



Determinación de la Incorporación de las Mejores Prácticas de Auditoría de Gestión en el Modelo de la Entidad de Fiscalización Superior Colombiana y su Comparación con los Modelos de las Entidades de Fiscalización Superior de Organizaciones Supranacionales y de los Países de Brasil y Chile<sup>1</sup>  
*(Determination of the incorporation of the practical improvements of performance audit in the model of the Supreme Audit Institution Colombian and its comparison with the models of the Supreme Audit Institutions of Supranational Organizations and of the countries of Brazil and Chile)<sup>2</sup>*

Mg. Hastblade Parra Moreno<sup>3</sup>

## Resumen

En el presente trabajo se compara a partir de la norma ISSAI 3000 "Directrices de Aplicación de la Auditoría del Rendimiento" de la INTOSAI los modelos aplicados por las EFS de Brasil, Chile, Colombia y la Unión Europea para llevar a cabo auditorías de gestión, con el fin de identificar similitudes y diferencias y plantear posibles mejoras en el quehacer de la EFS colombiana.

**Palabras claves:** Auditoría de Gestión / Entidades de Fiscalización Superior EFS / Control público.

## Abstract

This paper compares based on the standard from ISSAI 3000 "Guidelines on the Application of the Performance Audit" from INTOSAI the models used by SAIs of Brazil, Chile, Colombia and the European Union to conduct performance audits, for the purpose of identify similarities and differences and to propose improvements in the work of the Colombian SAI.

**Keywords:** Performance audit / Supreme Audit Institution SAI / public control.

<sup>1</sup>Este artículo está basado en la tesis de Magister en Contabilidad y Auditoría de Gestión de la autora para obtener el grado académico pertinente en la Facultad de Administración y Economía de la Universidad de Santiago de Chile, realizada durante el año 2012.

<sup>2</sup>Estudio adelantado gracias al apoyo proporcionado por el Programa de Becas de la Agencia de Cooperación Internacional (AGCI).

<sup>3</sup> Graduada en el Magíster en Contabilidad y Auditoría de Gestión en la Facultad de Administración y Economía de la Universidad de Santiago de Chile.

## I. Introducción

La auditoría de gestión, también conocida como de desempeño, de valor por dinero, de operaciones o de rendimiento es una de las formas de control utilizadas por las Entidades de Fiscalización Superior (EFS).

Santiso (citado en Weets, 2008) indica que hay un interés particular por los organismos de auditoría para mejorar la gobernanza y la lucha contra la corrupción. Esta nueva gobernanza del sector público se basa en dos dimensiones estatales: Una, la capacidad de diseñar y aplicar políticas, y otra, la de rendir cuentas, particularmente por la política presupuestaria.

De esta forma, en julio de 2004, la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores -INTOSAI- emitió la Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI, por su sigla en inglés) 3000, conocida como *Directrices de Aplicación de la Auditoría del Rendimiento*, la cual constituye un marco que respalda la labor de este tipo de auditoría en las EFS, existiendo diferentes métodos en su aplicación de acuerdo al marco normativo de cada entidad.

La Entidad Fiscalizadora Superior colombiana corresponde a la Contraloría General de la República (CGRcol), quien en su plan estratégico 2010-2014 Por un control fiscal oportuno y efectivo, determinó en su diagnóstico debilidades que conllevaron a establecer, para el desarrollo de su labor, un nuevo modelo de control fiscal.

Si la actualización del modelo de control y vigilancia de la EFS colombiana, en especial en cuanto a la evaluación de gestión, le permitirá lograr un mayor impacto en su labor que redunde a su vez en el mejoramiento de las entidades públicas; es una inquietud cuya evaluación general sólo se podrá verificar con posterioridad, en este momento, para aproximarse a dar respuesta a dicha inquietud habría que considerar si se han tenido en cuenta las Normas Profesionales de Auditoría para las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI).

Por lo tanto, bajo el axioma de que un trabajo de alta calidad permite garantizar razonablemente la obtención de mejores resultados, la pregunta planteada para esta investigación corresponde a ¿De qué forma las mejoras prácticas en la evaluación de gestión se han incorporado en el modelo adoptado por la EFS colombiana?

El objetivo del trabajo es determinar cómo se han incorporado las prácticas establecidas en la norma ISSAI 3000 *Directrices de Aplicación de la Auditoría del Rendimiento* en la auditoría de gestión de la Contraloría General de la República de Colombia. Para ello a partir de la directriz se realiza una descripción de los modelos aplicados por las EFS estudiadas para llevar a cabo la auditoría de gestión con el fin de identificar similitudes y diferencias, realizar la comparación con la labor en este tema por parte de la EFS colombiana y plantear posibles mejoras en su quehacer.

## II. Marco Teórico

Las entidades de fiscalización superior, llamadas órganos de control externo, instituciones de fiscalización o tribunales de cuentas, se estructuran orgánicamente conforme al sistema de gobierno (Vallès, 2001; INTOSAI, 2008).

Entre las facultades principales establecidas en el mandato se encuentra la facultad fiscalizadora, que corresponde a su función primordial; consiste en la evaluación de la gestión de los recursos públicos, es decir, la realización de auditorías de cumplimiento, financieras y de gestión. En el mandato se autoriza a la EFS para que realice una o varias de estas auditorías.

La auditoría de gestión promueve la rendición de cuentas al brindar información sobre el desempeño de la gestión pública a través de la fiscalización primordialmente de los principios de economía, eficiencia y eficacia. Se diferencia de la auditoría financiera ya que "(...) es más flexible en su elección de temas y objetos, métodos y criterios de fiscalización." (INTOSAI, 2004: 12) y de la evaluación de programas en cuanto se expresa una opinión sobre el desempeño del gobierno, mientras que en las evaluaciones no siempre se da (Turksema, s. f.).

Barzelay (2002: 18) clasificó las auditorías de gestión en base a cuatro dimensiones claves: unidad de análisis, modalidad de revisión, alcance de la evaluación y objeto del esfuerzo. En consecuencia, establece los siguientes tipos de auditoría de gestión: auditoría de eficiencia, auditoría de la eficacia de los programas, auditoría de la capacidad de la gestión del desempeño, auditoría de la información del desempeño, evaluación de riesgos, revisión de la mejor práctica y revisión de la gestión general.

