

Artículo Académico • Investigación Original

DOI: <https://doi.org/10.67827/744jsx22>

Diseño e implementación de un manual de auditoría de desempeño para el Ministerio del Ambiente y Desarrollo Sostenible del Paraguay

Design and Implementation of a Performance Audit Manual for Paraguay's Ministry of Environment and Sustainable Development

✉ **María Liz Adorno Semidei**,  mail: malizadorno@gmail.com

✉ **Isabel Dejesús Noldin Segovia**,  mail: isabelnoldin27@gmail.com

✉ **Hugo Manuel García Ávalos**,  mail: hugogarciaavalos@gmail.com

Programa Académico – Maestría en Gestión y Administración Financiera Pública
Instituto Superior Vía Pro Desarrollo, Asunción, Paraguay

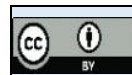
Recibido: 15/12/2023

Aceptado: 30/06/2026

Publicado: 20/08/2026

Cómo citar este artículo:

Adorno Semidei, M. L., Noldin Segovia, I. D. & García Ávalos, H. M. (2026). Diseño e implementación de un manual de auditoría de desempeño para el Ministerio del Ambiente y Desarrollo Sostenible del Paraguay. *VIACONCIENCIA*, 1(2), [62-77]. DOI: <https://doi.org/10.67827/744jsx22>



Esta obra está bajo una Licencia Creative Commons Atribución-No Comercial 4.0 Internacional © 2026
Instituto Superior Vía Pro Desarrollo. Todos los derechos reservados.

RESUMEN

El presente estudio formula una propuesta metodológica destinada a dotar al Ministerio del Ambiente y Desarrollo Sostenible (MADES) del Paraguay de un manual propio de auditoría de desempeño, dado que la institución carece de procedimientos formalizados que permitan valorar el uso económico de los recursos, el rendimiento de sus procesos y el grado de logro de las metas de la gestión ambiental. Se trabajó con un diseño no experimental, observacional, descriptivo y documental, de enfoque cualitativo apoyado en la teoría fundamentada; la evidencia empírica provino de entrevistas con cuestionarios semiestructurados a nueve informantes clave perteneciente a tres dependencias: la Dirección General de Protección y Conservación de la Biodiversidad, el equipo representante del Modelo Estándar de Control Interno del Paraguay (MECIP) y la Dirección de Auditoría Interna. Los tres grupos consultados se mostraron receptivos a la eventual adopción del manual, al que atribuyen capacidad para hacer más transparente la gestión, en tanto habilita valoraciones objetivas del quehacer

institucional y la comunicación pública de sus resultados; se determinó, además, que el instrumento debe priorizar el fortalecimiento de las capacidades internas y, de manera subsidiaria, la obtención de resultados. La propuesta organiza once componentes operativos en tres fases sucesivas, contruidos a partir del marco normativo de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores y de la experiencia comparada regional. Se concluye que el instrumento resulta viable para cuantificar el rendimiento de las áreas sustantivas del ministerio y para robustecer la rendición de cuentas en el sector público paraguayo.

Palabras clave: auditoría de desempeño; control interno; gestión pública; administración financiera; rendición de cuentas; sector público; Paraguay.

ABSTRACT

This study puts forward a methodological proposal aimed at providing Paraguay's Ministry of Environment and Sustainable Development (MADES) with its own performance audit manual, given that the institution lacks formalized procedures for assessing the economical use of resources, the performance of its processes, and the degree of achievement of environmental management goals. A non-experimental, observational, descriptive, and documentary design was employed, with a qualitative approach supported by grounded theory; the empirical evidence came from interviews using semi-structured questionnaires with nine key informants belonging to three units: the General Directorate for the Protection and Conservation of Biodiversity, the team representing Paraguay's Standard Model of Internal Control (MECIP), and the Internal Audit Directorate. The three groups consulted were receptive to the eventual adoption of the manual, to which they attribute the capacity to make management more transparent, insofar as it enables objective assessments of institutional activity and the public communication of its results; it was also determined that the instrument should prioritize the strengthening of internal capacities and, secondarily, the attainment of results. The proposal organizes eleven operational components into three successive phases, built upon the normative framework of the International Organization of Supreme Audit Institutions and comparative regional experience. It is concluded that the instrument is viable for quantifying the performance of the ministry's substantive areas and for strengthening accountability in the Paraguayan public sector.

Keywords: performance audit; internal control; public management; financial administration; accountability; public sector; Paraguay.

