtención de resultados. Se centran en outputs (incluidas las consecuencias colaterales y las consecuencias involuntarias) con objeto de enjuiciar la eficacia del programa, pero también pueden conceder una atención especial a los temas de calidad y a las perspectivas de la ciudadanía. Éstas son algunas de las preguntas frecuentes.: ¿De qué forma se han establecido las metas del programa? ¿En qué estado se encuentra el avance del programa? ¿Los objetivos se lograrán en los plazos especificados? Entre los pasos generales de los estudios sobre el logro de objetivos o sobre los basados en resultados se cuentan los siguientes: definir los principales outputs y productos que van a estudiarse; especificar las medidas observables que indican que se están alcanzando los resultados clave; e identificar qué información se necesita.

Los estudios sobre el logro de objetivos son frecuentes en la fiscalización operativa. Se emplean principalmente para examinar si se están alcanzando los objetivos fijados, y para establecer –mediante una evaluación general- si se han encontrado deficiencias en el trabajo que se ha realizado.

Pueden determinarse las posibles desviaciones relacionando los resultados y consecuencias con los objetivos y demandas estipulados. El auditor utiliza principalmente los estudios sobre logro de metas cuando éstas se han definido con claridad y se emplean como instrumento de la dirección, cuando sólo se dispone de un conocimiento limitado acerca de las consecuencias y cuando se necesiten evaluaciones de un carácter más general.

El examen de los resultados en comparación con los objetivos formulados en términos generales, puede dar una idea de la forma en que se han cumplido. Sin embargo, esta clase de información no suele originar directrices satisfactorias para una evaluación más detallada de las entidades en cuestión, o de lo que se necesita para mejorar el resultado. En determinadas circunstancias, los estudios sobre el

logro de objetivos, sin embargo, proporcionan una base sobre la cual evaluar qué cambios se necesitan. Tal es el caso, por ejemplo, cuando los objetivos son pocos, compatibles, concretos, y están relacionados más directamente con una actividad determinada o un medio de control específicos.

De vez en cuando se utiliza el análisis de medios-objetivos, para ilustrar determinadas deficiencias entre los recursos dedicados y los objetivos alcanzados. Un análisis de medios-objetivos también puede utilizarse cuando hay razones para creer que una entidad fiscalizada no ha actuado de modo eficiente.

Un modelo lógico del programa ayuda al auditor a llevar a cabo estudios de obtención de objetivos. El modelo representa la estructura o la lógica del programa que se fiscaliza. Muestra la jerarquía del programa desde el punto de vista de los objetivos y de las responsabilidades.

Comenzando por los objetivos y efectos de máximo nivel de los programas, el modelo lógico va descendiendo a través de subprogramas, componentes de subprogramas y actividades específicas; cada elemento de nivel inferior está relacionado lógicamente con un elemento de nivel superior. Un modelo lógico del programa ayuda al auditor a comprender las cuestiones de la fiscalización operativa, puesto que centra la atención en la relación entre los objetivos generales y parciales del programa, por un lado, y los outputs y productos (impactos y consecuencias) que se derivan del programa, por el otro. Ello ayuda al auditor a identificar y buscar respuestas a preguntas como las siguientes:

- ¿Los objetivos proporcionan una comprensión clara de la lógica fundamental del programa, de los productos y servicios que se proporcionan, y de los receptores de estos bienes y servicios?
- ¿Los objetivos permiten la identificación de resultados cuantificables?

En la fase de planificación, los modelos lógicos del programa ayudan al auditor a comprender la entidad fiscalizada y a identificar los resultados claves del programa y los sistemas y operaciones que los producen.

Un modelo lógico del programa es aplicable sobre todo cuando la realidad es sencilla y racional. El inconveniente del modelo es que la realidad rara vez se ajusta a estas premisas.

## 2. Estudios basados en el proceso

Pregunta básica: ¿Cómo funciona el programa?

Los estudios basados en el proceso tienen el propósito de permitir una comprensión completa de la forma en que funciona un programa de una Administración pública, es decir, cómo produce sus resultados. Las preguntas típicas que se formulan son de este tipo: ¿Cuáles son los pasos y procedimientos del proceso de trabajo? ¿Los recursos se gestionan y utilizan de un modo

económico y eficiente? ¿Cuáles son las reclamaciones más frecuentes? ¿Qué es lo que la ciudadanía considera como puntos fuertes y débiles del programa? ¿Por qué se necesitan los servicios? Esta clase de estudios son frecuentes, y son de especial utilidad cuando los programas son de larga duración y se han modificado a lo largo del tiempo, y cuando se advierten señales de deficiencias. El enfoque basado en el proceso implica muchas clases de investigaciones (por ejemplo, estudios sobre gestión del tiempo, utilización de los recursos, etc.).

### 3. Estudios sobre el impacto

Pregunta básica: ¿Cuáles son los efectos netos del programa de la Administración?

Los estudios sobre el impacto evalúan el efecto neto de un programa mediante la comparación de los productos del mismo con una estimación de lo que habría sucedido en su ausencia. Este tipo de estudio se utiliza, por ejemplo, cuando se sabe que hay factores externos que influyen sobre los resultados del programa, con objeto de determinar cuál es la contribución del programa al logro de sus objetivos.

### 4. Estudios de coste-beneficio y estudios de coste-eficacia

Preguntas básicas: ¿Los beneficios del programa son superiores a sus costes? ¿Los objetivos se consiguen con el mínimo de costes posibles?

Los estudios de coste-beneficio son investigaciones sobre la relación entre costes y las ventajas de los proyectos o programas de la Administración, expresados en términos económicos o monetarios. Un estudio de coste-beneficio puede utilizarse, por ejemplo, para fiscalizar la eficiencia de los proyectos de inversión (por ejemplo, proyectos de construcción de carreteras). El propósito de estos estudios es determinar si las ventajas de una entidad, un programa o un proyecto superan sus costes. Los estudios de coste-beneficio pueden utilizarse para:

- asegurarse de que un análisis efectuado por la entidad fiscalizada se ajusta a las normas profesionales.
- comparar costes y beneficios cuando ambos se conocen o pueden calcularse de modo razonable.
- comparar los costes de las alternativas, manteniendo constantes las ventajas.

Un estudio de coste-beneficio debe considerar no sólo los costes y beneficios tangibles (y que pueden medirse con una relativa facilidad), sino también los costes y beneficios intangibles (y difíciles de calcular).

Los estudios de coste-eficacia son estudios sobre la relación entre los costes y los resultados de un proyecto, expresados en costes por unidad de resultado conseguida. Un estudio de coste-beneficio permite que los auditores comparen la eficiencia económica de las alternativas del programa, mientras que un estudio coste-eficacia está destinado a encontrar el medio más barato de lograr un objetivo

definido o el valor máximo con respecto a un gasto determinado. A diferencia de la versión de los economistas sobre los estudios de coste-beneficio, en los estudios de coste-eficacia los beneficios pueden expresarse en unidades físicas y no en unidades monetarias; en todo caso; la eficacia de un programa para el logro de determinados objetivos está relacionada con el valor monetario de los recursos asignados al programa o actividad.

#### 5. Estudios de evaluación comparativa (benchmarking)

Pregunta básica: ¿Las cosas se están haciendo de conformidad con las mejores prácticas?

La evaluación comparativa es un proceso de comparación de los métodos, procesos, procedimientos, productos y servicios de una organización, con los de organizaciones que destaquen de manera sistemática en las mismas categorías. La evaluación comparativa se utiliza para:

- estimular una revisión objetiva de los procesos, prácticas y sistemas.
- desarrollar criterios de funcionamiento e identificar formas posibles de actuar mejor.
- conceder más credibilidad a las recomendaciones de la fiscalización.

#### 6. Estudios de meta-evaluación

Pregunta básica: ¿Es aceptable la calidad de la evaluación realizada?

Los objetivos de las metaevaluaciones son juzgar la calidad de las evaluaciones, mejorarla y promover el uso efectivo de la investigación sobre la evaluación en el proceso de gestión. El papel de las ICEX consistirá en examinar la calidad real de las evaluaciones realizadas y la adecuación y las condiciones de procedimiento de la evaluación. Los criterios de las metaevaluaciones se centrarán en la calidad de la investigación evaluadora efectuada y en la forma en que se ha integrado la función de evaluación en el proceso de gestión. En sentido amplio, existen dos criterios posibles:

- a) La calidad científica y epistemológica de la investigación sobre la evaluación. Los requisitos teóricos hacen referencia, entre otras cosas, a la formulación del problema, la definición de los conceptos, las hipótesis y la coherencia de la teoría en conjunto. Los requisitos metodológicos impuestos a la investigación de la evaluación implican, entre otras cosas, la validez y fiabilidad de los resultados de la investigación. Los requisitos se refieren, entre otras cosas, a la puesta en práctica de los criterios de evaluación, con base en los cuales puede determinarse si la situación en el campo de las políticas cumple las normas de evaluación.
- b) Criterios de utilidad de la investigación para la política/la práctica de gestión; esto significa que un informe de evaluación debe proporcionar información,

lo cual es importante para lograr un enfoque eficaz, eficiente y legítimo ante determinados problemas políticos, por ejemplo, el informe deberá contener referencias explícitas a la necesidad de información que debe aportar la investigación.

#### 7. Otros tipos frecuentes de estudios

Tanto los enfoques como las razones de las valoraciones deben adaptarse a la multiplicidad de asuntos de los que trata la fiscalización operativa.

Ésta ha ayudado a configurar y definir los temas de fiscalización y a seleccionar y diseñar los modelos y métodos que van a aplicarse en cada una de ellas. El auditor debe mantener una extensa red de conocimientos que incluye los relativos al campo de las ciencias sociales. La naturaleza especial de su trabajo exige que los auditores controlen los nuevos resultados de la investigación y adquieran nuevos conocimientos, por ejemplo, para estar al día de los avances y familiarizarse con los enfoques innovadores. Éstos son ejemplos de otros enfoques frecuentes:

- Estudios de organizaciones: estudios sobre si las estructuras, los procesos, los programas, etc., corresponden a las mejores prácticas.
- Estudios específicos sobre gestión de servicios y de la calidad: estudios sobre la capacidad del servicio y sobre los sistemas de aseguramiento de calidad.

#### 4. Definición del programa de auditoría

En la fiscalización operativa rara vez se llevan a cabo investigaciones sobre grandes poblaciones. Sin embargo, son frecuentes los muestreos y los estudios de casos. Cuando en una fiscalización se incluyen estudios de casos, el interés no se centra en los casos individuales, sino en las posibles conclusiones generales que pueden extraerse de ellos. Éstos son algunos de los diseños habituales de investigación:

##### 1. Investigación comparativa

El análisis comparativo se emplea sobre todo para examinar las tendencias de desarrollo y las situaciones alternativas. Pueden efectuarse comparaciones a lo largo del tiempo y entre diferentes resultados o alternativas. Es posible comparar sujetos que trabajan bien con quienes trabajan menos bien, se comparan una o varias materias con una imagen general, y se realizan comparaciones entre áreas similares de diferentes países.

##### 2. Investigación antes y después

En una investigación antes y después se compara la situación anterior al comienzo del programa con la posterior a la ejecución de éste. Un sencillo estudio antes y después es aquél en el cual se efectúan un conjunto de mediciones en un grupo de



sujetos antes de su participación en el programa, y se realiza un segundo conjunto de mediciones sobre los mismos sujetos después de una participación lo suficientemente prolongada. El impacto se calcula comparando los dos conjuntos de medidas. El principal inconveniente de este diseño consiste en que las diferencias entre las mediciones antes y después no pueden atribuirse con certeza a la acción realizada.