De modo que las EFS tienen una variedad de auditorías de gestión que pueden aplicar en su labor, práctica que es afectada por los organismos que las aplican. La INTOSAI ha identificado variaciones originadas por el mandato, forma de organización y métodos de las EFS, además del entorno legal, administrativo, económico y la madurez de la administración pública.

Lo anterior aunado a la variedad y complejidad de los objetos auditables va en contra de una evaluación reglada de gestión y a favor de una evaluación más particularista, casuística del objeto. Sin embargo, la misma INTOSAI indica que en "(...) *la normalización en la auditoría de rendimiento, la cuestión consiste en saber qué hacer y no en cómo hacerlo*" (INTOSAI, 2004: 8), es decir, las pautas se dan con referencia a los pasos comunes para realizar las auditorías de gestión, el marco general, y no la reglamentación al detalle de la evaluación, de modo, que las directrices dadas por esta entidad definen "(...) *el trabajo de alta calidad en la auditoría de desempeño*" (INTOSAI, 2010: 3) aplicadas por los órganos de control externo del sector público.

Por lo tanto, cada EFS debe adoptar su propia normativa para llevar a cabo las auditorías de gestión, tomando como base, entre otras, las normas desarrolladas al respecto por la INTOSAI, con el fin de adaptar lo regulado al contexto del respectivo mandato, organización y estructura.

### III. Metodología

La investigación es no experimental (Hernández et al., 1991), de corte transaccional (Parra S. citado en Calderón, 2005) y descriptivo (Caiceo & Mardones, 1998) por cuanto se describe los modelos de auditoría de gestión actuales empleados por las Entidades de Fiscalización Superior seleccionadas.

Es además un análisis comparativo, método que es considerado pertinente para el análisis de las entidades públicas (Peters, 1999, citado en Monje y Pliscoff, 2003) pues se confronta el modelo de auditoría de gestión de la entidad de fiscalización superior colombiana, con los modelos de otras EFS y la directriz proferida al respecto por parte de la INTOSAI, comparando las variables: mandato de la EFS, planificación estratégica y auditoría de gestión.

En este estudio descriptivo se empleó la técnica de recolección de información y el análisis de documentos de las EFS seleccionadas, mediante el uso de datos secundarios, realizando una descripción sinóptica y analítica de la información, un análisis individual y comparativo. Las EFS son entidades públicas que impulsan la transparencia en sus actividades; por lo mismo, han publicado (algunas de ellas) en sus sitios web los procesos y procedimientos utilizados; en este caso los manuales o guías de los modelos de auditoría de gestión. Por consiguiente, ante la limitación de acceso de la información, la cual por tiempo y costos no se puede realizar in situ, para el desarrollo de la presente investigación se recurrió al internet lo cual conlleva el riesgo de que exista la posibilidad de algún error o datos incompletos.

De las entidades que conforman la INTOSAI, además de la EFS colombiana, se seleccionaron, teniendo en cuenta la disponibilidad de la información de los países desarrollados, la EFS de organizaciones supranacionales (Tribunal de Cuentas Europeo) y de la zona del sujeto principal de estudio las EFS de los países de Brasil (Tribunal de Cuentas de la Unión) y Chile (Contraloría General de la República). Está última por ser la entidad del país donde se adelantó el estudio de Magíster.

## IV. Descripción de Entidades de Fiscalización Superior

En el siguiente cuadro se detallan las generalidades de las EFS estudiadas:

<b>Cuadro N° 1: Descripción de las EFS</b>				
<b>Datos EFS</b>	<b>CGRcol</b>	<b>CGRch</b>	<b>TCU</b>	<b>TCE</b>
<b>Territorio</b>	<b>Colombia</b>	<b>Chile</b>	<b>Brasil</b>	<b>Unión Europea</b>
Nombre	Contraloría General de la República	Contraloría General de la República	Tribunal de Cuentas de la Unión	Tribunal de Cuentas Europeo
Página web	<a href="http://contraloriagen.gov.co">http://contraloriagen.gov.co</a>	<a href="http://contraloria.cl">http://contraloria.cl</a>	<a href="http://portal2.tcu.gov.br/TCU">http://portal2.tcu.gov.br/TCU</a>	<a href="http://eca.europa.eu">http://eca.europa.eu</a>
Categoría	Institución unipersonal con funciones jurisdiccionales, de rango constitucional y dirigida por un Contralor	Institución unipersonal de rango constitucional y dirigida por un Contralor.	Modelo colegiado, conformado por nueve ministros, institución de rango constitucional.	Organismo colegiado sin función jurisdiccional conformado por 27 miembros: Uno por cada País miembro.
Norma auditoría de gestión	La metodología para el proceso de auditoría se actualizó en agosto de 2011.	En el mandato no se contempla la realización de auditorías de gestión. Por lo tanto, no existe norma.	La metodología para la realización de auditoría de gestión, " <i>Manual de Auditoría de Rendimiento</i> ", fue actualizada en el año 2010.	El manual vigente del proceso de la auditoría de gestión es el disponible en la página web, según lo indica la misma EFS en ese medio.

## V.- Análisis Comparado de los Modelos de Auditoría

Para el análisis cualitativo se analizaron las variables e indicadores descriptivos detallados en el capítulo III del presente artículo.

### 1. Mandato de las EFS

El mandato describe en forma genérica el quehacer de las EFS; establece su objetivo primordial y las facultades con que cuenta; delimita el alcance de su actividad; señala las libertades en su actuación, entre otros. En la auditoría de gestión el mandato influye en la cobertura del presupuesto, en los objetos y objetivos. Para las EFS estudiadas se detallan estos puntos en el cuadro Nro. 2.

