



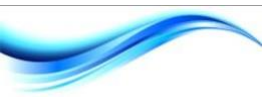
Serie OPINIONES FIASEP

Nº 9/2021

**“Aproximación conceptual y
metodológica a la auditoría operativa
desde el ámbito internacional”**

Carlos Miguel Gómez Márquez

Vicepresidente de Promoción y Relaciones de la Academia
Mexicana de Auditoría al Desempeño



**ARTÍCULO DE INVESTIGACIÓN:
APROXIMACIÓN CONCEPTUAL Y METODOLÓGICA A LA AUDITORÍA OPERATIVA
DESDE EL ÁMBITO INTERNACIONAL**

Elaborado por: Carlos Miguel Gómez Márquez



Índice

Apartado		Páginas
1.	Objetivo de la investigación	3
2.	Alcance de la investigación	3
3.	Justificación de la investigación	3
4.	Introducción a la auditoría operativa	4
5.	Aproximación conceptual y metodológica de la auditoría operativa desde el ámbito internacional	6
5.1.	Aproximación conceptual de la auditoría operativa desde el ámbito internacional	7
5.2.	Aproximación metodológica de la auditoría operativa desde el ámbito internacional	10
6.	Conclusión	12
7.	BIBLIOGRAFÍA	13



APROXIMACIÓN CONCEPTUAL Y METODOLÓGICA A LA AUDITORÍA OPERATIVA DESDE EL ÁMBITO INTERNACIONAL

1. Objetivo de la investigación

Realizar un estudio exploratorio sobre los diferentes conceptos con los que se hace referencia a la auditoría operativa en los países de habla española, portuguesa e inglesa seleccionados, a fin de comparar sus similitudes y diferencias, así como identificar las distintas metodologías internacionales que han sido desarrolladas para llevar a cabo este tipo de auditoría. Lo anterior, con la finalidad de contar con un primer mapeo sobre la práctica de auditorías operativas en el ámbito internacional, que permita sentar las bases para la identificación y la adopción de las mejores prácticas en la materia.

2. Alcance de la investigación


En este documento se analizan los conceptos de auditoría operativa desarrollados por las 6 Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS)^{1/} de España, México, Argentina, Brasil, Estados Unidos e Inglaterra, países de habla española, portuguesa e inglesa, respectivamente, los cuales pertenecen a la región de América y Europa.

Asimismo, se revisan las metodologías que han sido formuladas para la práctica de auditorías operativas, por parte de los organismos internacionales siguientes: a) la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), b) el Tribunal de Cuentas Europeo (TCE) y c) la Corporación Research and Development (RAND).

3. Justificación de la investigación

En 2002, el Dr. Michael Barzelay, académico de la London School of Economics and Political Sciences, publicó el estudio “Auditoría de Rendimiento: Estrategias en las Naciones de la OCDE”, en el que plantea que el surgimiento del concepto de “auditoría de rendimiento”, como una nueva categoría dentro del léxico de la administración pública, indica que está en curso un

^{1/} Las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) son los órganos de control externo nacionales responsables de revisar y evaluar la gestión financiera y el desempeño de las instituciones públicas y los programas gubernamentales, mediante la práctica de auditorías.



proceso de demarcación de un nuevo ámbito de actividad para las organizaciones responsables de la auditoría, la evaluación y la reforma administrativa, razón por la cual su estudio se enfocó en analizar cuán uniformes o variadas eran las concepciones y las estrategias que estas organizaciones, pertenecientes a los países de la OCDE, tenían sobre la auditoría operativa (Barzelay, M., 2002).

Por otra parte, en 2017, la Organización de Entidades Fiscalizadoras Superiores de Europa (EUROSAI), presentó el documento “Literature on performance auditing and Supreme Audit Institutions”, el cual consiste en un listado que incluye más de 400 artículos científicos y tesis sobre auditorías de desempeño y EFS, cuya compilación fue encabezada por el Dr. Vidal Put, Director de Auditoría de Desempeño del Tribunal de Cuentas de Bélgica (EUROSAI, 2017).