### 3. Investigación de muestreos

Los resultados, conclusiones y recomendaciones de la fiscalización deben basarse en pruebas suficientes. Como los auditores rara vez tienen la oportunidad de tomar en consideración toda la información existente acerca de la entidad fiscalizada, es decisivo elegir con cuidado las técnicas de recogida de datos y de muestreo.

El auditor debe juzgar si el muestreo constituye una forma apropiada de obtener una parte de las pruebas de auditoría requeridas. Entre los factores que hay que tomar en consideración se encuentran los siguientes:

- la cantidad y el tamaño relativo de los elementos pertenecientes a la población.
- la complejidad de las preguntas que deberán responderse.
- la pertinencia y fiabilidad de las pruebas obtenidas mediante exámenes y procedimientos alternativos, y los correspondientes costes y plazos que éstos requieran.

Cuando el auditor trata de extraer conclusiones acerca de toda una población, sometiendo a prueba una muestra de elementos procedentes de la misma, es esencial que sea representativa de la población de la cual se extrae. Una muestra puede ser estadística o no estadística. Ambas requieren el empleo de un criterio profesional.

La primera fase de planificación de la muestra es definir exactamente la población. En las muestras estadísticas es importante que la población sea homogénea. También es esencial que el auditor defina con claridad el objetivo específico de fiscalización que la comprobación de la muestra se propone lograr.

Además, es preciso determinar el tamaño de la muestra. A lo largo de todo el proceso de selección el auditor debe examinar de forma periódica si la muestra seleccionada representa adecuadamente a la población. Siempre que sea posible, la comprobación debe ajustarse a un cuestionario previo. Cuando se encuentren errores o excepciones, es necesario tomar en consideración su causa y su naturaleza. Los resultados deberán evaluarse y documentarse.

En las fiscalizaciones operativas se utiliza a menudo el muestreo para obtener pruebas. Si bien los objetivos específicos del ejercicio de muestreo pueden ser diferentes, los principios subyacentes son los mismos. En este tipo de fiscalizaciones, las técnicas de muestreo se utilizan sobre todo cuando los hechos

esenciales no pueden obtenerse de otra forma y cuando se necesita una comparación estructurada o se requieren generalizaciones bien fundamentadas. Debido a la limitación de recursos, las muestras rara vez son muy numerosas, y por lo general es necesario limitar el número de interrogantes a los que hay que responder. Con objeto de obtener un conocimiento más profundo, los métodos de selección pueden complementarse con otras técnicas de recogida de información, por ejemplo los estudios de casos.

#### 4. investigación de estudios de casos

Los estudios de casos pueden utilizarse para demostrar que existen los problemas supuestos, y que no se trata de simples problemas marginales. Los estudios de casos también pueden ser de utilidad para realizar análisis y comparaciones en profundidad. Sin embargo, es difícil efectuar afirmaciones basadas en estudios de casos con respecto a la frecuencia y el alcance de los problemas, aunque los casos se seleccionen para ilustrar problemas generales y sean representativos. Sin embargo, en combinación con otros métodos, los estudios de casos permiten extraer determinadas conclusiones generales.

Entre otras cosas, los estudios de casos se emplean para:

- efectuar un análisis amplio y en profundidad de problemas complejos.
- obtener ejemplos ilustrativos que puedan debatirse y comprobarse en comparación con otras informaciones.
- combinar sus resultados con las estadísticas generales e ilustrar y confirmar los resultados de estudios más amplios.

Al elegir la cantidad de casos que van a estudiarse, debe establecerse un equilibrio entre la amplitud y la profundidad del examen. La selección de estudios de casos puede incluir casos con dificultades y casos con éxito, de modo que se realicen comparaciones que identifiquen los factores subyacentes. Otro tipo de estudio de caso es el que se lleva a cabo para complementar informaciones más generales obtenidas mediante el examen en profundidad de un caso individual.

Después de haber reunido diversos estudios de casos, los auditores pueden comunicar los resultados a las entidades fiscalizadas para que éstas expresen su opinión sobre en qué medida los estudios brindan una imagen general de los problemas. Los resultados de los estudios de casos también pueden debatirse con científicos, expertos y especialistas en seminarios y en otros lugares. Combinando las estadísticas generales con los estudios de casos en profundidad –y verificándolos- los auditores pueden obtener una aceptación suficiente de su validez como ilustración que les sirva para establecer la base de determinadas generalizaciones.

## 5. Investigación cuasi-experimental

Un cuasi-experimento es un diseño de investigación en el que los grupos “experimental” y “de control” no se han constituido al azar. El uso del método experimental en problemas prácticos y políticos ha provocado un incremento de los métodos “cuasi-experimentales”, que se proponen eliminar en la mayor medida posible los efectos externos que dificultan la evaluación del impacto, pero sin llegar al mismo rigor científico total que caracteriza a un experimento llevado a cabo en la forma adecuada.

Los dos tipos más frecuentes de diseños cuasi-experimentales implican la configuración de grupos de control o comparativos con el propósito de aproximarse a una asignación al azar. Esto se consigue emparejando a los sujetos participantes con los no participantes, o mediante un ajuste estadístico de participantes y no participantes de modo que tengan la máxima equivalencia posible de características pertinentes.

### **5. Elección de técnicas de recogida de información**

La recogida de datos puede efectuarse de una sola vez o a través de mediciones continuadas (diseño de series temporales, análisis longitudinales). Puede recogerse información que esté basada en pruebas materiales, documentos (incluidas las declaraciones por escrito), testimonios orales (entrevistas), o que proceda de otros medios, según los objetivos que tenga la fiscalización. A menudo será necesario recoger datos tanto cuantitativos como cualitativos. Los tipos de datos que vayan a obtenerse tienen que poderse explicar y justificar en lo que respecta a su suficiencia, validez, fiabilidad, pertinencia y razonabilidad. La fiscalización elabora datos primarios (su propio material original) con la ayuda de los cuestionarios, las encuestas y la observación directa. Sin embargo, también se emplea con frecuencia un gran volumen de datos secundarios (material producido por otros). Esto incluye las estadísticas oficiales, que se extractan y procesan; también se emplean a menudo las estadísticas propias de las entidades fiscalizadas, si se consideran pertinentes y fiables.

Se utilizan (y se combinan) informaciones y datos tanto cuantitativos como cualitativos. Los datos cuantitativos se refieren a relaciones cuantificables, y pueden utilizarse para ilustrar o apoyar una afirmación. Las informaciones y los datos cualitativos pueden referirse, por ejemplo, a opiniones y actitudes u observaciones generales, pero también a conocimientos más profundos. Normalmente se necesitan determinadas informaciones cualitativas para elaborar un análisis amplio y en profundidad acerca de la fiscalización operativa.

Éstos son algunos de los métodos utilizados para la recogida de datos.

### 1. Examen de archivos

Los documentos proporcionan un modo eficiente de recoger datos, y es probable que el examen de archivos constituya la base de muchas fiscalizaciones operativas. Los archivos contienen una amplia gama de tipos de prueba: por ejemplo, decisiones de funcionarios, los “registros de casos” de los beneficiarios de programas y los registros de los programas de la Administración. Es importante determinar la naturaleza, localización y disponibilidad de los archivos al principio de una fiscalización, con objeto de poder examinarlos de manera exhaustiva.

### 2. Análisis secundario y búsqueda de bibliografía

El análisis secundario puede estar relacionado con el examen de los informes de investigación de carácter general, los libros y artículos pertenecientes a la materia del programa o a estudios más específicos, y las estadísticas correspondientes a ese ámbito, incluyendo tanto los materiales anteriores como las publicaciones actuales. Es importante estudiar diferentes clases de documentos pertenecientes a la entidad fiscalizada, o a fiscalizaciones y evaluaciones anteriores realizadas por la ICEX o por otros, ya que así se actualiza y amplía el conocimiento sobre un tema en particular.

Los estudios sobre la documentación otorgan al auditor el acceso a material útil, pero es importante evaluar la fiabilidad del contenido de los documentos, y saber si la información que contienen ofrece una imagen objetiva.

### 3. Encuestas o cuestionarios

Una encuesta es una recogida sistemática de información procedente de una población determinada, por lo general mediante entrevistas o cuestionarios administrados a una muestra de miembros de la población. Las encuestas se utilizan para recoger información detallada y específica sobre un grupo de personas u organizaciones. Son de particular utilidad cuando hay que cuantificar información procedente de gran cantidad de individuos sobre una cuestión o un tema específicos.

Los cuestionarios se utilizan principalmente para recoger hechos que no están disponibles de ningún otro modo, y que son importantes como referencia para documentar un punto de vista. Por lo tanto se utilizan cuestionarios cuando se necesita un conocimiento amplio. Los estudios de casos y otros métodos de mayor profundidad se utilizan a menudo como complemento del cuestionario.

Existe una amplia gama de técnicas de encuesta. Las utilizadas con más frecuencia son las encuestas por correo, por Internet o por teléfono, y las entrevistas personales.

Los cuestionarios requieren a menudo que se procesen informáticamente los datos obtenidos. También suponen un conocimiento adecuado del ámbito en cuestión. La técnica del cuestionario es eficaz si se utiliza de forma apropiada, aunque redactar

las preguntas y procesar las respuestas puede resultar difícil y exigir mucho tiempo. Por consiguiente, a menudo se necesita disponer de expertos.

#### 4. Entrevistas

Una entrevista es, en esencia, una sesión de preguntas y respuestas para obtener una información específica. Gran parte del trabajo de una fiscalización operativa está basado en entrevistas, y en las distintas fases del proceso de fiscalización se llevan a cabo diferentes clases de las mismas. Se utiliza toda la gama posible, desde las conversaciones y los debates para el establecimiento de hechos, pasando por las entrevistas no estructuradas (es decir, con preguntas “abiertas”) hasta las entrevistas estructuradas que se ajustan a una lista de preguntas cerradas. A título de ejemplo, podemos citar:

- Entrevistas preparatorias de inventario.
- Entrevistas para recoger material e informaciones.
- Entrevistas para describir actitudes y argumentos.
- Entrevistas para generar y evaluar ideas y sugerencias.

Las entrevistas pueden utilizarse en la fase de planificación, y también en el propio examen, para obtener documentos, opiniones e ideas que se relacionen con los objetivos de la fiscalización, confirmar hechos y corroborar datos procedentes de otras fuentes, o explorar posibles recomendaciones. Se utilizan diversas clases de técnicas de entrevista; se puede entrevistar a una o a varias personas al mismo tiempo, y pueden realizarse por teléfono o mediante visitas personales. A veces se trata de entrevistas en profundidad, o pueden limitarse a comprobar informaciones.

Para obtener una visión lo más amplia posible de la realidad, conviene entrevistar a personas que tengan diferentes cargos, perspectivas y opiniones (por ejemplo, personas que trabajen en niveles centrales o locales, o que pertenezcan a diferentes partes u organismos afectados, y expertos en el campo en cuestión).

Las entrevistas son una forma de recoger hechos e informaciones, y de obtener apoyo para una diversidad de argumentos, pero el auditor no puede fiarse exclusivamente de las entrevistas. Muchos de los datos y declaraciones procedentes de una entrevista tendrán que comprobarse antes de utilizarlos; aun así, en muchos contextos sigue siendo una forma útil de trabajo. A continuación, los resultados deben archivarse y documentarse de un modo que facilite el análisis y el aseguramiento de calidad, por ejemplo agrupando por separado el material constituido por los hechos; los problemas, las causas y las consecuencias que se mencionen, y las propuestas formuladas (condiciones, criterios, causas, consecuencias y recomendaciones potenciales).