**Cuadro N° 2: Mandato de las EFS**

<b>Indicador</b>	<b>CGRcol</b>	<b>CGRch</b>	<b>TCU</b>	<b>TCE</b>
Cobertura del presupuesto	La totalidad del presupuesto	La totalidad del presupuesto	La totalidad del presupuesto	La totalidad del presupuesto
Objetos de auditoría	<p>Las entidades que conforman la administración nacional, a saber, los órganos que integran las ramas legislativa y judicial; los órganos autónomos e independientes como los de control y electorales; los organismos que hacen parte de la estructura de la administración nacional y demás entidades nacionales; los organismos creados por la Constitución Nacional y la ley que tiene régimen especial; las sociedades de economía mixta; las empresas industriales y comerciales del Estado; los particulares que manejen fondos o bienes del Estado; las personas jurídicas y cualquier otro tipo de organización o sociedad que maneje recursos del Estado en lo relacionado con éstos y el Banco de la República.</p> <p>También podrá ejercer control posterior, en forma excepcional, sobre las cuentas de cualquier entidad territorial. Además de la vigilancia fiscal del Fondo Nacional del Café; de los recursos de las rentas obtenidas en el ejercicio de los monopolios de suerte, azar y de licores destinados a servicios de salud y educación; de los recursos proveniente de las regalías y a las entidades que administren o manejen contribuciones parafiscales.</p>	<p>Los Servicios, Instituciones Fiscales, Semifiscales, Organismos Autónomos, Empresas del Estado y, en general, todos los Servicios Públicos creados por ley; las entidades públicas o privadas que tengan aportes de capital mayoritario o en igual proporción del Estado, así como los Organismos del Estado que cumplan funciones de fiscalización.</p> <p>Incluye a las entidades o funcionarios que sin recibir o percibir directamente los recursos o bienes del presupuesto actúen en el ingreso oportuno de los valores en Tesorería o en la debida incorporación de los bienes en los inventarios.</p>	<p>Cualquier persona física o entidad pública que utilice, recaude, guarde, gestione o administre, dinero, bienes o valores públicos o por los cuales la Unión responda o que asuma obligaciones de naturaleza pecuniaria en nombre de ésta.</p>	<p>Cualquier órgano u organismo que gestione ingresos o gastos en nombres de la Unión; cualquier persona física o jurídica que perciba fondos del presupuesto.</p>
Objetivos de la auditoría de gestión	<p>Evaluar en términos de eficacia, economía, eficiencia, equidad y la valoración de los costos ambientales.</p>	<p>No contempla la realización de auditorías de gestión.</p>	<p>Evaluar la economía, eficiencia, eficacia y efectividad.</p> <p>Otros principios pueden ser incorporados.</p>	<p>Evaluar la economía, eficiencia y eficacia del gasto comunitario.</p>

La cobertura del presupuesto en los cuatro casos es universal; el mandato les permite a las EFS de Colombia, Chile, Brasil y de la Unión Europea realizar su actividad fiscalizadora sobre el cien por ciento de los recursos del presupuesto, por lo tanto, puede evaluar la totalidad de las operaciones y transacciones realizadas. Lo anterior está en consonancia con la sugerencia de la INTOSAI (2004: 36) al indicar que

*“Si es posible, el mandato debe abarcar la totalidad del presupuesto estatal, e incluir todos los órganos pertinentes del poder ejecutivo y todos los programas gubernamentales o servicios públicos correspondientes.”*

Igual sucede en cuanto a los objetos de auditoría, puesto que en las EFS analizadas, el mandato cubre a los diferentes órganos del poder ejecutivo e incluye tanto a las entidades públicas como aquellas privadas que manejen recursos del erario nacional o comunitario.

En relación a los objetivos de la auditoría de gestión, en el mandato se debe analizar primero si faculta a la EFS a realizar este tipo de fiscalización y, segundo, cuáles son los principios que cobijaría dicha actuación.

En cuanto al primer punto, se observa que la EFS chilena dista de las demás, puesto que su quehacer se orienta al control de legalidad y financiero, no contemplándose la realización de auditorías de gestión, es decir, el mandato no considera esta actuación entre las actividades de fiscalización de la CGRch. Por lo tanto, esta entidad no ha desarrollado normativa ni experiencia en este tipo de fiscalización a diferencia de las demás EFS estudiadas.

De acuerdo con la INTOSAI (2004) la auditoría de gestión fiscaliza básicamente la economía, la eficiencia y la eficacia, sin perjuicio que se puedan incorporar otros aspectos en la evaluación. Así que la EFS puede estar autorizada para evaluar uno, varios o los tres aspectos.

En este caso, tanto el mandato de la CGRcol, el TCU y TCE consideran los tres principios: economía, eficiencia y eficacia, adicionándose en el caso de la CGRcol la equidad y valoración de costos ambientales, mientras que el TCU contempla la incorporación de otros principios de conformidad con el tema a evaluar.

## 2. Planificación estratégica

Facultada la EFS para realizar auditorías de gestión, ésta debería implementar un proceso de planificación estratégica que le permita precisar la base de información y conocimiento, para determinar la elección de los temas y objetos a auditar, contribuyendo a la elaboración del plan general de auditoría. En este proceso de planeación, el ente de control debe determinar las áreas de fiscalización y los criterios de selección, las cuales se presentan en el cuadro N° 3 para las entidades estudiadas.

En los tres casos, la planeación estratégica de la auditoría de gestión se compagina con los focos estratégicos definidos por la alta dirección de la EFS: mientras en el TCU y el TCE se parte de los temas prioritarios establecidos por la dirección para determinar las áreas de fiscalización, en la CGRcol éstas se corresponden con los sectores en los cuales esta divida la entidad para su labor de fiscalización, por cuanto su proceso se inicia con la identificación de riesgos sectoriales por la respectiva dependencia y una vez consolidados, sirven de base para el establecimiento de las políticas y directrices por parte del Contralor General.