1. INTRODUCCIÓN

Desde comienzos del presente siglo, los Estados latinoamericanos vienen abandonando el paradigma burocrático tradicional para adoptar esquemas de gestión centrados en resultados, en los cuales el foco se desplaza del apego formal al procedimiento hacia las metas alcanzadas, el valor de los bienes y servicios entregados y las transformaciones que las políticas producen en la vida de las personas (CEPAL, 2014; Ramírez-Alujas & Dassen, 2012). Dentro de ese giro, la auditoría de desempeño ocupa un lugar central: constituye un examen externo e imparcial que indaga si los programas y las operaciones gubernamentales hacen un uso económico de los recursos, si sus procesos rinden adecuadamente y si los propósitos trazados se cumplen en los hechos (INTOSAI, 2021). Su lógica difiere de la fiscalización financiera o de cumplimiento: en lugar de circunscribirse a la legalidad del gasto, contrasta lo efectivamente logrado con lo programado, toma como parámetro las experiencias gubernamentales más exitosas y deriva de ese contraste recomendaciones de mejora (García Correa et al., 2017).

En el caso paraguayo, la puesta en vigencia del Modelo Estándar de Control Interno para las Entidades Públicas (MECIP) modificó de manera profunda los sistemas de control del aparato estatal, al fijar pisos mínimos en materia de ambiente de control, gestión de riesgos e información institucional. Ahora bien, ninguna norma nacional obliga hoy a los organismos del Estado a practicar auditorías de desempeño, y tampoco se registran antecedentes sistemáticos de su realización en el sector público del país. Esa carencia adquiere particular relevancia en el Ministerio del Ambiente y Desarrollo Sostenible (MADES), ente rector de la política ambiental nacional: sus cometidos sustantivos —resguardar la biodiversidad, fiscalizar actividades que presionan sobre los recursos naturales e impulsar el desarrollo sostenible— reclaman dispositivos de evaluación que vayan más allá del control financiero clásico (CGR, 2023).

Al no disponer de un manual propio, el MADES carece de un instrumento que ordene las etapas del trabajo auditor, homogeneice sus papeles de trabajo y encuadre su práctica en el cuerpo normativo de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) y sus Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI). La experiencia comparada resulta ilustrativa: tanto Guatemala, cuya contraloría formalizó guías operativas para esta clase de exámenes (Contraloría General de Cuentas, 2017, 2021), como el estado mexicano de Veracruz (ORFIS, 2019) muestran que documentar la metodología es el paso que habilita prácticas auditoras sostenidas, con efectos favorables sobre la transparencia, la rendición de cuentas y la calidad de las decisiones públicas.

A partir de ese diagnóstico, la investigación se interrogó por el resultado que arrojaría una propuesta de diseño e implementación de un manual de auditoría de desempeño en el MADES. El propósito general consistió en formular dicha propuesta, y de él se desprendieron

cuatro propósitos específicos: examinar la recepción institucional de una eventual implementación del manual; identificar los beneficios que esta reportaría; establecer hacia dónde debe orientarse el instrumento para contribuir al mejoramiento de la entidad; y desarrollar las acciones, los procedimientos y las herramientas que su puesta en marcha demanda. La hipótesis de trabajo sostuvo que un manual de esta naturaleza haría posible cuantificar el rendimiento de las áreas misionales respecto de los programas ejecutados en cada periodo.

El texto se organiza del siguiente modo: tras esta introducción se desarrolla el marco teórico; luego se detalla la estrategia metodológica cualitativa; a continuación, se presentan la evidencia recogida entre los informantes clave y el instrumento propuesto con sus once componentes; y el cierre corresponde a la discusión de los hallazgos frente a la literatura, las conclusiones y las recomendaciones.

2. MARCO TEÓRICO

2.1 De la auditoría gubernamental a la auditoría de desempeño

La auditoría gubernamental es el escrutinio profesional y metódico, posterior a la ejecución, de las operaciones financieras y administrativas del sector público, cuyo fin es dictaminar sobre la razonabilidad de la información y proponer mejoras (Dextre Flores, 2016). Su evolución acompañó los cambios del propio Estado: de un control anclado en la legalidad del gasto se pasó a enfoques que interrogan el valor público que las intervenciones estatales generan (Montilla Galvis & Herrera Marchena, 2006). En ese recorrido surge la auditoría de desempeño, cuyo objeto es determinar, con independencia y rigor técnico, si los programas y las actividades estatales administran los recursos con criterio económico, si sus procesos son eficientes y si alcanzan los fines previstos, identificando además el margen de mejora existente (INTOSAI, 2021).

Cada una de las tres dimensiones examinadas interroga un aspecto distinto de la gestión: la economía pregunta cuánto costaron los insumos adquiridos; la eficiencia, cuánto producto se obtuvo por unidad de recurso empleada; la eficacia, en qué medida se cumplieron los objetivos. Su valoración se apoya en indicadores estratégicos, de impacto y de gestión, y en comparaciones múltiples: la situación anterior a la intervención, lo planificado, escenarios hipotéticos sin programa y las prácticas gubernamentales tomadas como referencia (García Correa et al., 2017). La evidencia internacional agrega que el provecho de estos exámenes depende, en buena medida, de la mirada de quienes usan sus informes, lo que obliga a cuidar la

comunicación de los hallazgos y la apropiación institucional de las recomendaciones (Arthur et al., 2012).