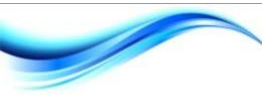
Si bien en el ámbito internacional se han realizado esfuerzos para: a) reflexionar sobre cómo se concibe a la auditoría operativa en los países pertenecientes a la OCDE, así b) identificar y compilar literatura internacional relacionada con este tipo de auditoría; actualmente, no se cuenta con un estudio formal sobre el uso de este concepto en el ámbito internacional, ni sobre las metodologías elaboradas para estas auditorías.

Por ello, resulta necesario realizar un primer acercamiento sobre las diferencias y las similitudes presentadas en la diversidad de conceptos de “auditoría operativa” utilizados en el ámbito internacional, y sobre las diferentes metodologías desarrolladas para llevar a cabo este tipo de auditoría, lo que permitirá sentar las bases para identificar las mejores prácticas en la materia que podrían ser adoptadas por los organismos y las entidades de España que practican auditorías de desempeño, tales como: a) El Tribunal de Cuentas; b) los Órganos e Control Externo Autonómicos (OCEX); c) La Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), y d) Las intervenciones generales locales, entre otras instituciones.

4. Introducción a la auditoría operativa

La “auditoría” consiste en el proceso sistemático por el que, de manera objetiva, se obtiene y se evalúa evidencia para determinar si las acciones llevadas a cabo por los entes sujetos a revisión se realizaron de conformidad con la normativa establecida o con base en principios que aseguren una adecuada gestión pública (DOF, 2016).

De acuerdo con la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), actualmente, existen tres principales tipos de auditorías en el sector público: a) la



auditoría de cumplimiento, b) la auditoría financiera y c) la auditoría operativa (INTOSAI, 2013). A continuación, se describe cada uno de estos tipos de auditoría:

- a) **Auditoría de cumplimiento:** determina si un asunto en particular cumple con las regulaciones o autoridades identificadas como criterios. Las auditorías de cumplimiento se llevan a cabo para evaluar si las actividades, las operaciones financieras y la información cumplen, en todos los aspectos significantes, con las regulaciones o autoridades que rigen a la entidad auditada. Estas autoridades pueden incluir reglas, leyes y reglamentos, resoluciones presupuestarias, políticas, códigos establecidos, términos acordados o los principios generales que rigen una administración financiera sana del sector público y la conducta de los funcionarios públicos.
- b) **Auditoría financiera:** determina si la información financiera de una entidad se presenta en conformidad con el marco de referencia de emisión de información financiera y regulatorio aplicable. Esto se logra obteniendo evidencia de auditoría suficiente y apropiada que le permita al auditor expresar un dictamen acerca de si la información financiera está libre de representaciones erróneas de importancia relativa debido a fraude o error.
- c) **Auditoría operativa:** es una revisión independiente, objetiva y confiable sobre si las acciones, los sistemas, las operaciones, los programas, las actividades o las organizaciones del gobierno operan de acuerdo con los principios de economía, eficiencia y eficacia, y sobre si existen áreas de mejora (INTOSAI, 2013).

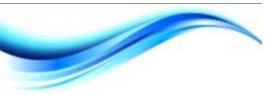
La auditoría operativa evalúa la actuación de una entidad a la luz de factores de desempeño que se consideran críticos para cumplir con su misión (AMDAD, 2003).

El Tribunal de Cuentas Europeo (TCE), señala que las principales diferencias de la auditoría operativa, respecto de la auditoría de cumplimiento y la financiera, son las siguientes:

DIFERENCIAS DE LA AUDITORÍA OPERATIVA, RESPECTO DE LA AUDITORÍA FINANCIERA Y LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO

Concepto:	Auditoría operativa:	Auditoría financiera y de cumplimiento:
Propósito	Evaluar si los recursos han sido utilizados con eficacia, eficiencia y economía.	Evaluar si los procedimientos y las operaciones financieras se han llevado a cabo de manera legal y regular, y si las cuentas son confiables.
Ámbito de aplicación	Políticas, programas, organizaciones, actividades y sistemas de gestión.	Procedimientos de control clave, operaciones financieras y contabilidad.





Base académica	Economía, Ciencias Políticas, Sociología, etc.	Contabilidad y Derecho.
----------------	--	-------------------------

FUENTE: Elaborado con base en Tribunal de Cuentas Europeo, **Manual de Auditoría de Gestión**, Luxemburgo, 2017.