<b>Cuadro N° 3: Planeación estratégica</b>			
<b>Indicador</b>	<b>CGRcol</b>	<b>TCU</b>	<b>TCE</b>
Áreas de fiscalización	Las áreas a auditarse corresponden con los sectores de las Contralorías Delegadas Sectoriales, a saber, Sector Agropecuario; Medio Ambiente; Defensa, Justicia y Seguridad; Gestión Pública e Instituciones Financieras; Infraestructura Física y Telecomunicaciones, Comercio Exterior y Desarrollo Regional; Sector Social; Sector Minas y Energía.	Las áreas cubiertas por la auditoría de gestión corresponden a las establecidas en el plan estratégico del TCU y pueden basarse en un análisis de riesgos.	Establece en su estrategia temas prioritarios para los cuales los grupos de fiscalización elaboran propuestas de auditoría. Por lo tanto, las áreas de fiscalización tienden a corresponder con los grupos de fiscalización de las salas, que son Conservación y gestión de los recursos naturales; Políticas estructurales, transporte y energía; Acciones exteriores; Ingresos, Investigación y políticas internas, e instituciones y órganos de la Unión Europea.
Criterios de selección	Priorización de auditorías basadas en una matriz de riesgo consolidada (recoge riesgos sectoriales e intersectoriales). Con base en las prioridades, el Contralor General de la República establece y comunica las políticas y lineamientos que se deben seguir para elaborar el Plan General de Auditoría (PGA)	Capacidad de la auditoría para agregar valor : Materialidad, Pertinencia, Vulnerabilidad. Además, se recolecta información sobre las estructuras, funciones y operaciones de los posibles objetos de auditoría, existiendo un relevamiento de amplio alcance y otro de alcance restringido.	Nivel de riesgo de irregularidad o de bajo rendimiento; potencial de mejora y grado de interés del público.

Los criterios generales de selección para elegir los proyectos de auditoría a realizarse, conforme lo indica la INTOSAI (2004) pueden ser:

- El potencial de valor añadido de la auditoría.
- Problemas o áreas de problemas importantes.
- Nivel de riesgo e incertidumbre.

No obstante, la elección puede basarse en otras consideraciones, por ejemplo, el ámbito normativo de la EFS o la realidad por la cual la administración pública del respectivo país esté atravesando; ello lleva a seleccionar proyectos que respondan a aspectos coyunturales o necesidades puntuales que son de interés del legislativo o de la sociedad.

Al respecto las EFS estudiadas plantean diferentes pautas para escoger sus objetos a auditar. Es así como la CGRcol, sustenta su elección en la elaboración de una matriz que recoge el análisis de los riesgos sectoriales e intersectoriales, a partir de fuentes de información interna y externa, de modo que una vez consolidada, permite identificar los temas prioritarios a evaluar.

Por su parte el TCU al igual que contempla el levantamiento de información que le permite conocer las condiciones de los posibles objetos de auditoría, evalúa, para priorizar los proyectos, la capacidad de agregar valor, la materialidad, la pertinencia y la vulnerabilidad.

El TCE, en cambio, escogió como parámetros de selección el nivel de riesgo de irregularidad o de bajo rendimiento, el potencial de mejora y el grado de interés del público.

Tal como se observa, las tres EFS acogen lo expuesto por la INTOSAI, al contar con un proceso de planeación estratégica que les sirve de herramienta para identificar posibles objetos de auditoría, definir las prioridades y seleccionar los proyectos a ejecutar de modo que se optimice su quehacer, teniendo en cuenta los recursos limitados de ellas y el amplio espectro a auditar.

### 3. Auditoría de gestión

Una vez realizado el proceso de planeación estratégica, es decir, identificados los proyectos que conforman el plan general de auditoría, puede darse inicio a la auditoría de gestión con sus fases de planeación, ejecución e informe.

La planeación comienza con la definición de los objetivos de fiscalización, el alcance y la metodología a utilizar para lograr los objetivos. Es decir, toda EFS debe determinar o validar, en un estudio previo, si existen las condiciones para llevar a cabo la auditoría en sí, presentando en caso positivo la propuesta de auditoría con los ítems indicados anteriormente (INTOSAI, 2004).

#### a. Objetivos de la evaluación

Tal como lo señala la norma ISSAI 3000 (INTOSAI, 2004) los objetivos de la evaluación se relacionan con los motivos que justifican la realización de la auditoría, es decir, corresponden al cuestionamiento que se pretende responder por parte de los auditores; por lo tanto, deben fijarse al principio del proceso con el fin de tener claridad sobre las materias objeto de fiscalización y sobre las cuales se va a informar.

En el cuadro N° 4 se observa que tanto la CGRcol, como el TCU y el TCE establecen los objetivos al inicio del proceso auditor, tal como lo indica la norma.

<b>Cuadro N° 4: Objetivos de la evaluación de la Auditoría de Gestión</b>		
<b>CGRcol</b>	<b>TCU</b>	<b>TCE</b>
<p>Se determinan al elaborar el Plan General de Auditoría y se comunican en el memorando de encargo a los auditores, en la etapa de planeación.</p> <p>Los auditores que tienen algún tipo de impedimento ético y/o conflicto de interés deben indicarlo mediante una declaración escrita.</p>	<p>Se establecen en la etapa de planeación mediante la definición del objetivo y alcance de la auditoría.</p>	<p>Se determinan en el estudio preliminar, desarrollado en la etapa de planeación.</p>

Una buena práctica se observa en la declaración de conflicto de interés, en caso de existir, por parte de los auditores de la EFS colombiana.

#### b. Alcance de la evaluación

Las EFS deben propender a que en la fase de planeación se definan las preguntas o hipótesis específicas a evaluar, el tipo de investigación, los protagonistas claves del objeto auditado, las limitaciones en el trabajo, la disponibilidad de información fiable y de fácil acceso, es decir, precisar el alcance de la auditoría.

Las EFS analizadas siguieron la pauta establecida en la norma ISSAI 3000, por consiguiente, en sus respectivos manuales han establecido formatos que les permiten dejar registro de las actuaciones y consignar las conclusiones a las que han llegado en la fase de planeación, incluyendo la determinación del alcance de la auditoría (cuadro N° 5).