2.2 El marco normativo internacional: INTOSAI e ISSAI

La INTOSAI articula, mediante su Marco de Pronunciamientos Profesionales, el andamiaje normativo de la fiscalización pública a escala global (ISSAI, 2018). Dentro de él, la ISSAI 300 fija los principios rectores de la auditoría de desempeño y la ISSAI 3000 opera como su norma de aplicación, complementadas por guías del subcomité especializado en la materia. Para facilitar la adopción práctica de ese cuerpo normativo, la Iniciativa de Desarrollo de la INTOSAI (IDI) preparó un manual de implementación que reúne metodologías, formatos de papeles de trabajo y herramientas de planificación susceptibles de adaptarse a la realidad de cada entidad fiscalizadora (INTOSAI, 2021). El Tribunal de Cuentas Europeo (2023), a su turno, ha relevado la heterogeneidad de arreglos institucionales con que las entidades fiscalizadoras de la Unión Europea incorporan la evaluación del desempeño a sus mandatos.

En América Latina, la recepción de las ISSAI motivó el desarrollo de manuales propios. El instrumento guatemalteco sistematiza guías operativas que cubren la planificación, la ejecución y la comunicación de los resultados de estas auditorías (Contraloría General de Cuentas, 2017, 2021), y el órgano fiscalizador de Veracruz elaboró procedimientos equivalentes para el plano subnacional mexicano (ORFIS, 2019). Ambas trayectorias sugieren que la formalización documental de la metodología es condición habilitante para institucionalizar la práctica auditora con garantías de calidad técnica.

2.3 Control interno, manuales de procedimientos y el MECIP

El control interno reúne las políticas, las normas y los procedimientos que aseguran el logro de los objetivos de la organización, la confiabilidad de su información y la observancia del ordenamiento jurídico. Los manuales de procedimientos mantienen con él un vínculo necesario: sin procesos documentados, el control carece de parámetros contra los cuales verificar (Gutiérrez & González, 2014). En el Paraguay, el MECIP funciona como marco de referencia obligatorio para diseñar, implementar y evaluar los sistemas de control interno del sector público, y la Contraloría General de la República examina de manera periódica cuán efectivos resultan esos sistemas, incluido el del MADES (CGR, 2023). En ese entramado, la auditoría de desempeño agrega una capa adicional de escrutinio: no se limita a constatar que los controles existan, sino que interroga la calidad de los resultados que dichos controles hacen posibles (Cubur Burrión, 2007; Ponce de León, 2012).

2.4 Gestión por resultados y evaluación del desempeño institucional

El modelo de gestión orientado a resultados antepone el cumplimiento de metas y objetivos al mero acatamiento de funciones y trámites, y requiere sistemas de planificación, seguimiento y evaluación con capacidad de retroalimentar las decisiones (CEPAL, 2014). Medir y perfeccionar de manera continua el rendimiento organizacional —el núcleo de la gestión del desempeño— es requisito para que las instituciones públicas generen valor (Torres Flórez, 2018). Cuando el objeto es ambiental, la auditoría suma una dimensión de tutela: participa de la protección del bien público ambiental y apuntala las metas de conservación y sostenibilidad (Antúnez Sánchez, 2015). Existe, asimismo, consenso regional en que estos exámenes contribuyen a la transparencia focalizada y a la rendición de cuentas, dos pilares de la agenda de gobierno abierto (Caba-Pérez & López-Hernández, 2007; Ramírez-Alujas & Dassen, 2012; Uquillas et al., 2018). La brecha que este estudio atiende es, justamente, la inexistencia de un instrumento metodológico de esa naturaleza en el ente rector de la política ambiental paraguaya.

3. METODOLOGÍA

La investigación adoptó un diseño no experimental, observacional, de nivel descriptivo y de carácter documental, con enfoque cualitativo sustentado en la teoría fundamentada (Hernández-Sampieri & Mendoza, 2018). La elección de la teoría fundamentada respondió a que, al momento del estudio, el país no contaba con procesos formalizados de auditoría de desempeño y la normativa vigente no la exigía a las instituciones estatales; en consecuencia, la propuesta debió construirse desde las bases conceptuales de la INTOSAI y las ISSAI, articuladas con la evidencia empírica recogida en la propia institución.