## 5. Seminarios y audiencias

A menudo se utilizan seminarios en las diferentes fases de una fiscalización operativa, sobre todo cuando hay que debatir observaciones y conclusiones preliminares. Por ejemplo, los seminarios pueden servir para:

- Obtener conocimientos acerca de un área especializada.
- Debatir problemas, sugerencias y posibles medidas a adoptar.
- Exponer argumentos a favor y en contra de diferentes criterios y perspectivas.

Los seminarios tienen la ventaja de poder reunir a un gran número de personas que abarcan, en conjunto, una amplia gama de conocimientos y perspectivas, lo que permite conocer mejor el área en cuestión. El objetivo de las audiencias, por otro lado, consiste, de un modo mucho más específico, en convocar a expertos para que expongan sus opiniones sobre el área que va a fiscalizarse.

## 6. Grupos especializados, técnicas grupales, grupos de referencia y expertos

Los grupos especializados están constituidos por personas que se reúnen para debatir cuestiones y temas específicos. Se utilizan primordialmente para recoger datos cualitativos, es decir, información que aporte perspectivas sobre las opiniones de dichas personas durante el proceso o actividad que se fiscaliza. Las técnicas grupales, por su parte, se utilizan para obtener información sobre la ejecución de los programas de la Administración, tomando como base diferentes puntos de vista.

Los grupos de referencia están compuestos por personas que pueden proceder, pero sin que esto sea condición necesaria, de las ICEX. A veces se utilizan antes del comienzo de la fiscalización, aunque generalmente se requieren sus servicios durante el desarrollo de la misma.

En los citados grupos de referencia pueden integrarse expertos contratados directamente por las ICEX, consultores contratados por la entidad fiscalizada y expertos independientes.

El propósito de utilizar expertos consiste en poner a disposición del equipo fiscalizador unos conocimientos técnicos que ayuden a la consecución de los objetivos que se pretenden alcanzar con dicha fiscalización. Este tipo de ayuda especializada tiene la ventaja de permitir que la información necesaria se adquiera con mucha rapidez. Los inconvenientes, sin embargo, son que puede resultar difícil evaluar a priori la competencia de los expertos así como las opiniones que estos aportan.

## 7. Observaciones directas

Las llamadas observaciones directas no suelen ser habituales en las fiscalizaciones operativas. Este método se emplea principalmente para entender diferentes puntos de vista sobre la forma en que se lleva a cabo una actuación, para obtener

opiniones del grupo de personas que efectúan los trabajos de campo y para debatir diferentes opiniones, conocer informaciones provenientes de otras fuentes y compararlas con ellas.

## **6. El análisis y la interpretación de la información**

El análisis de los datos cuantitativos y cualitativos constituye un proceso importante en todas las fiscalizaciones operativas. Al analizar los datos (que pueden proceder de cuestionarios, entrevistas, grupos especializados o de cualquier otro origen), los fiscalizadores tienen que comenzar por revisar los objetivos y las preguntas clave de la fiscalización. Este análisis ayuda a los fiscalizadores a organizar sus datos y a centrar la consecución de sus objetivos. Cuando interprete la información, los fiscalizadores deben tratar de situarla en perspectiva, comparando sus resultados con los criterios previos establecidos.

Es importante estudiar la información en profundidad y con amplitud. Un análisis de una fiscalización operativa debe basarse siempre en una adecuada comprensión de la actividad que se fiscaliza. Es cierto, sin embargo, que ningún análisis puede tomar en consideración todas las variables. Así, cada análisis debe elaborarse con sentido común y con una visión realista de lo que se puede y se debe proponer.

Al analizar la información o los datos procedentes de las entrevistas realizadas, el primer problema que se plantea es la clasificación de los mismos en diferentes categorías. El fiscalizador busca en sus entrevistas líneas comunes de información o ejemplos de un mismo problema, cuestión o concepto. Para evaluar y explicar el cumplimiento de objetivos de una entidad fiscalizada puede utilizarse el análisis cualitativo, es decir, no numérico.

El análisis de la información es un proceso intelectual, creativo e iterativo, que incluye elementos tanto racionales como irracionales. Implica siempre reflexiones y debates y la utilización de técnicas no cuantitativas tales como los análisis de contenidos.

Por lo que se refiere a las técnicas cuantitativas, exponemos a continuación dos ejemplos de las mismas:

### **1. Estadísticas descriptivas para la comprensión de distribuciones de datos**

A menudo, una distribución de datos puede expresarse mediante un gráfico (diagramas de barras o curvas) que muestra todos los valores de una variable. Estas estadísticas son potentes herramientas de análisis para la realización de los informes de la fiscalización operativa.

En una distribución de datos existen tres dimensiones básicas que deben ser tenidas en cuenta por el fiscalizador:

- La tendencia central de la distribución de los datos (moda, mediana, media y nivel de cuartil).
- La amplitud de los datos (valores mínimos y máximos y colas).
- La forma de los datos (desviación estándar, distribución normal, distribución plana y distribución bimodal).

Las distribuciones de datos se utilizan para:

- Identificar el nivel, la amplitud o la forma de los datos cuando estas cifras sean más relevantes que una única cifra promedio.
- Interpretar la probabilidad de una distribución determinada para la evaluación de riesgos.
- Valorar si los datos de la muestra son representativos de la población total.

## 2. Análisis de la regresión

El análisis de la regresión es una técnica para valorar el grado en que se encuentran correlacionadas las diferentes variables. Este análisis puede utilizarse para:

- Demostrar una relación cuya existencia se suponía.
- Identificar relaciones entre variables causalmente relacionadas.
- Identificar casos inhabituales que se aparten de los valores previstos.
- Efectuar predicciones.



## Criterios de fiscalización operativa

Los criterios de fiscalización operativa son niveles razonables y alcanzables de resultados en comparación con los cuales pueden evaluarse la economía, la eficiencia y la eficacia de las actuaciones de la Administración. Reflejan un modelo normativo (es decir, deseable) con respecto a la materia que es objeto de revisión. Representan una buena práctica, o la mejor posible: la expectativa de una persona razonable e informada acerca de “lo que debería ser”. Cuando los criterios se comparan con lo realmente existente, surgen los resultados de la fiscalización. El cumplimiento o la superación de los criterios podrían indicar la “mejor práctica”, pero el no cumplimiento de los criterios indicaría la posibilidad de introducir mejoras.

Éstos son algunos rasgos de unos criterios adecuados:

**Fiabilidad:** Los criterios fiables permiten conclusiones coherentes cuando son utilizados por otro auditor en las mismas circunstancias.

**Objetividad:** Los criterios objetivos están exentos de cualquier sesgo del auditor o de la dirección.

**Utilidad:** Los criterios útiles originan resultados y conclusiones que satisfacen las necesidades de información de los usuarios.

**Comprensibilidad:** Los criterios comprensibles se expresan con claridad y no dan lugar a interpretaciones significativamente diferentes.

**Comparabilidad:** Los criterios comparables son coherentes con los utilizados en fiscalizaciones operativas de otros organismos o actividades similares, y con los utilizados en anteriores fiscalizaciones sobre la misma entidad.

**Integridad:** La integridad hace referencia al desarrollo de todos los criterios importantes que sean adecuados para evaluar los resultados.

**Aceptabilidad:** Los criterios aceptables son aquellos en los que suelen coincidir los expertos independientes en el campo, las entidades fiscalizadas, el poder legislativo, los medios de comunicación y el público en general.

Los criterios desempeñan una serie de importantes funciones para ayudar en la realización de una fiscalización operativa. Entre otras cosas:

- constituyen una base común para la comunicación dentro del equipo y con la dirección de la ICEX en lo referente a la naturaleza de la fiscalización;
- constituyen una base para la comunicación con la dirección de la entidad fiscalizada;

- constituyen el fundamento de la fase de recogida de datos de la fiscalización, y sirven de base sobre la cual construir procedimientos para la recogida de pruebas ; y
- proporcionan la base para los resultados de la fiscalización, ayudando a implantar una forma y una estructura en las observaciones.

Su nivel de detalle y la forma que asumen determinará a menudo el grado en que los criterios son satisfactorios al servicio de estos usos.

No es realista esperar que estos sistemas, actividades o niveles de resultados en las áreas de la economía, la eficiencia y la eficacia cumplan siempre íntegramente estos criterios. Es importante darse cuenta de que una gestión satisfactoria no significa la obtención de resultados perfectos, sino que está basada en lo que una persona razonable podría prever, teniendo en cuenta las circunstancias de la entidad fiscalizada.

Los criterios de la fiscalización deben fijarse con objetividad. El proceso requiere una consideración racional y un juicio correcto. Por ejemplo, los auditores deben:

- Tener una comprensión general del área que va a fiscalizarse, y estar familiarizados con los documentos jurídicos y de otro tipo que sean pertinentes, así como los recientes estudios y fiscalizaciones efectuados en dicha área;
- Tener un conocimiento adecuado de las razones y del fundamento jurídico del programa o la actividad de la Administración que vaya a fiscalizarse, y de las metas y los objetivos fijados por el poder legislativo o la Administración pública;
- Tener una comprensión razonablemente adecuada de las expectativas de los principales implicados, y disponer de conocimientos especializados básicos; y
- Tener un conocimiento general de las prácticas y la experiencia en otros programas o actividades semejantes de la Administración que sean pertinentes.

Además, con frecuencia es útil recibir las observaciones de la dirección de la(s) entidad(es) fiscalizada(s) para desarrollar los criterios de la fiscalización.

El desacuerdo acerca de los criterios puede identificarse, debatirse y, quizás, solucionarse en una fase más temprana. Sin embargo, los hechos y argumentos presentados por la(s) entidad(es) fiscalizada(s) deben compararse con otros hechos y argumentos pertinentes (procedentes de otras fuentes, expertos, etc.).

Los objetivos fijados por los poderes legislativo y ejecutivo pueden ser vagos o contradictorios. En tales condiciones, los auditores podrían tener que interpretar estos para que resulten más operativos o cuantificables. Una posibilidad sería que los expertos y los implicados en el campo en cuestión respondiesen a preguntas tales como:

¿Cuál sería la mejor forma de interpretar y medir los objetivos?

¿Cuáles serían los resultados previsibles dentro de las condiciones existentes?

¿Cuál es la práctica comparable más conocida?

Si los objetivos son contradictorios, una opción sería dividir el proyecto de fiscalización en varios estudios secuenciales, que cubran un objetivo cada uno. En el caso de objetivos vagos o a largo plazo sería posible establecer un ámbito de fiscalización un poco más reducido,

## Las pruebas y la documentación

### 1. Las pruebas de auditoría

Las pruebas de auditoría consisten en información recogida y utilizada para apoyar los resultados de la fiscalización. Las conclusiones y recomendaciones que aparecen en el informe de fiscalización están fundamentadas en dichas pruebas. Por consiguiente, los auditores de gestión deben reflexionar cuidadosamente acerca de la naturaleza y la cantidad de las pruebas que recojan. Todo el trabajo de campo deberá planificarse desde la perspectiva de adquirir pruebas que apoyen los resultados que aparecen en el informe definitivo.

Las normas de auditoría de la INTOSAI manifiestan que “Para fundamentar las opiniones y las conclusiones del auditor relativas a la organización, al programa, a la actividad o a la función fiscalizada, deben aportarse pruebas adecuadas, pertinentes y razonables.” (NA 3.5.1).