**Cuadro N° 5: Alcance de la evaluación de la Auditoría de Gestión**

CGRcol	TCU	TCE
<p>Se definen en la etapa de planeación, mediante las actividades de:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- El análisis en detalle del ente o asunto a auditar, focalizando en los aspectos resultantes de la matriz de riesgos.</li> <li>- La evaluación del sistema de control interno o de los mecanismos de control, para determinar su efectividad así como identificar los riesgos.</li> <li>- La determinación de los criterios técnicos de evaluación, alcance y estrategia de auditoría.</li> <li>- La elaboración y aprobación del Plan de Trabajo y de los Programas de Auditoría.</li> </ul> <p>Para la evaluación del sistema de control interno, la EFS ha adoptado un modelo de evaluación y calificación para determinar el grado de confianza de éste y, de igual manera, soportar el concepto de aplicabilidad y efectividad del mismo, en los rangos "Eficiente", "Con deficiencias" e "Ineficiente"; se evalúan la aplicación de los controles y su efectividad.</p>	<p>Se realizan las siguientes actividades:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Análisis preliminar del objeto de auditoría.</li> <li>- Definición del objetivo y alcance de la auditoría.</li> <li>- Especificación de los criterios de auditoría.</li> <li>- Elaboración de la matriz de planeamiento.</li> <li>- Validación de la matriz de planeamiento por un panel de referencia (que puede estar conformado por expertos externos e internos).</li> </ul> <p>Cuenta con un método estructurado de 4 pasos para definir las cuestiones de auditoría:</p> <p>1er paso: Describir el problema.</p> <p>2º paso: Formular las posibles cuestiones (jerarquía de cuestiones y sub-cuestiones).</p> <p>3er paso: Probar las cuestiones (Identificar aquellas de difícil respuesta y considerar como se pueden abordar).</p> <p>4º paso: Eliminar las cuestiones no esenciales (que no tengan el potencial para mejorar el desempeño o no sea viable su solución).</p>	<p>En la etapa de planeación, con las siguientes actividades:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Definir las preguntas de auditoría.</li> <li>- Establecer el alcance de la auditoría.</li> <li>- Definir los criterios de auditoría que se utilizarán.</li> <li>- Determinar las pruebas de auditoría necesarias y sus fuentes.</li> <li>- Definir la metodología que se empleará.</li> <li>- Considerar las observaciones, recomendaciones y el impacto posibles de la auditoría.</li> <li>- Determinar el calendario, las fuentes y las disposiciones en materia de control de calidad.</li> </ul> <p>En el plan de fiscalización plasman el alcance, el objetivo y la metodología de la fiscalización, contando con un formato normalizado para su detalle, donde indican entre otros, la definición del alcance y los criterios de la auditoría</p> <p>Las preguntas de auditoría se desglosan en sub preguntas hasta un cuarto nivel; deben ser excluyentes mutuamente, pero abarcando en su totalidad los diferentes aspectos de la pregunta principal.</p>

En el TCU destaca entre las actividades realizadas, la validación de la matriz de planeamiento por un panel de referencia, actividad que permite mejorar el planteamiento expuesto, tanto desde un punto técnico de auditoría como del tema a fiscalizar, gracias a la inclusión de expertos internos y externos.

Por su parte, en la CGRcol, sobresale, la metodología adoptada para la evaluación del sistema de control interno que permite evaluar la aplicabilidad y efectividad del mismo.

Hay coincidencia entre el TCU y el TCE para definir las cuestiones de auditoría; ambas entidades en su metodología realizan una jerarquización de las mismas.

### c. Planificación metodológica

La norma ISSAI 3000 establece que las EFS deben realizar una planificación metodológica que les permita indicar el tipo de investigación a realizar y las técnicas para la recolección de los datos, buscando la validez y fiabilidad de los métodos utilizados para la recolección y análisis de los datos.

Al respecto las tres EFS estudiadas contemplan en sus manuales dentro de la fase de planeación, la planificación metodológica, dejando registro en los documentos producto de esta fase: programa de auditoría para la CGRcol, matriz de planeamiento para el TCU y el plan de recogida de datos anexo al plan de fiscalización del TCE.

No obstante, en los formatos utilizados por el TCU y el TCE es donde se evidencian palmariamente los métodos a utilizar para los análisis de datos, al contemplarse una casilla para tal fin; mientras que en la CGRcol los métodos (pruebas cuantitativas, cualitativas, estudios de caso, etc.) están inmersos en la descripción de los procedimientos del programa.

#### d. Producto

El informe es el producto de la auditoría mediante el cual se comunica a la entidad auditada las conclusiones y los resultados (hallazgos) de la labor de fiscalización, así como las recomendaciones para subsanarlos, siempre y cuando la EFS esté facultada para ello en su mandato.

En este documento también se exponen los puntos de vista del auditado, así como los objetivos, el alcance de la auditoría, la metodología, las fuentes empleadas y las limitaciones, si se presentaron, en el desarrollo de la misma.

De acuerdo con la norma ISSAI 3000, el informe debe contar con unos atributos que faciliten la lectura y comprensión por parte de los diferentes receptores del mismo; por consiguiente, el informe debe ser: completo, exacto, objetivo, convincente, claro, conciso, pertinente, oportuno y constructivo.

En el cuadro N° 6 se observa que las EFS han incorporado en sus manuales las características sugeridas por la INTOSAI, ya sea taxativamente o incluidos en la definición del concepto de los requisitos. Lo anterior conlleva a que en sus informes, las EFS analizadas propendan por exponer e interpretar los hechos en términos neutrales e incluyan todos los resultados, argumentos y pruebas pertinentes.

Igualmente, las tres entidades cumplen con la exigencia de presentar los resultados y conclusiones por separado, así como la inclusión de las diferencias en los puntos de vista con los gestores del objeto auditado.