El proceso investigativo siguió cinco etapas: definición del problema y de los objetivos; diseño del plan de investigación; recopilación de datos; análisis de datos; y presentación de resultados, discusión y cierre. Se emplearon dos tipos de fuentes. La fuente primaria consistió en entrevistas mediante cuestionarios semiestructurados y autoadministrados, elaborados por el equipo autoral a partir de las variables de interés del estudio y aplicados previa autorización institucional oficial y consentimiento informado de los participantes. La fuente secundaria comprendió datos públicos y bibliográficos —normativa nacional, informes de la Contraloría General de la República, manuales internacionales de auditoría de desempeño y literatura académica— que permitieron fundamentar la propuesta.

La población del estudio estuvo compuesta por los 415 funcionarios que conforman el MADES, de los cuales 290 se encuentran vinculados al área administrativa de la institución. La muestra, seleccionada por conveniencia conforme a los criterios del muestreo no probabilístico en investigaciones cualitativas (Casal & Mateu, 2003), quedó constituida por nueve informantes clave distribuidos en tres dependencias: cinco directores y jefes del área misional correspondiente a la Dirección General de Protección y Conservación de la Biodiversidad (DGPCB), dos representantes del MECIP y dos representantes de la Dirección de Auditoría Interna. La Tabla 1 caracteriza la unidad de análisis y la Figura 1 (véase la sección de Resultados) sintetiza su composición. Fueron incluidos funcionarios de áreas clave del MADES que aceptaron participar voluntariamente; se excluyó a quienes no otorgaron su consentimiento o no se encontraban vinculados a las áreas seleccionadas.

Tabla 1

Caracterización de la unidad de análisis

Grupo de informantes	Dependencia	n	Aporte al estudio
Área misional	Dirección General de Protección y Conservación de la Biodiversidad (DGPCB)	5	Perspectiva de los procesos sustantivos potencialmente auditables y de la utilidad del manual para la gestión
Control interno	Representantes del MECIP en el MADES	2	Articulación del manual con el marco estándar de control interno vigente
Auditoría	Dirección de Auditoría Interna	2	Viabilidad técnica y procedimental de la auditoría de desempeño en la institución

Nota. Elaboración propia.

Los datos primarios fueron registrados en medios digitales y sistematizados en planillas de cálculo; las respuestas se organizaron en cuadros de síntesis por grupo de informantes, verificando su correspondencia con los objetivos de la investigación. El análisis siguió una lógica descriptiva e interpretativa propia del enfoque cualitativo. Entre las consideraciones éticas, se garantizaron la voluntariedad de la participación, la confidencialidad de las respuestas y el uso exclusivamente académico de la información. Como limitaciones, se reconocen el tamaño reducido y la selección por conveniencia de la muestra, que restringen la generalización estadística de los hallazgos, si bien resultan consistentes con el propósito comprensivo y propositivo del estudio.

4. RESULTADOS

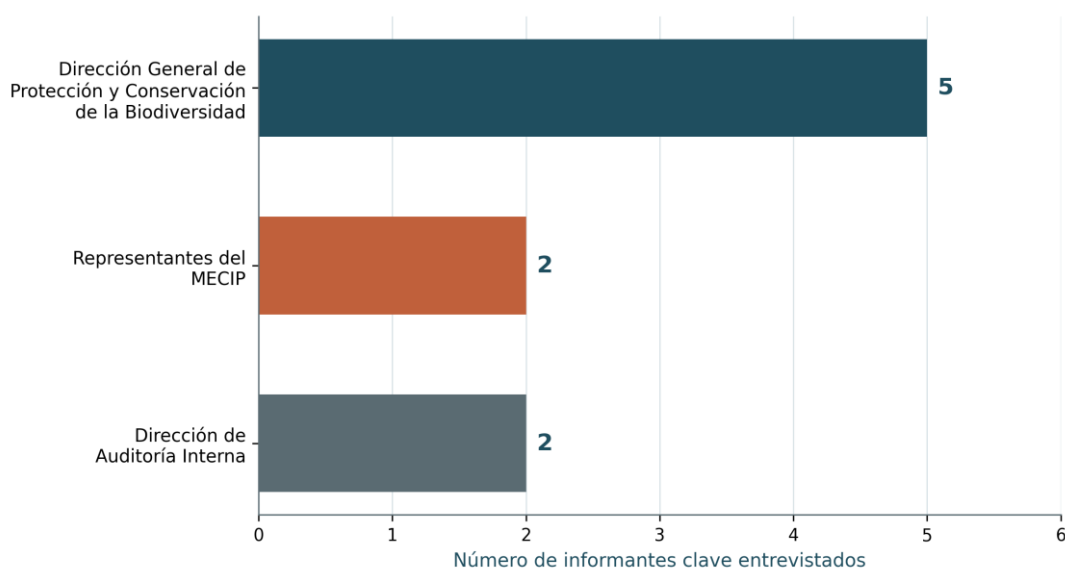
Los resultados se organizan en función de los objetivos específicos: primero se presenta la recepción institucional de una eventual implementación del manual según los tres grupos de informantes; luego se sistematizan los beneficios identificados y la orientación requerida; finalmente, se describe el instrumento propuesto y sus once componentes.