#### 1.1. Competencia de las pruebas

La prueba es competente (válida y fiable) si representa de hecho lo que se propone representar. La fiabilidad de las pruebas puede evaluarse tomando en consideración los siguientes factores:

- La corroboración aportada por las pruebas es una técnica poderosa para aumentar la fiabilidad. Esto implica que el auditor busque diferentes tipos de prueba que tengan diferentes orígenes.
- A menudo, con razón o sin ella, las pruebas originadas en el exterior de la entidad fiscalizada se consideran más fiables, a los efectos de la fiscalización, que la información generada dentro de la propia entidad fiscalizada.
- La prueba documental suele considerarse más fiable que la prueba oral.
- La prueba que tiene su origen en la observación o el análisis directos del auditor es más fiable que la prueba obtenida de modo indirecto.
- La fiabilidad de la información generada por la entidad fiscalizada estará condicionada parcialmente; debe valorarse en función de la fiabilidad de la dirección/los sistemas de control interno de la entidad fiscalizada.
- La prueba oral corroborada por escrito es más fiable que la prueba meramente oral.
- Los documentos originales son más fiables que las fotocopias.

#### 1.2 Pertinencia de las pruebas

La pertinencia exige que la prueba posea una relación clara y lógica con los objetivos y los criterios de la fiscalización. Un enfoque de la planificación de la

recogida de datos consiste en enumerar, para cada tema y cada criterio, la naturaleza y la localización de la prueba que se necesita, así como el procedimiento de fiscalización que va a ejecutarse.

### Suficiencia de las pruebas

El auditor deberá obtener las suficientes pruebas apropiadas de auditoría para extraer conclusiones razonables que sirvan de base al informe de fiscalización. La suficiencia es la medida de la cantidad de pruebas de auditoría, y el carácter apropiado es la medida de la calidad de las pruebas, su pertinencia con respecto a determinados criterios y su fiabilidad.

La prueba es suficiente cuando es pertinente y fiable de manera que alcance para convencer a una persona razonable de que los resultados, conclusiones y recomendaciones de la fiscalización operativa están fundamentados y garantizados. Al establecer si la prueba documental es suficiente, el auditor debe tener en cuenta la clase del documento.

Los factores que indican la fuerza de las pruebas requeridas para apoyar una observación en una fiscalización operativa son los siguientes:

- Nivel de importancia o significación de la observación,
- Grado de riesgo asociado con la adopción de una conclusión errónea,
- Experiencia obtenida en anteriores exámenes de fiscalización –u otras investigaciones- sobre el grado de fiabilidad de los registros y
- Declaraciones de la entidad fiscalizada,
- Sensibilidad conocida de la entidad fiscalizada con respecto a un tema, y
- Coste de obtención de las pruebas, en comparación con los beneficios logrados a favor de la observación.

Las pruebas recogidas durante una fiscalización operativa pueden tener una naturaleza predominantemente cualitativa y exigir una amplia aplicación de criterio profesional. Por consiguiente, el auditor buscará generalmente pruebas que confirmen su resultado en fuentes distintas, o pruebas de naturaleza diferente al efectuar evaluaciones y elaborar conclusiones.

Al planificar la fiscalización, el auditor identificará la naturaleza, los orígenes y la disponibilidad probables de las pruebas de auditoría requeridas. El auditor deberá tomar en consideración factores tales como la disponibilidad de otros informes o estudios de fiscalización, y el coste de obtención de las pruebas.

## **2. Características de las pruebas de fiscalización operativa**

Los auditores tienen que ser conscientes de los problemas o debilidades potenciales de las pruebas de fiscalización operativa. Los problemas potenciales son los siguientes:

- Pruebas basadas en una única fuente (fiabilidad, validez, suficiencia);
- Pruebas orales carentes de documentación u observaciones de apoyo (fiabilidad);
- No sensibles al paso del tiempo, es decir, demasiado antiguas y que no reflejan los cambios (pertinencia);
- Prueba demasiado costosa de obtener en comparación con los beneficios que aporta (pertinencia y suficiencia);
- El origen de la prueba tiene un interés creado en el resultado (fiabilidad);
- Las muestras recogidas no son representativas (pertinencia, validez, suficiencia);
- La prueba sólo puede relacionarse con un único hecho (validez, suficiencia);
- La prueba es incompleta, es decir, no demuestra una causa o un efecto (fiabilidad, suficiencia); y
- La prueba es contradictoria (fiabilidad).

Las pruebas pueden clasificarse, de acuerdo con el tipo al que pertenecen, en materiales, orales, documentales o analíticas.

### **2.1. Pruebas materiales**

La observación de personas y acontecimientos, o el examen de bienes, son formas de obtener pruebas materiales. La prueba puede consistir en fotografías, tablas, mapas, gráficos u otras representaciones mediante imágenes. Una imagen puede ser mucho más convincente que una descripción escrita.

Cuando la observación de un estado material es decisiva para lograr los objetivos de la fiscalización, tendrá que ser confirmada. Esto puede lograrse haciendo que dos o más auditores lleven a cabo la observación, acompañados -si es posible- por representantes de la entidad fiscalizada.

### **2.2. Pruebas orales**

Las pruebas orales asumen la forma de manifestaciones que, por lo general, proceden de encuestas o entrevistas. Estas manifestaciones pueden proporcionar importantes indicios que no siempre cabe obtener a través de otras formas de trabajo de fiscalización. Son efectuadas por empleados de la entidad fiscalizada, beneficiarios y clientes del programa que se fiscaliza, expertos y consultores contactados para que aporten pruebas que confirmen la prueba en relación con una fiscalización. Se requiere la confirmación de las pruebas orales si van a utilizarse como prueba y no como simple historial de base.

La confirmación de las pruebas orales puede efectuarse:

- Mediante confirmación por escrito del entrevistado,
- Mediante el análisis de múltiples fuentes independientes que revelen los mismos hechos, o
- Mediante comprobación posterior de los registros.

Al valorar la fiabilidad y pertinencia de las pruebas orales el auditor necesita tener en cuenta la credibilidad del entrevistado; es decir, el cargo, los conocimientos, la experiencia y la franqueza de la persona a la que se entrevista.

### **2.3. Pruebas documentales**

La forma más común de pruebas de auditoría son las pruebas documentales de carácter material o electrónico. Pueden ser externas o internas a la entidad fiscalizada. Las pruebas documentales externas abarcan cartas o memorándums recibidos por la entidad fiscalizada, facturas de proveedores, arrendamientos, contratos, auditorías externas e internas y otros informes, y confirmaciones de terceros. Las pruebas documentales internas tienen su origen en la entidad fiscalizada. Incluye elementos como por ejemplo registros contables, copias de la correspondencia de salida, descripciones de puestos de trabajo, planes, presupuestos, informes y memorándums internos, estadísticas de resumen del rendimiento, y políticas y procedimientos internos.

La fiabilidad y pertinencia de las pruebas documentales tienen que valorarse en relación con los objetivos de la fiscalización. Por ejemplo, la existencia de un manual de procedimientos no demuestra que el mismo se ponga en práctica. Al igual que en el caso de las pruebas orales, hay que evaluar el cargo, los conocimientos y la experiencia del autor o del emisor del documento.

Los documentos que son consecuencia de los sistemas de control de la gestión (p. ej. el sistema contable) tendrán que evaluarse de conformidad con los controles internos que se aplican dentro de dicho sistema. Los auditores que deseen basarse en dichas pruebas deberán valorar los controles internos del sistema.

### **2.4. Pruebas analíticas**

Las pruebas analíticas surgen del análisis y verificación de los datos. El análisis puede realizarse sobre cálculos, análisis de ratios, tendencias y patrones de datos procedentes de la entidad fiscalizada u otras fuentes pertinentes. También pueden efectuarse comparaciones con las normas obligatorias o con las evaluaciones comparativas propias del sector. El análisis suele ser numérico, por ejemplo, y toma en consideración los ratios entre productos y recursos, o el porcentaje del presupuesto que se ha gastado. Puede tener asimismo un carácter no numérico; por ejemplo, cuando se observa una tendencia coherente en la naturaleza de las reclamaciones realizadas con respecto a una entidad fiscalizada.

## **3. El proceso de prueba**

La recogida de pruebas se lleva a cabo durante las fases de estudio previo y de examen de una fiscalización. El trabajo realizado en la fase de estudio previo también forma parte de la prueba general.

Los auditores deberán:

- Examinar las características de los datos requeridos,
- Recoger datos pertinentes para el logro de los objetivos específicos de la fiscalización,
- Recoger datos basados en los criterios de auditoría expuestos en el plan de trabajo de la fiscalización,
- Recoger datos suficientes y convincentes que fundamenten lógicamente los análisis, observaciones, conclusiones y recomendaciones, y
- Aplicar la norma de prueba para establecer de forma satisfactoria "un equilibrio de probabilidades".

Las fuentes de pruebas se exponen en los párrafos siguientes.

### **3.1. Declaraciones políticas y legislación**

Los auditores deben recoger documentos sobre políticas públicas, directrices de funcionamiento, manuales, directivas ministeriales, delegaciones, etc., y examinar el trasfondo que ha conducido a su promulgación. Los auditores también tienen que tomar en consideración los cambios en la legislación y la serie de documentos que imponen la necesidad de efectuar cambios, es decir documentos presentados, recortes de prensa, reclamaciones, historiales de casos y debates.

### **3.2. Datos publicados sobre el rendimiento de los programas**

Los estados presupuestarios publicados de la entidad fiscalizada proporcionan datos sobre los objetivos y el rendimiento de los organismos. Incluyen una visión general de la entidad fiscalizada y proporcionan una información sobre su financiación y rendimiento.

### **3.3. Entrevistas**

Las entrevistas pueden ser útiles, pero es necesario identificar a la persona correcta que facilite la información, y confirmar la información oral. Es esencial una sólida preparación a este respecto, y resulta útil una lista de preguntas elaborada con antelación; en algunos casos, puede resultar efectivo suministrar con anterioridad esta lista al entrevistado.

### **3.4. Examen de archivos**

La información procedente de los archivos aporta una prueba elocuente en apoyo de las recomendaciones. En los sistemas de registro de la entidad fiscalizada deberá obtenerse un listado de archivos. Además, la información de archivos que sea relevante para una área de trabajo particular puede encontrarse en la misma. Las entrevistas de auditoría también pueden ofrecer indicios sobre qué archivos es preciso buscar y revisar.



Los archivos útiles para la revisión son los que hacen referencia a:

- Planificación estratégica y operativa,
- Control de gestión,
- Actas de las reuniones de carácter ejecutivo,
- Reclamaciones y conflictos, y
- Revisiones y auditorías.

Las pruebas procedentes de archivos pueden proporcionar un sólido apoyo a los resultados. El examen de los archivos exige tiempo, y por lo general no pueden examinarse todos los archivos. Hay que decidir si se examina una selección al azar o una selección basada en el propósito de la investigación. Habitualmente se adopta esta última clase de selección, pero si hay tiempo suficiente, deberá examinarse una muestra al azar de otros archivos.

### **3.5. Informes y revisiones de la gestión**

Los organismos públicos suelen generar diversos informes o revisiones de carácter interno que resumen para la, alta dirección, los temas de interés en cada momento, o que proponen alternativas de actuación. Los auditores deben localizar y analizar dichos informes. Las formas de identificar los informes incluyen las entrevistas y el examen de las actas de las reuniones de la dirección.

### **3.6. Bases de datos**

La mayoría de los organismos públicos poseen algún sistema de información para la dirección que recoge toda la pertinente para la realización de las operaciones. Estos sistemas son importantes fuentes de pruebas, sobre todo en la cuantificación de distintos asuntos.

### **3.7. Fuentes externas**

Es posible que los organismos de mayores dimensiones tengan bibliotecas especializadas pertinentes para sus áreas de responsabilidad. Puede resultar especialmente útil la búsqueda de bibliografía sobre los temas pertinentes y los términos claves.