<b>Cuadro N° 6: Producto de la Auditoría de Gestión</b>		
<b>CGRcol</b>	<b>TCU</b>	<b>TCE</b>
<p>En el Informe de auditoría se comunican los hallazgos y se emite un concepto sobre la gestión desarrollada por el objeto auditado.</p> <p>El concepto resulta de la evaluación y calificación cuantitativa de las variables: control de gestión, control de resultados, control de legalidad, control financiero y evaluación del sistema de control interno.</p> <p>Lo anterior le permite a la CGRcol expresar un concepto favorable si se obtuvo una puntuación mayor a 80 puntos o desfavorable si fue menor o igual a 80 puntos.</p> <p>El informe debe ser: preciso, conciso, objetivo, soportado y oportuno</p>	<p>Previo al informe se validan en un panel de referencia los hallazgos, con el fin de verificar la coherencia de las conclusiones, suficiencia de las evidencias, adecuación de los análisis y pertinencia de las recomendaciones.</p> <p>Mediante el Informe de auditoría se comunican los hallazgos, se emite una opinión calificada sobre el desempeño y se dan recomendaciones para mejorar el desempeño.</p> <p>Los requisitos del informe son: claridad, concisión, convicción, exactitud, relevancia, tempestividad, objetividad, integralidad y convencimiento.</p>	<p>Los informes de las auditorías de gestión son denominados "informes especiales".</p> <p>El contenido del informe corresponde al resumen, introducción, alcance y enfoque de fiscalización, observaciones y conclusiones y recomendaciones.</p> <p>En el acápite de conclusiones y recomendaciones se da repuesta a las preguntas de auditoría y a las recomendaciones para mejorar los hallazgos.</p> <p>El informe debe ser objetivo, completo, claro, convincente, pertinente, exacto, constructivo y conciso.</p>

El informe también incluye las recomendaciones en el caso del TCE y el TCU, a diferencia de la CGRcol, la cual no presenta esta información por cuanto no está facultada para ello.

Destaca el procedimiento establecido por el TCU de validación de los hallazgos por un panel de referencia antes de iniciar la redacción del informe, tal como lo hace en la fase de planeación para la matriz de planeamiento, es decir, con un panel de expertos que pueden ser tanto internos como externos.

Si bien en los informes se debe dar una opinión de la gestión, de las EFS analizadas, sólo la CGRcol presenta una metodología para soportar el concepto emitido, mediante la evaluación cuantitativa de las variables: control de gestión, control de resultados, control de legalidad, control financiero y evaluación del sistema de control interno. La calificación obtenida le permite conceptuar si la gestión ha sido favorable o desfavorable.

### e. Seguimiento

Tanto como si se efectúan recomendaciones o no, el seguimiento al informe, es decir, a las actividades realizadas para corregir y prevenir los hechos expuestos en los hallazgos, permite constatar la implementación de las mismas; por tanto, esta actividad sirve para evaluar la eficacia de la auditoría, realizar acompañamiento a la entidad auditada y, en última instancia, verificar la mejora en la administración de los recursos y bienes. Las EFS estudiadas plantean la actividad de seguimiento como se expone en el cuadro N° 7.

En el caso de las EFS de Colombia y Brasil, los gestores de las entidades auditadas deben presentar un plan que contengan las acciones que propenden la mejora de la administración, el cual contiene los plazos y responsables de las mismas.

<b>Cuadro N° 7: Seguimiento en la Auditoría de Gestión</b>		
<b>CGRcol</b>	<b>TCU</b>	<b>TCE</b>
<p>Es responsabilidad del representante del objeto auditado establecer las medidas para corregir y prevenir las deficiencias comunicadas en el informe.</p> <p>Para ello presenta un documento denominado "plan de mejoramiento" con las acciones, plazos y responsables que permitan subsanar los hallazgos de auditoría.</p> <p>Periódicamente deben informar a la EFS el avance del mismo.</p> <p>La EFS evalúa dentro del proceso auditor su nivel de cumplimiento.</p>	<p>El responsable del objeto auditado presenta un plan de acción, con un cronograma, responsables, actividades y plazos para la implementación de las medidas que conlleven a corregir los hallazgos.</p> <p>Plantea la inclusión de una casilla con los beneficios previstos una vez que se hayan adoptado las medidas; inicialmente correspondería a un valor estimativo, en un ejercicio conjunto entre el gestor y el auditor.</p> <p>El TCU elabora un plan de monitoreo de acuerdo con las particularidades de cada auditoría, puede ser a través de una nueva auditoría.</p>	<p>El seguimiento a las recomendaciones son efectuadas por el Tribunal dos o tres años después de publicado el informe.</p> <p>Buscan determinar cuáles fueron las recomendaciones que se implementaron y/o las medidas adoptadas por los gestores para mejorar su gestión.</p> <p>Evalúan la suficiencia y pertinencia de las medidas adoptadas registrando los resultados en un aplicativo dispuesto para tal fin.</p> <p>La comunicación de estos seguimientos se hace en el Informe Anual.</p>

Un aspecto interesante del formato utilizado por el TCU es la cuantificación de los beneficios esperados por estas acciones, cifra que es concertada con los gestores, inicialmente proyectada y en el seguimiento la cifra constatada. Este valor es utilizado por dicha EFS como indicador de la labor de auditoría.

La programación del seguimiento es diferente en cada una de las EFS analizadas, es así como:

- La CGRcol realiza el seguimiento dentro de sus procesos de auditoría como tal.
- El TCU elabora un plan de monitoreo según las características de cada auditoría, el cual puede indicar la realización de otra auditoría.
- El TCE efectúa esta actividad después de pasados tres años de emitido el informe.

Al respecto la INTOSAI en la norma ISSAI 3000 no establece términos o manera de hacerlo, en cambio, resalta la importancia de realizar seguimientos a los resultados del informe de auditoría de gestión, los cuales indica se realizan de acuerdo a la estrategia global de la EFS.

## VI. Conclusiones

La EFS colombiana acoge, de acuerdo con sus particularidades definidas en el mandato, lo expuesto por la INTOSAI en la norma ISSAI 3000 *Directrices para la auditoría de rendimiento* en el modelo de auditoría, que incluye la evaluación de la gestión, expuesto en la Guía de Auditoría Gubernamental – Audite.

Contiene entre los principios de la evaluación de gestión los aspectos básicos a evaluar planteados en la norma, a saber, economía, eficiencia y eficacia; cumple con tener un proceso de planeación estratégica que sirve de herramienta para identificar posibles objetos de auditoría, definir prioridades, seleccionar y programar auditorías.

Las actividades planteadas para la fase de planeación le permite concretar una propuesta de fiscalización que contempla la validación de los objetivos de auditoría, el alcance y la metodología de acuerdo con las directrices dadas por la norma mencionada.