Los principios que orientan a las auditorías operativas son la “eficacia”, la “eficiencia” y la “economía”, los cuales se describen a continuación:

PRINCIPIOS QUE ORIENTAN A LAS AUDITORÍAS OPERATIVAS

Principio	Aspecto a evaluar
Eficacia	Cumplimiento de los objetivos planteados y logro de los resultados previstos.
Eficiencia	Aprovechamiento de los insumos necesarios para la producción de bienes y la prestación de servicios de forma oportuna, en la cantidad adecuada y con la calidad requerida.
Economía	Costo de los recursos utilizados para la operación del programa.

FUENTE: Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, **ISSAI 300 Principios Fundamentales de la Auditoría de Desempeño**, 2013.

De esta forma, la auditoría operativa tiene por objeto evaluar la eficacia, la eficiencia y la economía de la actuación gubernamental. Asimismo, por medio de la práctica de este tipo de auditorías, las entidades fiscalizadoras contribuyen a mejorar tanto la operación y los resultados de los programas gubernamentales, como el uso de los recursos públicos.

5. Aproximación conceptual y metodológica a la auditoría operativa desde el ámbito internacional

La auditoría operativa tiene diversas denominaciones alrededor del mundo: “auditoría operativa” en España, “auditoría de desempeño” en México, “auditoría de gestión” en Argentina, “auditoría operacional” en Brasil, “performance audit” en Estados Unidos y “value for money study” en Inglaterra.

Asimismo, diferentes organismos internacionales han desarrollado metodologías para la práctica de auditorías operativas, entre los que se encuentran: la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), el Tribunal de Cuentas Europeo (TCE) y la Corporación Research and Development (RAND).

A continuación, se presentan cada uno de los conceptos y de las metodologías antes señaladas:

5.1. Aproximación conceptual a la auditoría operativa desde el ámbito internacional

a) La auditoría operativa en España

El Tribunal de Cuentas de España (TCU) señala que la “auditoría operativa” es aquella revisión cuya finalidad consiste en proporcionar una valoración, total o parcial, de las operaciones, los sistemas y los procedimientos de gestión de la entidad, el programa o la actividad fiscalizada, en cuanto a su racionalidad económico-financiera y su sometimiento a los principios de buena gestión.



TRIBUNAL DE CUENTAS

Esta valoración puede referirse a la adecuación de los sistemas y los procedimientos de gestión con respecto a los objetivos que se deben de cumplir (fiscalización de sistemas y procedimientos), o al grado de cumplimiento de los principios de economía, eficacia y eficiencia (fiscalización de economía, eficacia y eficiencia) (TCU, 2015).

a) La auditoría de desempeño en México

La Auditoría Superior de la Federación (ASF) define a la “auditoría de desempeño” como aquella revisión que se orienta a evaluar el grado de cumplimiento de los objetivos y las metas de los programas gubernamentales; si éstos fueron ejecutados con eficacia, eficiencia y economía, así como la verificación de su impacto (social y económico), y los correspondientes beneficios para la ciudadanía (ASF, 2019).



La auditoría de desempeño es una revisión sistemática, interdisciplinaria, organizada, objetiva, propositiva, independiente y comparativa del impacto social de la gestión pública, tanto de las actividades gubernamentales enfocadas en la ejecución de una política general, sectorial o regional, como de aquellas inherentes al funcionamiento de los entes públicos. Las auditorías de desempeño utilizan los métodos y los términos de las ciencias sociales para verificar y comparar lo propuesto por las políticas públicas contra lo logrado, y analizan las causas de las diferencias (Salcedo, R., 2012).

c) La auditoría de gestión en Argentina

La Auditoría General de la Nación (AGN) define a la “auditoría de gestión” como la evaluación de las acciones, los resultados y las operaciones relacionadas con los planes, los programas y los proyectos de una organización o entidad pública, a fin de informar sobre el logro de los objetivos previstos, la utilización de los recursos públicos en forma económica y eficiente, y la fidelidad con la que los responsables cumplen las normas jurídicas involucradas en cada caso (AGN, 1996).