### **3.8. Fuentes de la ICEX**

El auditor no debe pasar por alto las pruebas que se han recogido en las fiscalizaciones previas o a través de la recogida de información que sirve de apoyo a la planificación estratégica de la entidad fiscalizada.

### **3.9. Observación**

El valor de la observación directa tampoco debe subestimarse. Una observación del comportamiento general del personal aporta información sobre la presión, la moral laboral o la falta de trabajo, sobre las cuales puede efectuarse a continuación un seguimiento, si se considera apropiado.

Sin embargo, es preciso realizar una cuidadosa consideración con objeto de seleccionar las actividades o instalaciones que van a inspeccionarse físicamente. Éstas tienen que ser representativas del área que se examina. Los auditores también tienen que ser conscientes de que las personas actúan de forma diferente cuando se las somete a observación.

Este tipo de pruebas pueden considerarse como “débiles” salvo que se confirmen. Las fotografías y las grabaciones de vídeo incrementan el valor de la observación directa. Se recomienda efectuar una descripción detallada por escrito de los resultados de las observaciones.

## **4. Documentación**

Las normas de auditoría de la INTOSAI estipulan que: “Los auditores deben justificar documentalmente, de manera adecuada, todos los hechos relativos a la fiscalización, incluso los antecedentes y la extensión de la planificación, del trabajo realizado y de los hechos puestos de manifiesto” (NA 3.5.5). También se ha afirmado que: “Una documentación adecuada es importante por diversas razones:

- a) para confirmar y fundamentar las opiniones e informes del auditor
- b) para incrementar la eficiencia y la eficacia de la fiscalización
- c) como fuente de información en la preparación de los informes o en la respuesta a las preguntas de la entidad fiscalizada o de otras partes interesadas
- d) como prueba del cumplimiento por parte del auditor de las normas de auditoría
- e) para facilitar la planificación y la supervisión
- f) como ayuda al desarrollo profesional del auditor
- g) como ayuda para garantizar que los trabajos delegados han sido realizados satisfactoriamente, y
- h) como prueba del trabajo realizado, para futuras referencias (NA3.5.6)”.

Son documentos de trabajo todos aquellos que se recogen y generan durante una fiscalización operativa. Deberán incluir aquellos en los que se registran la planificación, el calendario y el alcance de los procedimientos de auditoría realizados, los resultados de la fiscalización y las conclusiones extraídas de las

pruebas obtenidas. Los documentos de trabajo, por consiguiente, deben contener tres secciones como mínimo: planificación, ejecución e información.

Los documentos de trabajo sirven como vínculo de conexión entre el trabajo de campo y el informe de fiscalización, y tienen que ser lo bastante completos y detallados como para permitir una comprensión de la misma. Por lo tanto, tienen que contener las pruebas acumuladas en apoyo de las opiniones, las conclusiones y los análisis que apoyan las recomendaciones del informe.

- Los documentos de trabajo organizan y facilitan el acceso a la documentación probatoria, y de este modo:
- ayudan en la planificación y la realización de la fiscalización;
- facilitan la dirección eficaz de las fiscalizaciones individuales y de la tarea a realizar en su conjunto;
- colaboran en la supervisión y revisión del trabajo ; y
- registran las pruebas resultantes del trabajo de fiscalización realizado en apoyo de la opinión.

El auditor debe adoptar los procedimientos apropiados para mantener la confidencialidad y la custodia segura de los documentos de trabajo, y debe conservarlos durante el período suficiente para cumplir los requisitos legales y profesionales de conservación de registros.

## **5. Es mejor ser vagamente correcto que estar equivocado con exactitud**

Rara vez es posible que los auditores de la fiscalización operativa obtengan toda la información que necesitan. Los datos disponibles pueden ser inexactos, incompletos o contradictorios. En consecuencia, los auditores tienen que ser creativos para encontrar datos que describan con una corrección mínimamente razonable lo que están buscando. Quizás se puedan obtener estimaciones bien fundamentadas, o puede haber otros medios de hallar datos que sean útiles para el análisis práctico y la evaluación global. Datos menos precisos -combinados con deducciones lógicas y otras informaciones- a veces podrían bastar; por ejemplo, si lo que se desea es describir tendencias. Otra posibilidad consiste en que las entidades fiscalizadas y demás implicados confirmen que los datos menos precisos que se recogen proporcionan una imagen razonable y correcta de la realidad, es decir, la información recogida puede utilizarse como prueba de un tipo u otro, y como base de posteriores análisis y conclusiones generales.

La recogida de datos es siempre un compromiso entre el ideal (la mejor solución) y la realidad (la segunda o tercera mejor solución). De hecho, unas ambiciones (expectativas) demasiado elevadas en la búsqueda de datos completos, precisos y exactos pueden perjudicar la eficacia de una fiscalización operativa. Los esfuerzos por lograr exactitud pueden entrar en conflicto fácilmente con la ambición (el

objetivo) de realizar un análisis inteligente. La necesidad de exactitud, por consiguiente, siempre debe tener en cuenta aquello que es razonable, económico y pertinente a los efectos de la recogida de datos.

En consecuencia, en todos los casos los auditores de la fiscalización operativa deben tratar de ser prácticos en sus esfuerzos para recoger, interpretar y analizar datos. Es importante, sin embargo, que el lector del informe esté informado acerca de la calidad de todas las informaciones que han sido recogidas, y de la forma en que han sido reunidas.

Esto resulta incluso más decisivo en el caso de enfrentarse con datos menos precisos. Los auditores sólo deben extraer aquellas conclusiones que sean permitidas por la calidad de los datos.

## Comunicación y gestión de la calidad

### Relaciones externas y relaciones con las entidades fiscalizadas

El establecimiento de relaciones buenas y apropiadas con la entidad fiscalizada constituye un factor clave para el logro de fiscalizaciones eficaces y eficientes de los programas de la Administración o de un programa o una función de una entidad fiscalizada. El desarrollo y el resultado de la fiscalización mejorarán si el equipo consigue un contacto adecuado y fomenta la confianza, manteniendo un enfoque plenamente profesional a lo largo de la fiscalización.

El personal de la ICEX debe tratar de mantener buenas relaciones con todos los implicados, promover un flujo libre y franco de información, y llevar a cabo debates en una atmósfera de mutuo respeto y comprensión. La ICEX tiene que utilizar con prudencia su capacidad de acceso a la información, y prestar la atención debida a las responsabilidades operativas en curso. La ICEX deberá notificar con una antelación razonable a las entidades fiscalizadas su propósito de iniciar una fiscalización, y tendrá que debatir el alcance general del estudio con los directivos pertinentes.

### Relaciones con las entidades fiscalizadas

El director de la fiscalización a cargo del estudio -o el líder del proyecto- es el que, normalmente, establece el contacto inicial con la(s) entidad(es) fiscalizada(s) para comunicarle(s) cuestiones como las siguientes:

- los objetivos, calendario, duración y tipo de fiscalización que va a efectuarse;
- las oficinas o regiones que se tiene la intención de visitar; y
- los nombres, cargos, números de teléfono, etc. del personal auditor y de una persona de contacto oficial dentro de la ICEX.

Los objetivos de las reuniones o conferencias en el proceso inicial son:

- Establecer acuerdos adecuados de enlace en los niveles de dirección y de trabajo, que abarquen acuerdos para realizar gradualmente informes sobre posibles resultados;
- Garantizar que la(s) entidad(es) fiscalizada(s) comprende(n) claramente los objetivos y procesos de fiscalización, lo cual incluye una descripción de las capacidades de acceso y la protección de la confidencialidad;
- Describir las responsabilidades de la(s) entidad(es) fiscalizada(s) y aclarar las consultas o los malentendidos que puedan tener la(s) entidad(es)

fiscalizada(s); y

- Llevar a cabo acuerdos administrativos referentes al equipo auditor, tales como acceso a los edificios, personal, archivos, sistemas y datos.

Al final de cada fiscalización, deberá concertarse una entrevista final con los directivos de la(s) entidad(es) fiscalizada(s), por ejemplo para

- Debatir los resultados, conclusiones y recomendaciones provisionales de la fiscalización, con la dirección de la entidad fiscalizada, y recibir los comentarios de la dirección sobre aquellos;
- Dar a la entidad fiscalizada la oportunidad de corregir los malentendidos y poner en tela de juicio las conclusiones y los resultados de la fiscalización.

### **Sistemas de gestión de calidad y de control de calidad**

Las normas de auditoría de la INTOSAI estipulan que la ICEX debe establecer sistemas que confirmen que los procesos de gestión de una calidad integral han funcionado de modo satisfactorio; garantizan la calidad del informe; y aseguran las mejoras de calidad y evitan la repetición de los puntos débiles. La ICEX debe poner en práctica políticas y procedimientos de gestión / control de calidad tanto a nivel general como para cada fiscalización. La gestión de calidad, hace referencia a políticas, sistemas y procedimientos establecidos por la ICEX para mantener un nivel elevado en la actividad fiscalizadora. También se refiere a los requisitos aplicables a la dirección de los encargos de fiscalización en el día a día. El control de calidad, en cambio, hace referencia a las revisiones efectuadas para evaluar el sistema de gestión de calidad o los proyectos de fiscalización ejecutados.

### **Actividades de gestión de calidad de la ICEX**

Como parte de las obligaciones legales y profesionales de la ICEX ésta debe establecer y apoyar los adecuados sistemas de gestión de calidad. Los sistemas abarcan la estructura, las políticas y los procedimientos diseñados para proporcionar a la ICEX la adecuada seguridad de que el trabajo efectuado por la misma cumple los requisitos y las normas profesionales. Las actividades de gestión de calidad incluyen lo siguiente:

- Garantizar la calidad de la planificación; hay que revisar la planificación de las tareas seleccionadas para asegurar que se presta la consideración adecuada a todas las materias consideradas como esenciales.
- Garantizar la calidad del trabajo en curso; este debe estar sujeto a una revisión continuada. Esta revisión es esencial para el mantenimiento de la calidad de las tareas de auditoría, y para promover el aprendizaje y la retroalimentación.
- Garantizar la calidad de la fiscalización finalizada; todas las tareas acabadas

deberán revisarse antes de firmar los informes.

Los procedimientos de gestión de calidad deberán diseñarse de un modo que garantice que todas las fiscalizaciones se llevan a cabo de conformidad con las normas de fiscalización pertinentes. Los objetivos de los procedimientos de gestión de calidad deben incluir:

- la competencia y la honradez profesional,
- la supervisión y la asignación de personal a las actividades,
- orientación y asistencia,
- evaluación de los clientes, y
- adjudicación de responsabilidades administrativas y técnicas.

Las políticas y los procedimientos generales de gestión de calidad de la ICEX deberán darse a conocer a su personal de un modo que permita una seguridad razonable de que las políticas y los procedimientos se comprenden y se ejecutan. Éstos son algunos de los hechos y elementos del trabajo fiscalizador que exigen una atención especial por parte de los directores de la fiscalización y de los directores de la ICEX:

### **Planificación de la fiscalización y del presupuesto**

El director de la fiscalización debe tener en cuenta factores tales como la calidad, los recursos y el calendario en la planificación de la fiscalización. Los presupuestos se desglosan en asignaciones para salarios, viajes, consultores y otros costes directos.

### **Utilización de consultores**

Si la ICEX busca el asesoramiento de expertos externos, se aplicarán a estos las normas de ejercicio de la debida atención y la confidencialidad de la información.