Del mismo modo, para el informe y los hallazgos de auditoría, la CGRcol sigue las pautas establecidas, exceptuando lo relacionado con la emisión de recomendaciones al no estar facultada para ello. Es decir, en su modelo considera las directrices relacionadas con la presentación de los resultados y conclusiones por separado, la redacción de los hallazgos en términos neutrales, la inclusión de todos los resultados, argumentos y pruebas pertinentes además de los diferentes puntos de vista.

Igualmente incorpora en su guía las características sugeridas por la INTOSAI de los atributos del informe de auditoría y ha establecido seguimientos a las acciones emprendidas por los gestores de las entidades para corregir y mejorar la gestión observada en el desarrollo de nuevas auditorías.

Todo lo anterior evidencia la inclusión de las mejores prácticas de auditoría de gestión, contempladas en la norma ISSAI 3000, en el modelo actual de la auditoría de gestión de la EFS de Colombia.

En general se puede observar que el Mandato de las EFS es amplio para los actores de este estudio, pues todos están facultados para auditar la totalidad del presupuesto e incluyen a los diferentes gestores de los recursos públicos, ya sean organizaciones públicas o privadas.

Respecto a la auditoría de gestión el Mandato tanto de la CGRcol, el TCU y TCE faculta a estas EFS para realizarlas, considerando en su evaluación los principios básicos establecidos en la norma *ISSAI 3000: Directrices para la auditoría de rendimiento*; en el caso de la CGRcol incorpora la valoración de los costos ambientales y de la equidad, mientras que el TCU incorpora otros principios según el tema objeto de auditoría.

A diferencia de los otros órganos de control externo, el Mandato de la EFS chilena no la autoriza para realizar auditorías de gestión. La CGRch es una institución que en su evolución histórica y normativa ha centrado su campo de acción al control legal y financiero, relegándose en esta actividad del desarrollo logrado por otras EFS.

Las EFS facultadas para realizar auditorías de gestión han incorporado, de acuerdo con su mandato, la norma ISSAI 3000 en su propia normativa para llevar a cabo dichas auditorías, generando de esta forma una base para un trabajo de calidad. Las similitudes se dan en las actividades o planteamiento generales, mientras que las diferencias se dan en el quehacer mismo de la auditoría de gestión.

Respecto a las actividades desarrolladas por otras EFS que puedan llegar a ser aportes que optimicen o fortalezcan el modelo de auditoría de gestión de la CGRcol, se consideran las siguientes:

- La validación por parte un panel de referencia del plan de trabajo así como de los resultados de auditoría; esto significa un control al proceso para auditorías cuyo tema a evaluar sea de complejidad alta, pues contar con expertos u académicos en el tema, permite retroalimentar el proceso que se lleva, así como lograr un mayor impacto de la labor de fiscalización.

- La jerarquización de las preguntas de auditoría que facilita el análisis de los diferentes aspectos de la pregunta principal, así como el explicitar en un formato para cada uno de las interrogantes, las fuentes de información; el método de recolección y de análisis de los datos, facilitarían el entendimiento del trabajo a ejecutarse, sobre todo, para auditores principiantes.

## VII. Fuentes de Consulta

- ALDUNATE, E. (2005). "La evolución de la función de control de la Contraloría General De La República" [Versión electrónica]. *Revista de Derecho de la Universidad Católica de Valparaíso*, XXVI (2), 19-30. Extraído el 9 de enero, 2013, de [www.rdpucv.cl/index.php/rderecho/article/download/591/559](http://www.rdpucv.cl/index.php/rderecho/article/download/591/559).
- BARZELAY, M. (2002). "Auditoria de Rendimiento. Estrategias en la Naciones de la OCDE". *Documentos y Aportes En Administración Pública y Gestión Estatal* (3), 7-40.
- CAICEO, J. & Mardones, L. (1998). *Elaboración de Tesis e Informes Técnico Profesionales*. Santiago: Editorial Jurídica Cono Sur.
- CALDERÓN, G. (2005). *Aprender a investigar investigando*. Colombia: Universidad Nacional de Colombia, sede Manizales.
- CASTELLS, A. (2002). "El Tribunal de Cuentas Europeo y sus relaciones con el Tribunal de Cuentas de España" [Versión electrónica]. *Revista Española de Control Externo*, 4(12), 113 – 130. Extraído el 8 de enero, 2013, de [dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/1069378.pdf](http://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/1069378.pdf)
- CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA (2011). *Ley 1474 - Estatuto Anticorrupción*. Santa Fe de Bogotá: Imprenta Nacional de Colombia.
- CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE BRASIL. (1988). [En línea] Consultado el 10 de enero, 2013, desde <http://pdba.georgetown.edu/Constitutions/Brazil/esp88.html#mozToclid213456>
- CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE CHILE (1980). [En línea] Consultado el 9 de enero, 2013, desde <http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=242302>
- CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE COLOMBIA (1991). Recuperado el 22 de Mayo de 2012, de la página web de la Secretaría del Senado: [http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/cp/constitucion\\_politica\\_1991.html#1](http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/cp/constitucion_politica_1991.html#1)
- CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. [www.contraloriagen.gov.co](http://www.contraloriagen.gov.co)
- CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA (2011a). *Guía de Auditoria de la CGR*. Recuperado el 25 de Mayo de 2012, de Contraloría General de la República: <http://200.93.128.215/guiadeauditoria/index.html>
- CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA (2011b). *Informe de gestión 2010 - 2011*. Recuperado el 29 de Mayo de 2012, de <http://200.93.128.205/web/guest/informes-de-gestion;jsessionid=6dbfa1e9d060bebfa61f52747b21>
- CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA (2011c). *Plan estratégico 2010:2014 Por un control fiscal oportuno y efectivo*. Recuperado el 22 de Mayo de 2012, de sitio web Contraloría General de la República: [http://200.93.128.205/c/document\\_library/get\\_file?%20&folderId=36336959&name=DLFE-32802.pdf](http://200.93.128.205/c/document_library/get_file?%20&folderId=36336959&name=DLFE-32802.pdf)
- CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. [www.contraloria.cl](http://www.contraloria.cl)
- CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA (2009). *Ley N° 10.336 - ley de organización y atribuciones de la Contraloría General de la República*. Recuperado el 9 de enero, 2013, desde <http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=18995>
- DAUJOTAITE, D., & MACERINSKIENE, I. (17-18 de Mayo de 2008). *Development of performance audit in public sector*. Recuperado el 15 de Mayo de 2012: [http://www.theiia.org/chapters/pubdocs/303/D.Daujotaite,\\_I.Macerinskiene\\_Development\\_of\\_Performance\\_Audit\\_\\_2008\\_.pdf](http://www.theiia.org/chapters/pubdocs/303/D.Daujotaite,_I.Macerinskiene_Development_of_Performance_Audit__2008_.pdf).
- HRNANDEZ, R. et al. (1991). *Metodología de la Investigación* (2ª. Ed.). Bogotá: MC Graw-Hill.
- INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (2006) *The role of auditing in public sector governance* [En línea]. Recuperado el 20 de agosto, 2012, de <http://www.theiia.org>.