4.1 Recepción institucional de la propuesta

La Figura 1 presenta la distribución de los nueve informantes entre las tres dependencias consultadas.

Figura 1

Composición de la unidad de análisis por dependencia institucional



Nota. Elaboración propia a partir de las entrevistas realizadas.

Los cinco funcionarios del área misional se manifestaron receptivos a la eventual adopción de un manual de esta naturaleza. En su percepción, familiarizarse con la auditoría de desempeño les daría elementos para ponderar su propia responsabilidad y su rendimiento en la administración de los recursos asignados y en el cumplimiento de las metas de la dependencia. Subrayaron, además, que valorar objetivamente el quehacer institucional y comunicar públicamente sus resultados operaría como garantía de transparencia frente a la ciudadanía y las partes interesadas.

Los representantes del MECIP compartieron esa valoración positiva y pusieron el acento en la complementariedad de ambos instrumentos: mientras el modelo estándar define la arquitectura general del control institucional, el manual propuesto aportaría el instrumental específico para examinar cuán eficientes y eficaces resultan las áreas sustantivas. Los

representantes de la Dirección de Auditoría Interna, por su parte, corroboraron que la institución nunca ha practicado auditorías de desempeño y que su labor se concentra en exámenes financieros y de cumplimiento; en ese contexto, entendieron que el manual pondría a su disposición procedimientos estandarizados, reconocidos por la INTOSAI, para incorporar de manera gradual este tipo de trabajo, y señalaron que la capacitación especializada es condición previa de su puesta en marcha. La Tabla 2 sintetiza los hallazgos por grupo.

Tabla 2

Síntesis de hallazgos de las entrevistas por grupo de informantes

Grupo de informantes	Principales hallazgos
Área misional (DGPCB)	Receptividad hacia el manual; percepción de que la auditoría de desempeño permite ponderar la responsabilidad y el rendimiento propios en la administración de recursos y metas; expectativa de mayor transparencia mediante la valoración objetiva del quehacer institucional y la comunicación de sus resultados.
Representantes del MECIP	Énfasis en la complementariedad entre el manual y el modelo estándar de control interno; el instrumento aportaría el herramienta específico para examinar la eficiencia y la eficacia de las áreas sustantivas sobre la arquitectura de control ya instalada.
Auditoría Interna	Corroboración de que la institución nunca practicó auditorías de desempeño; predominio de exámenes financieros y de cumplimiento; el manual pondría a disposición procedimientos estandarizados reconocidos por la INTOSAI; la capacitación especializada es condición previa.

Nota. Elaboración propia a partir de las entrevistas realizadas.

4.2 Beneficios y orientación requerida del manual

Del análisis integrado de las entrevistas emergieron cuatro beneficios principales de la potencial implementación del manual: (a) un mejor aseguramiento de la observancia de la legislación ambiental, decisivo para resguardar el entorno natural y prevenir daños al ambiente; (b) una gestión más transparente, en tanto el instrumento habilita valoraciones objetivas de las actividades y la comunicación pública de sus resultados; (c) el consecuente refuerzo de la rendición de cuentas del ministerio ante la ciudadanía y las demás partes interesadas; y (d) la detección de ineficiencias en los procesos operativos, insumo para la mejora continua de la gestión.