### **Supervisión y ejecución de la fiscalización**

Los directores deberán garantizar que las fiscalizaciones se llevan a cabo dentro de los límites presupuestarios y temporales, ampliando el presupuesto en caso necesario. El director de la fiscalización debe ser consciente de los riesgos que ponen en peligro la conclusión de la misma en el momento fijado, y garantizar que el trabajo de auditoría es pertinente para sus objetivos y su alcance. El desarrollo del proceso de recogida de datos y del trabajo de análisis tiene que someterse a

control. El director de la fiscalización debe garantizar que los auditores están capacitados para mantener relaciones correctas y adecuadas con la(s) entidad(s) fiscalizada(s) y otros implicados.

### **Información sobre el avance e información sobre la fiscalización**

El director de la fiscalización deberá informar a la dirección de la ICEX sobre el avance de la misma, donde figuren recomendaciones acerca de acciones correctoras en caso necesario. El director también debe garantizar que los informes de fiscalización operativa cumplan las normas de información.

### **Programa de revisión de la gestión de calidad – revisiones externas e internas**

Un programa de revisión de la gestión de calidad consiste en una serie de revisiones externas e internas sobre las actividades efectuadas por la ICEX: evalúa la calidad general del trabajo que se ha llevado a cabo, y abarca diversos temas y perspectivas. Por consiguiente, el programa tiene que ser flexible. Los resultados del programa deberán comunicarse a la dirección de la ICEX como mínimo una vez al año (cuando exista un elevado número de fiscalizaciones operativas). Una revisión de la gestión de calidad puede examinar la fidelidad con que se pongan en práctica las políticas y los procedimientos, e identificar áreas donde exista la oportunidad de efectuar mejoras en estos procedimientos y políticas, o evaluar la calidad del trabajo realizado para cumplir los objetivos especificados o satisfacer las perspectivas de los implicados. Las revisiones de la gestión de calidad tratarán normalmente, tanto de la fidelidad a los procesos especificados, como de la calidad del trabajo realizado. El informe sobre el programa de revisión de la gestión de calidad deberá resumir los resultados de todas las revisiones, incluyendo las tareas seleccionadas (cantidad y tipo), los resultados y las posibles recomendaciones.

### **Gestión de calidad y desarrollo de la calidad**

Es importante que todas las actividades de gestión y control de calidad tengan un alto grado de legitimación entre los auditores, y que los procedimientos y sistemas no sean demasiado complicados. Además de las actividades de gestión y control de la calidad, quizás la manera más eficaz de promover la calidad en el trabajo de auditoría consiste en seleccionar personal competente y crear condiciones de trabajo que (i) estimulen el desarrollo de la calidad, (ii) mejoren la apertura y la delegación dentro de la organización, y (iii) alienten el sentido de responsabilidad propio de los auditores. En una actividad basada en la información y de carácter profesional como la fiscalización operativa, suele ser más importante apoyar a los



equipos de fiscalización en su trabajo, en vez de supervisarlos en el sentido tradicional del término.

## **Fiscalización operativa y tecnología de la información**

### **Introducción**

La tecnología de la información (TI) está siendo utilizada cada vez más en la planificación, la ejecución y el control de programas dentro del sector público. Compartir o integrar información entre organismos plantea temas tales como el riesgo de infracciones de la seguridad y el manejo no autorizado de información. Los auditores no sólo deben conocer los usos de la TI sino también desarrollar estrategias y técnicas que aseguren a los interesados la rentabilidad del uso de la TI, la seguridad de los sistemas, la existencia de los adecuados controles del proceso, y la integridad y exactitud de los outputs. Con anterioridad era frecuente que la fiscalización operativa se centrara en cuestiones tales como la planificación, el desarrollo y el mantenimiento de sistemas individuales de TI. En la actualidad la perspectiva es más amplia. Los sistemas de TI se consideran primordialmente como componentes importantes en todos los programas de la Administración (gobierno electrónico). El cambio de perspectivas tiene consecuencias para la fiscalización operativa en el área de la tecnología de la información.

El valor de los buenos sistemas de TI consiste en que pueden mejorar la economía, la eficiencia y la eficacia de los programas existentes y contribuir a la mejora de los servicios públicos. Los sistemas de TI podrán constituir un mecanismo eficiente y eficaz de realización de programas. Disponen del potencial necesario para prestar los servicios actuales a un precio más reducido, y proporcionan una gama de servicios adicionales, entre los que se incluyen la información sobre el rendimiento de los programas, con una eficiencia, una seguridad y una capacidad de control mayores que las existentes en los sistemas manuales. Sin embargo, los sistemas de TI también pueden provocar importantes errores sistémicos, con un impacto sobre el rendimiento del organismo público mucho mayor del que se daría en los sistemas manuales.

Este apéndice pone de relieve diversas consideraciones importantes para la operativa en un entorno de TI, y no se propone sustituir las directrices detalladas que las ICEX necesiten crear para evaluar el entorno de TI de las entidades fiscalizadas.

El enfoque de la fiscalización operativa en un entorno de TI deberá abarcar los siguientes procesos interrelacionados:

- Comprender los sistemas de TI de las entidades fiscalizadas y determinar su importancia para el objetivo de la fiscalización operativa,
- Identificar el grado de fiscalización de los sistemas de TI requerido para

lograr el objetivo de la fiscalización operativa (p. ej. fiscalización de los procesos de inversión en TI y sus vinculaciones con las estrategias empresariales, fiscalización del desarrollo de sistemas; auditoría de los controles del entorno y de las aplicaciones) y emplear auditores especializados en sistemas de información/TI para llevar a cabo la tarea; y

- desarrollar y utilizar, en su caso, técnicas de auditoría asistida por ordenador para facilitar la fiscalización.

Una fiscalización operativa en un entorno de TI deberá:

- Evaluar si los sistemas de TI mejoran la economía, la eficiencia y la eficacia de los objetivos del programa y de su dirección, sobre todo en relación con la planificación, la ejecución, el control y la retroalimentación referentes a los programas
- Determinar si los resultados del sistema cumplen los parámetros establecidos de realización de calidad, servicio y coste;
- Identificar las deficiencias en los sistemas de información y los controles de IT, y las consecuencias resultantes sobre la eficiencia, economía y eficacia de los resultados;
- Comparar las prácticas de desarrollo y mantenimiento de los sistemas de TI de la entidad fiscalizada con las principales prácticas y normas;
- Comparar la planificación estratégica de TI, la gestión de riesgos y las prácticas de gestión de proyectos de la entidad fiscalizada con las principales prácticas y normas, incluidas las prácticas de buen gobierno empresarial.

#### *Un modelo de alto nivel para fiscalizar la utilización de TI*

Al fiscalizar la utilización de TI en programas empresariales, el auditor necesita centrarse en determinados aspectos. En sentido amplio, es posible identificar los siguientes componentes en un modelo de alto nivel para fiscalizar cuestiones de TI:

- Los requisitos de la Administración y otras exigencias referentes a la utilización de TI en los servicios de la Administración pública.
- Las estrategias de mejora de actividades y de procesos de decisión basados en TI por parte de la Administración y referentes a proyectos de inversión en mejora de actividades de la Administración tomando como base la TI (ejecución de la TI).
- Proyectos de desarrollo de la Administración, ejecución y mantenimiento de actividades/programas basados en TI, sistemas de TI e infraestructura de TI, incluidos aspectos de seguridad, honradez, control, etc.

- Utilización de los sistemas de TI por parte de los entes sujetos a fiscalización, incluidos los aspectos de capacidad de uso y la interacción entre usuarios y sistemas de TI.
- La eficacia a largo plazo de los sistemas de TI y el apoyo de la TI a los programas empresariales (rentabilidad de la utilización de TI).
- El apoyo de diferentes protagonistas en cuestiones relacionadas con la TI y entregadas a organismos de la Administración pública, incluidos temas como por ejemplo normas de TI, tecnología de la TI, etc.
- Los principales protagonistas que influyen sobre la Administración y sus organismos en cuestiones relacionadas con la TI, por ejemplo tendencia de la TI, conocimientos sobre TI, etc.

#### *Aspectos del rendimiento de la fiscalización en un entorno de TI*

En muchos casos el tema más importante de la fiscalización consiste en determinar si el sistema de TI ha mejorado la eficiencia con la que la entidad fiscalizada gestiona sus programas, y si el sistema de TI tiene consecuencias beneficiosas para los implicados.

También puede esperarse que el auditor evalúe si los sistemas de TI han facilitado una gestión mejorada del programa. Éstas son algunas de las áreas que hay que tomar en consideración:

- La vinculación del proceso de inversión en TI –especialmente el sistema de innovación de la entidad fiscalizada para crear, procesar y decidir acerca de las propuestas de inversión en TI- con los procesos de estrategia empresarial, dirección y planificación;
- La TI debe apoyar los objetivos y la estrategia empresarial de la entidad fiscalizada y, por consiguiente, es parte integrante de sus operaciones;
- Las actividades de TI exigen personal de alta cualificación;
- La contribución de la TI a las actividades se mide en términos de eficiencia operativa;
- Es posible que las ventajas de la TI no se consigan sin la realización de los cambios adecuados; y
- Quizás resulten más difíciles de aplicar las mediciones habituales de la rentabilidad.

Además de evaluar si los sistemas de TI son rentables, también cabe esperar que el auditor mida si el entorno de TI ha contribuido a la transparencia, la rendición de cuentas y un adecuado buen gobierno.

La fiscalización también puede contener temas de TI más especializados, p. ej. desarrollo de sistemas de TI y su gestión operativa.

#### *Una fiscalización operativa que implique desarrollo de sistemas de TI*

Una fiscalización operativa que implique el desarrollo de sistemas de TI deberá determinar si la entidad fiscalizada

- Posee la adecuada aprobación ejecutiva para el desarrollo del sistema de TI, es decir, la dirección de la TI se ajusta al buen gobierno empresarial de la entidad fiscalizada;
- Tiene instalados los procesos apropiados de dirección de proyectos que sirvan para gestionar el proyecto;
- Ha cumplido los objetivos requeridos de tiempo, coste, funcionamiento de sistemas y rentabilidad;
- Emplea una metodología apropiada de desarrollo de sistemas; y
- Tiene instalados procesos, incluida la implicación de auditores internos, que garanticen que el nuevo sistema incluye todos los controles e itinerarios de auditoría que sean necesarios, y es probable que cumpla los requisitos de la entidad fiscalizada y los implicados en ésta.

#### *La fiscalización operativa con sistemas operativos de TI*

En la lista siguiente aparecen algunos de los aspectos más importantes que se espera que tome en consideración el auditor, y que deberán ser modificados en la forma requerida por la entidad específica que se fiscalice:

- la dirección estratégica y operativa de TI, incluida la seguridad de que la TI está incluida en el buen gobierno empresarial general de la entidad fiscalizada;
- la dirección de proyectos de TI, incluido el historial de la entidad fiscalizada en el cumplimiento de los plazos legislativos y de otras clases;
- las prácticas de dirección de riesgos en relación con la TI;
- diseño, desarrollo y controles de mantenimiento de los sistemas de TI;
- cumplimiento de las normas, incluidas las externas;
- controles de aplicación;
- controles de proceso, incluidos los itinerarios de fiscalización;

- acuerdos de continuidad empresarial;
- integridad de los datos, que incluye el muestreo de datos (posiblemente utilizando técnicas de auditoría asistidas por ordenador (CAAT));
- controles de acceso y seguridad física y lógica de redes y ordenadores, incluidos cortafuegos de Internet;
- controles para protegerse del software ilegal;
- dirección y medición del rendimiento; y
- otros asuntos que surjan durante la fiscalización.

Al efectuar la evaluación el auditor podrá:

- revisar archivos y otros documentos pertinentes para el desarrollo y el funcionamiento de los sistemas de TI;
- utilizar un paquete de software adecuado para probar los controles centrales y en red del sistema informático;
- probar una muestra de transacciones (incluido el uso de CAAT) para validar los sistemas y controles pertinentes; y
- entrevistar al Jefe de la Oficina de Control Interno y a los miembros clave del personal.