- MONJE, P. & PLISCOFF, C. (2003, octubre). *Método comparado: un aporte a la investigación en gestión pública*. Ponencia presentada en el VIII Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Panamá, Panamá. Recuperado el 26 de junio, 2012: <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/CLAD/clad0047327.pdf>.
- ORGANIZACIÓN INTERNACIONAL DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES [INTOSAI] (2004). *ISSAI 3000 Directrices de aplicación de las normas de auditoría del rendimiento* [En línea]. Recuperado el 11 de Mayo, 2012, de Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores: [http://www.issai.org/media\(384,1033\)/ISSAI\\_3000S.pdf](http://www.issai.org/media(384,1033)/ISSAI_3000S.pdf).
- ORGANIZACIÓN INTERNACIONAL DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES [INTOSAI] (2008). *Lista de verificación Anexo ISSAI 5600*. Recuperado el 15 de Noviembre, 2012, desde Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores: [http://www.issai.org/media\(911,1033\)/ISSAI\\_5600\\_S\\_Appendix.pdf](http://www.issai.org/media(911,1033)/ISSAI_5600_S_Appendix.pdf).
- ORGANIZACIÓN INTERNACIONAL DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES [INTOSAI] (2010). *ISSAI 3100 Directrices para la Auditoría de Desempeño: Principios Claves*. Recuperado el 24 de Mayo, 2012, de Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores: [http://www.issai.org/media\(871,1033\)/ISSAI\\_3100\\_E.pdf](http://www.issai.org/media(871,1033)/ISSAI_3100_E.pdf).
- ORGANIZACIÓN INTERNACIONAL DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES [INTOSAI]. (2010). *Anexo de la ISSAI 3100*. Recuperado el 24 de Mayo, 2012, de Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores: [http://www.issai.org/media\(876,1033\)/ISSAI\\_3100\\_S\\_Appendix.pdf](http://www.issai.org/media(876,1033)/ISSAI_3100_S_Appendix.pdf)
- TRIBUNAL DE CUENTAS (s. f.) *El Tribunal de Cuentas como Órgano Constitucional del Estado* [En línea] Consultado el 11 de diciembre, 2012, desde <http://www.tcu.es/>
- TRIBUNAL DE CUENTAS DE LA UNIÓN (TCU) (2011). *Planejamento estratégico 2011-2015 Sumário executivo* [Versión electrónica]. Recuperada el 10 de enero, 2013 desde [http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/planejamento\\_gestao/planejamento2011/Sumario%20Executivo.pdf](http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/planejamento_gestao/planejamento2011/Sumario%20Executivo.pdf).
- TRIBUNAL DE CUENTAS DE LA UNIÓN (TCU) (2010). *Manual de auditoría de rendimiento* [Versión electrónica]. Recuperada el 14 de enero, 2013 desde [http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/espanol/publicaciones/publicaciones\\_institucionales/Manual%20ANOP\\_espanhol.pdf](http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/espanol/publicaciones/publicaciones_institucionales/Manual%20ANOP_espanhol.pdf).
- TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO (2009) *Estrategia de auditoría 2009-2012 Resumen*. Extraído el 5 de enero de 2013 desde <http://eca.europa.eu/portal/pls/portal/docs/1/12488738.PDF>.
- TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO (n. d.) *Manual de auditoría de Gestión*. Extraído el 5 de noviembre de 2012: <http://eca.europa.eu/portal/page/portal/audit/PerformanceAuditManual>.
- TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO (n. d.). *Misión, visión, valores y objetivos estratégicos*. Extraído el 25 de octubre de 2012 desde <http://eca.europa.eu/portal/pls/portal/docs/1/11218737.PDF>.
- TURKSEMA, R. (s. f.). *The Effectiveness of Performance Audits - Incidental or Structural*. Recuperado el 2 de enero de 2013: <http://www.performanceaudit.org/documents/Effectiveness%20of%20Performance%20Auditing.pdf>
- VALLES, F. (2001). *Control externo del gasto público y Estado constitucional*. Tesis de Doctorado para optar por el título de Doctor en Derecho, Departament de Ciència Política i Dret Públic. Universitat, Autònoma de Barcelona, Bellaterra, España. Extraído el 10 de diciembre de 2012: <http://hdl.handle.net/10803/5068>.
- VERSIÓN CONSOLIDADA DEL TRATADO DE FUNCIONAMIENTO DE LA UNIÓN EUROPEA, consultado el 5 de noviembre de 2012, disponible en la pagina <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2010:083:0047:0200:es:PDF>
- WARNING, C., & MORGAN, S. (2007). "Public sector performance auditing in developing countries". *Public Sector Governance and accountability series*, 323-357. Recuperado el 1 de octubre, 2012, desde <http://siteresources.worldbank.org/PSGLP/Resources/33Performanceauditing.pdf>.

WEETS, K. (3-5 de september de 2008). *Who effective are performance audits? A multiple case study within the local audit office of Rotterdam*. Recuperado el 14 de Mayo, 2012, desde <https://lirias.kuleuven.be/bitstream/123456789/202577/1/Katrien+Weets+2008+How+effective+are+performance+audits+A+multiple+case+study+within+the+local+audit+office+of+Rotterdam.pdf>

Santa Fe de Bogotá, Abril de 2013.