De acuerdo con la AGN, el enfoque de la auditoría de gestión puede ser uno de los tres siguientes, o una combinación de los mismos: el enfoque orientado a procesos, el enfoque orientado a resultados y el enfoque orientado a problemas (AGN).

d) La auditoría operacional en Brasil

El Tribunal de Cuentas de la Unión (TCU) señala que la “auditoría operacional” es el examen independiente y objetivo de la economía, la eficiencia, la eficacia y la efectividad de las organizaciones, los programas y las actividades gubernamentales, con la finalidad de promover la mejora de la gestión pública.



A diferencia de las auditorías de regularidad, que adoptan estándares relativamente fijos, las auditorías operacionales poseen mayor flexibilidad en la selección de los temas, los objetos de auditoría, los métodos de trabajo y la forma de comunicar las conclusiones derivadas de las auditorías, lo anterior debido a la variedad y complejidad de las cuestiones tratadas. Asimismo, emplean una amplia selección de métodos de evaluación y de investigación de diferentes áreas del conocimiento, en especial de las ciencias sociales.

Las auditorías operacionales pueden examinar, en un mismo trabajo, una o más de las dimensiones de análisis siguientes: economía, eficiencia, eficacia y efectividad. Además de esas dimensiones, en estas auditorías se puede analizar: la calidad de los servicios, la generación de valor público y la equidad en la distribución de bienes y servicios, entre otros aspectos (TCU, 2011).

e) The performance audit en Estados Unidos

La General Accounting Office (GAO) define a la “performance audit” como la revisión que proporciona un análisis objetivo, hallazgos y conclusiones para ayudar a la administración gubernamental a mejorar el desempeño y las operaciones de los programas, reducir costos, facilitar la toma de decisiones, iniciar acciones correctivas y contribuir a la rendición de cuentas.



Además precisa que los objetivos de la auditoría de desempeño varían ampliamente e incluyen evaluaciones de la eficacia, la economía y la eficiencia de los programas; el control interno; “compliance”, así como análisis prospectivos (GAO, 2018).

f) The value for money study en Inglaterra

La National Audit Office (NAO) señala que el “value for money study” se enfoca en un área específica del gasto gubernamental y busca emitir un



pronunciamiento sobre si se ha logrado generar valor por dinero, al alcanzar los objetivos de las políticas instrumentadas. Para evaluar la relación calidad-precio del gasto gubernamental, entendida como el uso óptimo de los recursos para lograr los resultados esperados, la NAO utiliza tres criterios: la economía, la eficiencia y la eficacia.

Al respecto, la NAO tiene como objetivo estar a la vanguardia en la evaluación del desempeño de los servicios público y adoptar enfoques y técnicas innovadoras. Los métodos cuantitativos y cualitativos que comúnmente se utilizan en el “value for money study” incluyen: análisis financiero; análisis de la información de gestión; revisión documental; entrevistas al personal; revisión de literatura; encuestas a los usuarios de los servicios, y “benchmarking” con otras organizaciones u otros países (NAO, 2019).

g) Reflexión sobre las diversas concepciones de la auditoría operativa

Con base en las 6 definiciones antes expuestas, es posible afirmar que los elementos básicos e insustituibles de la auditoría operativa son la evaluación de: a) la eficacia, b) la eficiencia y c) la economía de las entidades y de las intervenciones gubernamentales fiscalizadas (ya sean programas, proyectos o políticas públicas).

No obstante, también existen aspectos adicionales que cada una de las distintas EFS revisadas consideran como parte esencial de la auditoría operativa, como es el análisis de: a) el impacto

social y económico; b) la racionalidad económico-financiera; c) la atención de los problemas públicos; d) el cumplimiento de la normativa; e) la calidad de los bienes y servicios; f) la equidad en la distribución de éstos, y g) los mecanismos de control interno. Cabe señalar que estos elementos particulares podrían ser incorporados por otras entidades y organismos fiscalizadores para complementar y profundizar su propio enfoque de auditoría.

Asimismo, es importante destacar que varias de las definiciones previamente presentadas enfatizan en el rigor metodológico de las auditorías operativas (el cual proviene de la metodología de la investigación de las ciencias sociales), y subrayan que este tipo de auditoría debe de adoptar enfoques y técnicas innovadoras.