### *Planificación*

Como ocurre en toda fiscalización, es necesario planificar una operativa en un entorno de TI. El proceso de planificación debe integrar los objetivos de la fiscalización en los objetivos de la entidad fiscalizada referentes a la adopción/introducción de sistemas de TI, y deberá incluir aspectos de la fiscalización relacionados con la seguridad, los controles y la rentabilidad. La fase de planificación también tiene que identificar los sistemas de TI, sus funciones en los programas, los sistemas informáticos y los paquetes de software utilizados por la entidad fiscalizada. Durante esta fase los auditores también necesitan identificar los principales riesgos potenciales de los sistemas de TI.

La fiscalización operativa en un entorno de TI requiere competencias especializadas, y hay que dedicar a esta tarea personal formado de manera específica en competencias de TI, sistemas de información, auditoría y contabilidad. Quizás sean necesarios los servicios de consultores externos para las áreas técnicas más especializadas. La ICEX también necesita tomar en consideración la adquisición de las herramientas apropiadas de hardware y software. El personal de la ICEX requerirá una amplia formación para mantenerse al día de los avances tecnológicos y de las técnicas de fiscalización de la TI.

### *Técnicas de Auditoría Asistidas por Ordenador*

Los auditores están utilizando cada vez más las Técnicas de Auditoría Asistida por Ordenador (CAAT). Estas técnicas utilizan programas de software adaptados específicamente para ayudar en la ejecución de la fiscalización. Pueden utilizarse para el muestreo de datos de transacciones del sistema y para probar el sistema en conjunto. Las herramientas de CAAT pueden desarrollarse para:

- acceder y extraer información de las bases de datos de la entidad fiscalizada;
- totalizar, resumir, clasificar, comparar y seleccionar a partir de grandes volúmenes de datos de conformidad con criterios específicos;
- tabular, comprobar y realizar cálculos sobre los datos;
- llevar a cabo muestreos, procesos estadísticos y análisis;
- facilitar informes diseñados para satisfacer determinadas necesidades de fiscalización;
- facilitar la planificación y el control de la fiscalización, p. ej. documentos de trabajo de auditoría electrónica que apoyen una indexación, una revisión y una información eficaces;
- realizar encuestas a través de cuestionarios por Internet;
- incrementar el análisis de las pruebas y los resultados de la fiscalización.

Las CAAT pueden utilizarse para recoger datos, validar los procesos del programa o analizar los datos. Los auditores deberán desarrollar estas técnicas y formar al personal de la entidad fiscalizada. Estas herramientas automatizadas de fiscalización deben desarrollarse/modificarse teniendo presente el entorno de TI en la entidad fiscalizada y los objetivos de la fiscalización. Las CAAT también pueden utilizarse en las fiscalizaciones operativas tanto en entornos de TI como fuera de ellos.

### *Información*

El informe de fiscalización operativa debe elaborarse con el propósito de reducir al mínimo el uso de terminología técnica para que la TI sea fácil de entender por la dirección, los miembros del poder legislativo y el público en general. Cuando el uso de términos técnicos sea inevitable, deberán explicarse. Los informes de fiscalización deberán publicarse en los sitios web de la ICEX, para que los informes tengan una amplia distribución.

## **Fiscalizaciones operativas con una perspectiva ecológica**

### **1. Introducción**

A lo largo de los últimos 20 años la conciencia general acerca de los temas ecológicos ha crecido rápidamente, y se ha otorgado un relieve especial a materias como la disminución de la capa de ozono, la destrucción de los bosques tropicales y el calentamiento global. El conocimiento y la experiencia cada vez mayores que se han adquirido acerca de los asuntos medioambientales durante este período han llevado a replantear la función y las responsabilidades de las Administraciones públicas (nacionales, autonómicas y locales, y sus organismos vinculados) y las empresas. Éstos son algunos de los cambios decisivos que se han producido:

- El incremento de las reglamentaciones ecológicas por parte de las autoridades estatales o locales.
- El coste creciente de la protección ecológica tanto en el sector privado como en el público. Han aumentado los recursos que gastan ambos sectores en el control de la contaminación, y las entidades empresariales y públicas están buscando la manera más rentable de afrontar estas cuestiones.
- La conciencia ecológica de las entidades financieras, autonómicas, nacionales e internacionales. La presión y los controles a que están sometidas estas entidades impulsan a Administraciones y empresas a prestar una atención más profunda a los temas ecológicos.
- Después de la Conferencia sobre el Medio Ambiente celebrada por las Naciones Unidas en Río de Janeiro, los gobiernos y las empresas de todo el mundo han mostrado mayor preocupación por el desarrollo sostenible.

El creciente interés en que las organizaciones que dañan el medio ambiente tengan que rendir cuentas de sus actos ha llevado a exigir que se informe acerca de las consecuencias de los mismos. A su vez, han crecido las expectativas de que las declaraciones efectuadas en estos informes ecológicos estén obligadas a someterse a una fiscalización independiente.

El propósito de la guía es proporcionar a las ICEX una base de comprensión de la naturaleza de dicha fiscalización, tal como se ha desarrollado hasta ahora en el ámbito de la Administración pública. Esta base aspira a constituir un punto de partida a partir del cual crear un enfoque que permita el cumplimiento satisfactorio de las obligaciones de auditoría ecológica en el contexto del ámbito de actuación correspondiente a cada ICEX.



El término “fiscalización ecológica” es una etiqueta cómoda que suele utilizarse para describir multitud de actividades –por ejemplo, auditorías de dirección, certificación de productos, medidas de control de la Administración y muchas otras– que tienen escasa o ninguna relación con una fiscalización externa. A menudo las ICEX también llevan a cabo actividades que, por definición, no son auditorías, pero contribuyen a una mejor Administración pública. En este apéndice el término “fiscalización ecológica” se emplea exclusivamente en el contexto de la fiscalización externa independiente.

La fiscalización ecológica, en principio, no es diferente de otros tipos de fiscalización efectuadas por las ICEX. En este contexto la fiscalización puede dedicarse, por ejemplo, a establecer cuáles son los activos y pasivos ecológicos, el cumplimiento de la legislación y los convenios -nacionales e internacionales- y las medidas instituidas por la entidad fiscalizada para promover la economía, la eficiencia y la eficacia. Por consiguiente, a veces resulta más fácil referirse a la fiscalización operativa con una perspectiva ecológica.

## **2. Aplicación del Código de Ética y las Normas de fiscalización de la INTOSAI**

### **2.1. El postulado básico de pertinencia y sus consecuencias para la fiscalización operativa con una perspectiva ecológica**

Cada ICEX tiene que implantar una política que garantice que las fiscalizaciones ecológicas sean de alta calidad. La ICEX debe reconocer la naturaleza global de los asuntos ecológicos y promover fiscalizaciones operativas con una perspectiva ecológica.

Los programas o entidades de la Administración que ejercen un impacto sobre el medio ambiente pueden clasificarse en los tres grupos siguientes:

- Programas y entidades cuyas actividades afectan directa o indirecta al medio ambiente.
- Programas o entidades cuyas actividades pueden afectar directa o indirectamente la formulación de políticas y reglamentaciones ecológicas, en el ámbito internacional, nacional, autonómico o local.
- Programas o entidades cuyas tareas implican la capacidad de supervisar y controlar las actividades medioambientales de otras.

La Administración es la responsable de determinar qué información necesita para comprobar que está cumpliendo sus objetivos ecológicos. Además, las autoridades ejecutivas (los organismos de la Administración) y sus directivos son directamente responsables de la corrección y suficiencia de la información sobre el impacto de la entidad sobre el medio ambiente, ya sea en lo relacionado con el rendimiento

financiero, los activos o pasivos, el cumplimiento de la legislación u otras disposiciones relacionadas con su rendimiento.

Sin embargo, es probable que surjan en la práctica situaciones donde no exista la legislación pertinente que ordene la divulgación de la información ecológica pertinente, o en las que no se comunique tal información por algún otro motivo. En ese caso la ICEX deberá informar de esta carencia, y también puede tomar en consideración los posibles efectos que tenga sobre su informe de fiscalización.

El ámbito completo de la fiscalización del sector público, auditoría financiera, fiscalización de cumplimiento y fiscalización operativa, se aplica asimismo a la fiscalización ecológica. La fiscalización operativa de las actividades ecológicas puede evaluar, por ejemplo:

- si los programas ecológicos están adecuadamente preparados,
- si las políticas y los programas ecológicos se llevan a cabo de un modo económico, eficiente y eficaz,
- si los programas ecológicos se controlan y evalúan de forma
- apropiada,
- si los programas ecológicos son eficaces.

La fiscalización ecológica añade un desafío especial a las funciones en expansión de los auditores y a la responsabilidad de éstos de mejorar y desarrollar nuevas técnicas y metodologías para verificar si la entidad fiscalizada está utilizando medidas de eficiencia razonables y válidas.

## **2.2.- Las normas generales de la fiscalización ecológica y sus consecuencias**

El auditor y la ICEX deben ser, y debe considerarse que son, objetivos en la realización de fiscalizaciones ecológicas. El auditor y la ICEX deben poseer asimismo la competencia requerida. Cuanto más amplio es el mandato de la ICEX y cuanto más discrecional es su naturaleza, más compleja será la tarea de garantizar la calidad de la gestión en todo el mandato. Esto se aplica directamente a la fiscalización ecológica y a menudo puede conseguirse mediante el empleo de equipos u obteniendo la colaboración especial de expertos en ese campo. Si la ICEX utiliza expertos medioambientales externos, debe asegurarse de la competencia de éstos.

Las ICEX y sus auditores y otras personas que lleven a cabo fiscalizaciones ecológicas deben demostrar un adecuado conocimiento, tanto de las cuestiones medioambientales, como de la fiscalización operativa.

### **2.3.- Normas de trabajo de campo y de información**

El auditor debe planificar la fiscalización de modo que garantice conseguir una de alta calidad, y recoger información acerca del programa o de la entidad fiscalizada. En su caso, esto debe incluir asimismo información ecológica pertinente, por ejemplo:

- Leyes y normas jurídicas pertinentes
- Objetivos fijados por el Parlamento o por la Administración
- Las políticas, los objetivos y las prácticas establecidos por las entidades que van a fiscalizarse
- La existencia de activos y pasivos ecológicos, y los cambios que puedan haber ocurrido en ellos durante el período sometido a revisión.

El objetivo y el alcance de la fiscalización ecológica deben definirse con claridad. Las necesidades específicas de la misma pueden exigir procedimientos adicionales para que puedan llevarse a cabo.

Quizás resulte aconsejable acudir a especialistas de la ICEX para revisar la planificación y el trabajo de campo desde una perspectiva ecológica.

### **3.- Desarrollo de métodos y prácticas**

Una ICEX puede realizar fiscalizaciones ecológicas en virtud de su mandato de llevar a cabo fiscalizaciones de regularidad u operativas. En las fiscalizaciones operativas existen como mínimo cinco tipos distintos de centros de atención ecológica:

- Fiscalizaciones del control por parte de la Administración del cumplimiento de las leyes ecológicas,
- Fiscalizaciones operativas de los programas ecológicos de la Administración,
- Fiscalizaciones sobre el impacto ecológico de otros programas de la Administración,
- Fiscalizaciones de los sistemas de gestión del medio ambiente, y
- Evaluaciones de los proyectos de políticas y programas ecológicos.