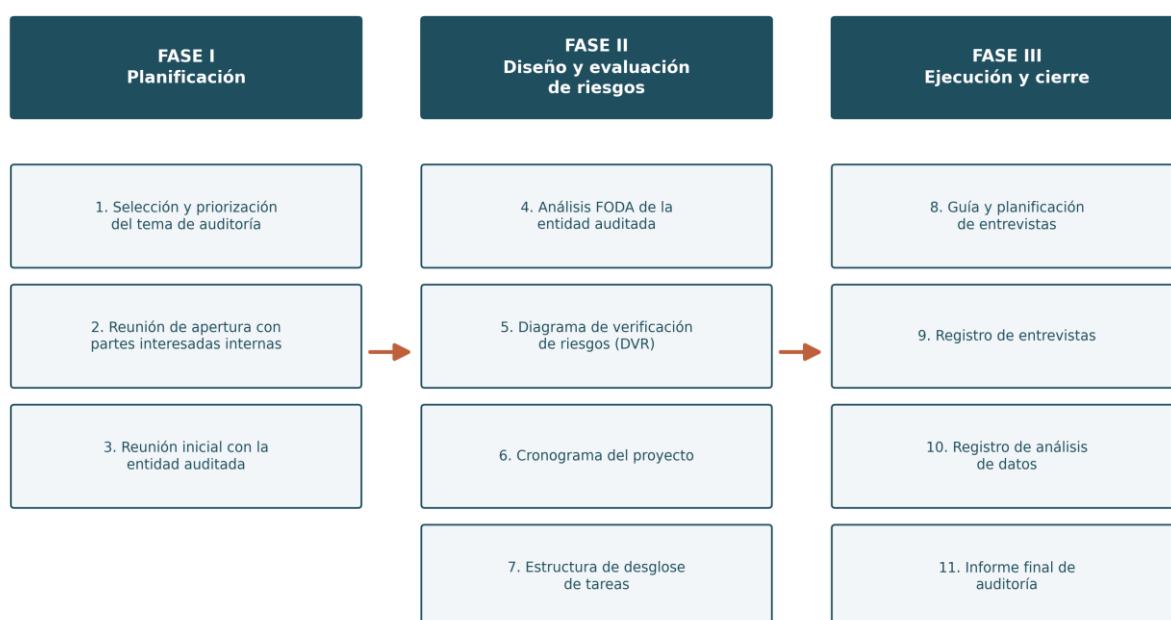
En cuanto a la orientación requerida, los informantes fueron concluyentes: el manual debe dirigirse ante todo al fortalecimiento de las capacidades internas —las competencias y destrezas necesarias para evaluar el rendimiento institucional— y solo después a la obtención de resultados. La lectura que emerge es que la institución concibe este tipo de auditoría como una palanca de desarrollo organizacional antes que como un mecanismo punitivo.

4.3 Propuesta de manual de auditoría de desempeño

El instrumento propuesto se construyó tomando como referencia principal el manual de implementación elaborado por la IDI (INTOSAI, 2021), complementado con formatos de trabajo de la Oficina de Rendición de Cuentas del Gobierno de los Estados Unidos (GAO) y con los manuales guatemalteco y veracruzanos ya reseñados (Contraloría General de Cuentas, 2017, 2021; ORFIS, 2019). Sus once componentes se agrupan en tres fases sucesivas — planificación; diseño y evaluación de riesgos; ejecución y cierre—, según ilustra la Figura 2.

Figura 2

Flujo operativo del manual de auditoría de desempeño propuesto para el MADES



Nota. Elaboración propia a partir de INTOSAI (2021) e instrumentos adaptados de la GAO.

El primer componente, la selección y priorización del tema de auditoría, opera mediante una matriz que pondera cuatro criterios alineados con las ISSAI: la importancia o materialidad del tema (25 %), su auditabilidad (10 %), el impacto potencial del examen (35 %) y los riesgos para la entidad auditada (30 %). Cada tema recibe una valoración ordinal —no aplicable, baja, media o alta— y las puntuaciones ponderadas determinan la prioridad final. A modo de ejercicio ilustrativo, la matriz se aplicó a los cuatro objetivos específicos de la DGPCB, con los resultados de la Tabla 3: el control, la vigilancia y la fiscalización de las actividades de pesca y acuicultura obtuvo la primera prioridad, en razón de su alta importancia, alto impacto y alto riesgo institucional.

Tabla 3*Matriz de priorización de temas de auditoría aplicada a la DGPCB*

Tema potencial de auditoría	Importancia (25 %)	Auditabilidad (10 %)	Impacto (35 %)	Riesgos (30 %)	Prioridad
Control, vigilancia y fiscalización de las actividades de pesca, acuicultura y conexas	Alta	Media	Alta	Alta	1. ^a
Protección y conservación de la biodiversidad en relación con sus ecosistemas y el desarrollo sostenible	Alta	Media	Media	Media	2. ^a
Investigación, difusión de información y conservación de especímenes de fauna y flora silvestre	Media	Media	Media	Media	3. ^a
Normativa y reglamentación para la gestión responsable y comercialización de los recursos ícticos	Media	Media	Baja	Media	4. ^a

Nota. Elaboración propia, adaptado de la metodología de priorización de la GAO de los Estados Unidos.
Valoraciones con fines ilustrativos de la aplicación del manual.

Los componentes segundo y tercero corresponden a la etapa de reuniones. En la de apertura participan los actores internos pertinentes —asesoría jurídica, especialistas técnicos y profesionales del área sustantiva—, quienes deliberan sobre el enfoque del trabajo, las alternativas de diseño y las preguntas que guiarán el examen. La reunión inicial con la entidad auditada, por su parte, deja establecidos el origen del encargo, su alcance, las oficinas comprendidas y el plazo previsto para el informe final.