De esta forma, es posible afirmar que la “auditoría operativa” no debe ser vista como un concepto fijo, sino flexible, ya que este tipo de auditoría es una disciplina que está en constante construcción en cada una de las EFS pertenecientes a los países de habla española, portuguesa e inglesa revisados, los cuales han buscado adoptar, adaptar o innovar en el campo de la auditoría operativa.

5.2. Aproximación metodológica a la auditoría operativa desde el ámbito internacional

a) Las normas profesionales para Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) 300 y 3000, de la INTOSAI

La ISSAI 300 “Principios Fundamentales de la Auditoría de Desempeño”, de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), establece una base común de conocimiento sobre la naturaleza de la auditoría de desempeño, incluyendo los principios que deben aplicarse para lograr un elevado desempeño profesional en las auditorías.



Por otra parte, la ISSAI 3000 “Normas y directrices para la auditoría del rendimiento basadas en las Normas de Auditoría y la experiencia práctica de la INTOSAI”, describe los principios de la auditoría de desempeño; ofrece normas y orientaciones prácticas para la realización eficiente y económica de este tipo de auditoría; provee de una base sólida para la correcta práctica de la auditoría de desempeño, y sirve como marco para el desarrollo de los métodos utilizados en esta auditoría y para la creación de capacidades profesionales en la materia.

b) El Manual de Auditoría de Gestión del Tribunal de Cuentas Europeo

El Manual de Auditoría de Gestión del Tribunal de Cuentas Europeo (TCE), tiene por objeto contribuir a la realización de auditorías de desempeño de alta calidad; fomentar la competencia profesional de los auditores en este ámbito, y explica, en términos generales, cómo debe llevarse a cabo la planificación y la ejecución de las auditorías de desempeño, así como la elaboración de los informes correspondientes.



c) The Performance Audit Handbook de la Corporación RAND

El Performance Audit Handbook de la Corporación Research and Development (RAND), tiene por objeto que los métodos de la investigación social puedan aplicarse en la práctica de auditorías de desempeño. Entre los métodos planteados por la Corporación RAND se encuentran los siguientes: a) Modelos lógicos; b) Benchmarking; c) Evaluación de impacto; d) Evaluación económica, y e) Entrevistas a “focus group”.



d) Reflexión sobre las metodologías internacionales en materia de auditoría operativa

Las metodologías antes descritas pueden servir de referencia a aquellas entidades u organismos fiscalizadores nacionales y sub-nacionales que estén interesados en implementar o perfeccionar su enfoque de auditoría operativa, bajo dos principales vertientes:

- ~ La mejora de los procesos de planeación y ejecución de las auditorías, con base en las buenas prácticas establecidas en la metodología de la INTOSAI y del Tribunal de Cuentas Europeo.
- ~ La adopción de métodos y técnicas de la investigación social que contribuyan a profundizar en el análisis de la eficacia, la economía y la eficiencia de las entidades y de las intervenciones gubernamentales fiscalizadas, con base en las mejores prácticas identificadas por la corporación RAND.

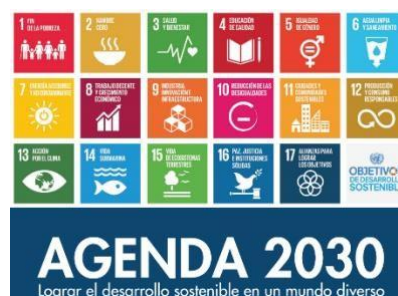
6. Conclusión

En este documento se realizó un primer mapeo relativo a: a) la concepción que existe de la auditoría operativa en las EFS pertenecientes a países de habla española, portuguesa e inglesa de la región de América y Europa, y b) las metodologías internacionales desarrolladas para este tipo de auditoría. Se espera que dicho mapeo sirva de base a las entidades y a los organismos fiscalizadores nacionales y sub-nacionales para la identificación y la adopción de las mejores prácticas que contribuyan a mejorar sus procesos de auditoría operativa.