Como la ICEX no puede fiscalizar todos los programas o entidades implicados en

esta cuestión, necesitará diseñar cuidadosamente una metodología que le permita extraer conclusiones fundamentadas sobre la forma en que una función o una actividad determinada se ejecuta en el país. Algunas de las herramientas que pueden emplearse son las visitas de campo, los cuestionarios y el muestreo estadístico.

### **3.1.- Fiscalización del control por parte de la Administración pública**

En muchos países/regiones existe un ministerio/consejería o departamento del medio ambiente (u otro órgano del poder ejecutivo) que se encarga de garantizar que las entidades públicas y/o privadas cumplen correctamente las leyes y los objetivos ecológicos. Estas leyes pueden encargar al ministerio/consejería de medio ambiente actividades de este tipo:

- Expedir autorizaciones que limiten la cantidad o la concentración de los vertidos contaminantes,
- Controlar el cumplimiento de esas autorizaciones,
- Controlar la situación del medio ambiente con objeto de identificar otras posibles infracciones de la normativa vigente,
- Colaborar en la interpretación de la normativa, y proporcionar otras ayudas a las entidades para colaborar en su labor de cumplimiento, y
- Exigir la aplicación de las normas cuando se produzcan infracciones.

En algunos casos la Administración federal (nacional), estatal o de otros niveles puede delegar estas responsabilidades reguladoras del medio ambiente. Además, otros tipos de departamentos o ministerios/consejerías -por ejemplo el ministerio/consejería de transportes o el de agricultura- pueden ejercer asimismo determinadas responsabilidades reguladoras del medio ambiente. A menudo se encarga a la ICEX que examine en qué medida estos otros ministerios/consejerías ejercen sus responsabilidades ecológicas.

Los datos necesarios para apoyar los resultados y las conclusiones quizás estén centralizados y pueda disponerse de ellos con facilidad. Lo más habitual, sin embargo, es que haya que recoger información importante en diversos lugares y en numerosas entidades, tanto públicas como no gubernamentales. Una ICEX debe ser consciente de que en muchos países se ha demostrado que los datos de cumplimiento de la normativa sobre medio ambiente son particularmente susceptibles a los errores. La inexistencia de datos ecológicos fiables puede convertirse en sí misma en un mensaje central del informe de la ICEX.

### 3.2.- Fiscalización operativa

Una Administración puede estar facultada por la legislación para llevar a cabo (o financiar a otras entidades para que lleven a cabo) diversos programas o actividades con objeto de proteger o mejorar el medio ambiente. Dicho programa o actividad:

- Puede ser responsabilidad de un ministerio/consejería, un departamento o uno o varios organismos de la Administración con un interés particular en el medio ambiente, o
- Puede ser responsabilidad, por ejemplo, de un departamento o un organismo de la Administración para la agricultura, a través de un programa de asistencia a los agricultores para que adopten prácticas que reduzcan al mínimo la contaminación.

Para una ICEX puede resultar útil identificar los acuerdos internacionales en materia ecológica que hayan sido aprobados por el gobierno y, a continuación, identificar qué programas se han establecido para ponerlos en práctica. Hay que tener cuidado en la selección y la configuración de la fiscalización de un programa ecológico de la Administración. Una ICEX, también puede considerar la posibilidad de centrar la atención en un único instrumento político principal, o en muchos instrumentos políticos diferentes. Al seleccionar una fiscalización operativa, la ICEX. tiene que prestar una atención particular a la disponibilidad de datos suficientes, pertinentes y fiables. Al planificar la fiscalización, la ICEX deberá tomar en consideración los riesgos y la importancia del programa o actividad de la Administración, teniendo en cuenta los recursos implicados, la importancia del problema ecológico que va a tratarse, y la magnitud del resultado al que se aspira. Los auditores deben estudiar también si existen indicios de problemas de eficiencia y eficacia en el área que vaya a estudiarse.

Al considerar el ámbito y la metodología de fiscalización habrá que referirse a la disponibilidad de criterios de auditoría, sobre todo cuando el programa no está sujeto a requisitos legales. La ICEX puede identificar maneras de comparar las actividades del programa con la mejor práctica de gestión, o con las prácticas utilizadas en programas ecológicos similares en el mismo país o en otros lugares. La ICEX también puede informar sobre los logros del programa a lo largo del tiempo, en comparación con los objetivos propios del programa, o los objetivos establecidos por expertos.

El auditor debe tener presente que los programas ecológicos pueden pretender impactos que:

- sean, cada uno de ellos, de pequeñas dimensiones, pero que en conjunto influyan a gran escala,
- tarden mucho tiempo en manifestar efectos apreciables, y

- se vean afectados por factores externos importantes (condiciones meteorológicas, etc.)

### **3.3.- Fiscalización del impacto ecológico de otros programas de la Administración**

Además de los programas cuyo fin principal sea proteger o mejorar el medio ambiente, todas las actividades afectan de un modo u otro al medio ambiente a través de su utilización de recursos o de las consecuencias de sus restantes actividades. Algunos programas de la Administración producen impactos significativos, que pueden ser positivos o negativos, voluntarios o involuntarios.

Los impactos ecológicos de las actividades pueden destacarse como parte de una fiscalización operativa de amplio espectro –sobre la economía, la eficiencia y la eficacia de una actividad de la Administración- o mediante un estudio de ámbito reducido que se centre exclusivamente en los impactos ecológicos.

La ICEX puede revisar la adecuación de:

- La descripción del programa o actividad, su entorno y las condiciones de la base de referencia,
- La integridad de la gama de impactos clave que se hayan identificado,
- Los datos utilizados para evaluar la probabilidad de los impactos y su escala prevista, y
- Las propuestas de medidas para contrarrestar los impactos negativos.

La ICEX quizás desee comprobar, por sí misma, qué impactos puede tener sobre el medio ambiente una actividad de la Administración, su dimensión probable, y los valores que puedan asignarse a sus costes y beneficios.

Los debates con expertos y la búsqueda de bibliografía permiten identificar las metodologías de evaluación que se emplean habitualmente. Puede resultar útil identificar y solicitar opiniones a los interesados decisivos (p. ej. residentes en el área afectada por la actividad, grupos claves de intereses ecológicos, y las organizaciones no gubernamentales existentes en ese ámbito) y a académicos especializados en las pertinentes metodologías de evaluación.

Desde el primer momento, la Administración puede identificar medidas que contrarresten o reduzcan los impactos ecológicos. La fiscalización de la ICEX puede referirse a si estas medidas

- Han sido establecidas y se ajustan a las mejores prácticas o a la mejor información o tecnología disponible, y no implican un coste excesivo, y

- Han tenido el efecto preventivo que se deseaba y, en caso contrario, qué acciones ha adoptado la Administración.

En algunos casos quizás sea necesario que

la medida correctora sea adecuada para impedir o afrontar hechos de escaso riesgo pero con un impacto importante, por ejemplo la liberación involuntaria de sustancias radioactivas. Los procedimientos para casos de accidente o de incidente quizás tengan que utilizarse pocas veces, pero es necesario que estén operativos en caso de necesidad. Cuando dichos procedimientos son importantes, una fiscalización puede revisar:

- los procedimientos,
- la formación del personal que intervenga,
- la frecuencia de comprobación de los procedimientos, y si están actualizados los necesarios acuerdos con terceros (proveedores, servicios de urgencias, etc.).

### **3.4.- Fiscalización de los sistemas de gestión ecológica**

Las organizaciones introducen sistemas de gestión ecológica para garantizar el establecimiento sistemático de políticas de mejora continuada del rendimiento ecológico, y el logro eficaz de los objetivos políticos. Al considerar la conveniencia de realizar o no una fiscalización de los sistemas de gestión ecológica, la ICEX debe identificar la política de la Administración en relación con el establecimiento de dichos sistemas. La ICEX puede fiscalizar sistemas completos de gestión ecológica para ministerios/consejerías específicos del Gobierno. De forma alternativa, la fiscalización puede centrarse en uno o varios elementos pertenecientes a distintos ministerios/consejerías, organismos u otras organizaciones dentro del ámbito de actuación de la ICEX. Este último enfoque es útil para afrontar asuntos a pequeña escala donde exista, sin embargo, la posibilidad de efectuar mejoras significativas en toda la Administración.

Una ICEX puede tomar en consideración la posibilidad de fiscalizar e informar acerca del cumplimiento real de los objetivos fijados por la Administración. En dicha fiscalización, la ICEX podría investigar la forma en que actúa la Administración en comparación con las prácticas empleadas en otros lugares, y con los compromisos y prácticas que ha contraído el gobierno mediante acuerdos nacionales o internacionales. Una ICEX también puede analizar si el control de la Administración sobre los sistemas de gestión de los ministerios/consejerías de medio ambiente y los informes de cumplimiento de las disposiciones ecológicas les permite rendir cuentas de modo suficiente ante el poder legislativo y el público en general acerca del cumplimiento de los objetivos claves de su actividad. La ICEX podría realizar

una fiscalización que identifique el nivel de consecución de resultados y los motivos que explican la no consecución de los objetivos.

### **3.5.- Evaluación de las políticas y los programas propuestos**

Es posible que se solicite a algunas ICEX que expongan análisis o informen sobre propuestas de políticas o programas ante el poder legislativo de sus países/regiones/comunidades autónomas. Puede ocurrir tal cosa, por ejemplo, cuando un poder legislativo nacional/regional/autonómico abandona el interrogante “¿El programa está actuando correctamente de conformidad con sus requisitos oficiales?” y pasa a una pregunta más básica: “¿Los requisitos oficiales de fondo necesitan modificarse para que sean más rentables o para mejorarlos en otros aspectos?” En estas circunstancias el poder legislativo puede solicitar a la ICEX que analice propuestas alternativas.

Por lo general, este trabajo supone desafíos y riesgos. En particular, los análisis de las propuestas de políticas o programas exigen a veces competencias especiales (personal con una formación especial, consultores, equipos de expertos, etc.) Incluso con estas competencias añadidas, la naturaleza de estos análisis plantea riesgos para la ICEX, sobre todo si se llega a pensar que está tomando partido en los debates sobre materias políticas. La ICEX puede optar por las siguientes alternativas para reducir al mínimo dichos riesgos:

- Proporcionar información sobre hechos, y no efectuar juicios.
- Llegar a un consenso entre los expertos.
- Evaluar y comentar los análisis realizados por otras organizaciones.
- Declinar la solicitud de intervención.

### **4.- Establecimiento de criterios de fiscalización**

Una preocupación de las ICEX en la realización de fiscalizaciones ecológicas consiste en determinar los criterios con respecto a los cuales se evaluarán las entidades o el programa fiscalizados. Es importante garantizar que los criterios elegidos –si se utilizan- sean de general aceptación como pertinentes, completos y comprensibles.

Una fiscalización operativa quizás tenga que basarse en criterios, en un sentido formal, que pueden tener un doble origen: “normativo” (basados en leyes, políticas y metas documentadas, normas de general aceptación, etc.) y “no normativo” (bibliografía académica, expertos, indicadores o medidas que utilizan entidades semejantes u otras entidades dedicadas a actividades similares, etc.).



El riesgo especial que afronta una ICEX al realizar una fiscalización ecológica es que los criterios que haya utilizado sean inaplicables, inadecuados o sesgados. El máximo riesgo para la ICEX procederá de la utilización de criterios con orígenes no normativos. Por otra parte, estas fuentes a menudo son necesarias y fructíferas cuando se requiere un análisis más profundo o más amplio. La prueba definitiva de los criterios elegidos es que (al igual que ocurre con todos los criterios de fiscalización) sean objetivos y no subjetivos. Los criterios también tienen que garantizar la integridad de los indicadores empleados (y los indicadores de gestión tienen que ser pertinentes, comprensibles y fiables).