El cuarto componente introduce el análisis FODA de la entidad auditada, que ordena las fortalezas y debilidades del plano interno junto con las oportunidades y amenazas del externo; ese ordenamiento ofrece un panorama integral de los factores capaces de condicionar el trabajo auditor y sienta las bases de la planificación estratégica, la gestión de riesgos y la mejora continua (Aduato Peralta, 2020; INTOSAI, 2021). Sobre esa base, el quinto componente construye el diagrama de verificación de riesgos, una matriz de probabilidad e impacto que distribuye las debilidades y amenazas detectadas, releva los riesgos críticos —los de probabilidad e impacto elevados—, orienta la asignación de recursos y da sustento a las estrategias de mitigación (Contraloría General de Cuentas, 2017, 2021).

Los componentes sexto y séptimo ordenan la dimensión temporal y operativa: el cronograma sitúa en el tiempo cada etapa del examen, y la estructura de desglose descompone el trabajo en unidades acotadas y gobernables, con la granularidad que cada plan demande

(INTOSAI, 2021). Los componentes octavos a décimo instrumentan la producción de evidencia: la guía de planificación de entrevistas; el registro de entrevistas, que deja constancia de los hechos, de lo declarado y de quiénes intervinieron, insumo para la construcción de los hallazgos; y el registro de análisis de la documentación que la entidad aporta.

El componente final normaliza el informe de auditoría, cuya estructura contempla: fecha de emisión, proceso auditado, líder del proceso, objetivo y alcance del examen, periodo evaluado, criterios aplicados, fechas de las reuniones de apertura y de cierre, actividades desarrolladas, principales situaciones detectadas, oportunidades de mejora, riesgos identificados, acciones, estado de cumplimiento, observaciones, recomendaciones y conclusiones. Con ese esquema quedan asegurados el registro temporal de los hallazgos, la trazabilidad del proceso, la transparencia ante las partes interesadas y el direccionamiento de la alta gerencia hacia las cuestiones críticas del rendimiento organizacional (INTOSAI, 2021).

5. DISCUSIÓN

El primer hallazgo del estudio —la receptividad institucional hacia el manual— coincide con los trabajos que presentan a la auditoría de desempeño como un recurso estratégico de las organizaciones: su desarrollo pone en manos de la alta dirección mecanismos de control que facilitan las decisiones, informan sobre el estado de los procesos y permiten constatar con qué grado de eficiencia y eficacia se ejecutan las actividades (Grimado Lozano, 2014; Medrano Crespo, 2021). En idéntica dirección, la idea de los entrevistados de que este tipo de examen les permitiría ponderar su propia responsabilidad y rendimiento converge con la posición de García Correa et al. (2017), para quienes se trata de una herramienta determinante a la hora de establecer si las entidades públicas honran sus objetivos y obligaciones.

Respecto de los beneficios identificados, los resultados acompañan a las investigaciones previas que destacan el aporte de la auditoría al análisis, la evaluación y el perfeccionamiento del rendimiento institucional en la función pública, en particular su aptitud para detectar ineficiencias operativas y para dimensionar la distancia entre lo planificado y lo efectivamente logrado (Cubur Burrión, 2007; Uquillas et al., 2018). La convergencia entre los tres grupos consultados —área misional, control interno y auditoría— sugiere, además, que la demanda de instrumentos de evaluación del desempeño no queda circunscripta a las unidades de control, sino que alcanza a las áreas sustantivas de la institución.

El ordenamiento de la orientación requerida —primero las capacidades, luego los resultados— dialoga con la observación de Ponce de León (2012), quien constata que, pese al avance pausado de la cultura de rendición de cuentas en la región, los procedimientos de control

interno enfocados en el buen uso de los recursos públicos registran progresos sustantivos. Que las capacidades antecedan a los resultados inmediatos guarda coherencia con el estadio incipiente de esta auditoría en el Paraguay: la institución consultada nunca la practicó y tampoco existen antecedentes de su ejecución en otros entes públicos del país, de modo que formar competencias constituye el prerequisite lógico de cualquier despliegue efectivo del instrumento. El hallazgo converge, asimismo, con los estudios internacionales que sitúan en los usuarios de los informes y en las capacidades instaladas la clave del aprovechamiento de estas auditorías (Arthur et al., 2012).

Entre las implicaciones prácticas, la propuesta ofrece al MADES un itinerario operativo completo —de la selección del tema al informe final— alineado con las ISSAI y adaptado a su estructura organizacional, que puede replicarse en otras direcciones generales y, eventualmente, en otros organismos del Estado paraguayo. Entre las limitaciones, el carácter cualitativo del diseño, el tamaño reducido de la muestra y su selección por conveniencia impiden generalizaciones estadísticas; asimismo, la validación del manual se restringió a un ejercicio ilustrativo sobre una dirección general. Futuras investigaciones deberían evaluar la aplicación piloto del manual, medir sus efectos sobre indicadores de gestión y explorar su extensión comparada a otras instituciones públicas del país y de la región.