No obstante, resulta necesario profundizar en los diferentes conceptos que existen sobre la auditoría operativa en los países pertenecientes a las regiones de África, Asia y Oceanía, a fin de contar con un panorama internacional más completo sobre este tipo de auditoría.

Asimismo, se considera importante poner a discusión del debate actual sobre la auditoría operativa, que además de los principios fundamentales de eficacia, eficiencia y economía, las EFS consideren incorporar dentro de sus vertientes o criterios de análisis a la “sostenibilidad” de las intervenciones gubernamentales auditadas, entendida como la satisfacción de las necesidades de la generación presente sin comprometer la capacidad de las generaciones futuras para satisfacer sus propias necesidades.

Lo anterior, debido a la gran relevancia que se le ha dado al desarrollo sostenible a partir del año 2015, cuando los 193 Estados de la Asamblea General de la ONU, acordaron la “Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible”, la cual se conforma por 17 Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) y 169 metas de alcance mundial, que abarcan las vertientes de desarrollo social, económico y ambiental.



7. BIBLIOGRAFÍA

Academia Mexicana de Auditoría al Desempeño. (2003). Boletines de Auditoría Integral y al Desempeño.

Auditoría General de la Nación. (1996). Manual de Auditoría de Gestión del Sector Público Nacional. Recuperado de:

<https://www.agn.gov.ar/files/files/08doctec.pdf>

Auditoría General de la Nación. Normas de Control Externo de la Gestión Gubernamental. Recuperado de:

<https://www.agn.gov.ar/files/files/NORMAS%20DE%20CONTROL%20EXTERNO%20DE%20LA%20GESTI%C3%93N%20GUBERNAMENTAL.pdf>

Auditoría Superior de la Federación. (2019). Tipos de auditorías desarrolladas. Recuperado de:

https://www.asf.gob.mx/Section/53_Tipos_de_auditorias_desarrolladas

Banco Interamericano de Desarrollo. (2018). Auditoría de desempeño para una mejor gestión pública en América Latina y el Caribe. Recuperado de:

<https://publications.iadb.org/es/publicacion/14150/auditoria-de-desempeno-para-una-mejor-gestion-publica-en-america-latina-y-el>

Barzelay, M. (2002). Auditoría de Rendimiento: Estrategias en las Naciones de la OCDE.

Recuperado de:


<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3991560>

Diario Oficial de la Federación. (2016). Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación. Recuperado de:

<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFRCF.pdf>

General Accounting Office. (2018). Government Audit Standards. Recuperado de:

<https://www.gao.gov/assets/700/693136.pdf>



National Audit Office. (2019). What is a value for money study, Assesing value for money.

Recuperado de:

<https://www.nao.org.uk/about-us/wp-content/uploads/sites/12/2016/10/What-is-a-value-for-money-study.pdf>

Organización de Entidades Fiscalizadoras Superiores de Europa. (2017). Literature on performance auditing and Supreme Audit Institutions. Recuperado de:

https://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/Literature-on-performance-auditing_SAI-Belgium.pdf

Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores. (2013). ISSAI 100, Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público. Recuperado de:

http://www.issai.org/pt_br/issai-framework/3-principios-fundamentales-de-auditoria.htm

Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores. (2013). ISSAI 300, Principios Fundamentales de la Auditoría de Desempeño. Recuperado de:

http://www.cytg2.nl.gob.mx/SNF/documentos/Modulo_V/Modulo%20V/ISSAI_300_Aud_Desempeno.pdf

Salcedo, R. (2012). Auditorías de desempeño. Recuperado de:

https://www.asf.gob.mx/uploads/250_Revista_Tecnica/Revista_Tecnica_2.pdf


Tribunal de Cuentas de la Unión. (2011). Manual de auditoría operacional. Recuperado de:

<https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/manual-de-auditoria-operacional.htm>

Tribunal de Cuentas de España. (2015). Manual de fiscalización operativa o de gestión.

Recuperado de:

<https://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/export/sites/default/.content/pdf/NormasManuales/ManualFiscalizacionOperativa.pdf>



Tribunal de Cuentas Europeo. (2017). Manual de Auditoría de Gestión. Recuperado de:
https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PERF_AUDIT_MANUAL/PERF_AUDIT_MANUAL_ES.PDF