6. CONCLUSIONES

El estudio estableció una propuesta integral de diseño e implementación de un manual de auditoría de desempeño para el MADES, y la evidencia recogida permitió aceptar la hipótesis de trabajo: los actores institucionales vinculados a las actividades administrativas y de control coinciden en que el instrumento haría posible cuantificar el rendimiento de las áreas misionales respecto de los programas ejecutados en cada periodo.

En respuesta al primer objetivo específico, el sondeo sobre una eventual implementación del manual en una de las direcciones de la organización arrojó una recepción favorable, orientada a la excelencia institucional. Respecto del segundo objetivo, los beneficios identificados comprenden un mejor aseguramiento de la observancia de la legislación ambiental —decisivo para el resguardo del entorno natural—, una gestión más transparente gracias a la valoración objetiva de las actividades y a la comunicación pública de sus resultados, y el consecuente refuerzo de la rendición de cuentas del ministerio ante la ciudadanía y las partes interesadas.

En cuanto al tercer objetivo, se concluye que el manual debe dirigirse ante todo al fortalecimiento de las capacidades internas y, de manera subsidiaria, a la obtención de

resultados, lo que sitúa la formación de competencias auditoras como condición previa del despliegue del instrumento. Finalmente, en respuesta al cuarto objetivo, las acciones para la puesta en marcha del manual se articulan en once componentes secuenciales: la selección y priorización del tema de auditoría, la reunión de apertura, la reunión con la entidad auditada, el análisis FODA, el diagrama de verificación de riesgos, el cronograma del proyecto, la estructura de desglose de tareas, la guía de entrevistas, el registro de entrevistas, el registro de análisis y el informe final.

Como aporte científico original, el estudio ofrece el primer instrumento metodológico de auditoría de desempeño diseñado específicamente para un organismo público paraguayo, construido desde las normas internacionales ISSAI y validado empíricamente mediante la consulta a informantes clave de la propia institución. Se recomienda al MADES iniciar con una experiencia piloto sobre el tema de primera prioridad identificado; desplegar un programa formativo que cubra los fundamentos de este tipo de auditoría, el marco normativo aplicable, las técnicas e instrumentos de trabajo, la ética profesional y la evaluación de riesgos; e institucionalizar, con carácter permanente, el seguimiento de las recomendaciones como vía de mejora continua y soporte de decisiones informadas.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Adauto Peralta, M. P. (2020). FODA. *Logos Boletín Científico de la Escuela Preparatoria No. 2*, 7(14), 20–21. <https://doi.org/10.29057/prepa2.v7i14.6386>
- Antúnez Sánchez, A. (2015). La auditoría ambiental como función de la administración pública en la protección del bien público ambiental, para construir la empresa amigable con el ambiente como meta del desarrollo sostenible. *Revista Criterio Libre*, 13(22), 79–97.
- Arthur, A., Rydland, L. T. & Amundsen, K. (2012). The user perspective in performance auditing: A case study of Norway. *American Journal of Evaluation*, 33(1), 44–59.
- Caba-Pérez, C. & López-Hernández, A. (2007). Latin-American public financial reporting: Recent and future development. *Public Administration and Development*, 27(2), 139–157.
- Casal, J. & Mateu, E. (2003). Tipos de muestreo. *Revista de Epidemiología y Medicina Preventiva*, 1(1), 3–7.
- CEPAL. (2014). Planificación, prospectiva y gestión pública: reflexiones para la agenda de desarrollo (J. Máttar & D. E. Perrotti, Eds.). Comisión Económica para América Latina y el Caribe. <https://repositorio.cepal.org/handle/11362/36762>

- Contraloría General de Cuentas. (2017). Manual de auditoría gubernamental de desempeño. Contraloría General de Cuentas de Guatemala.
- Contraloría General de Cuentas. (2021). Manual de auditoría de desempeño gubernamental (Acuerdo A-066-2021). Contraloría General de Cuentas de Guatemala. https://www.contraloria.gob.gt/wp-content/uploads/2022/02/Manual-de-Auditoria-de-Desempeno_con-GUIAS.pdf
- Contraloría General de la República. (2023). Informe de evaluación de la efectividad del Sistema de Control Interno: Ministerio del Ambiente y Desarrollo Sostenible (MADES). CGR, Paraguay.
- Cubur Burrión, E. (2007). Importancia de la auditoría interna en una empresa dedicada a la venta de repuestos para vehículos pesados [Tesis de licenciatura, Universidad de San Carlos de Guatemala].
- Dextre Flores, J. C. (2016). Un encuentro con la auditoría gubernamental. *Revista Lidera*, (11), 34–38.
- García Correa, G. M., García Camavilca, M. Á. & Monzón Castillo, E. D. (2017). Las auditorías de desempeño y su rol en el fortalecimiento de la gestión pública: evaluación de cuatro casos de estudio.
- Grimado Lozano, L. C. (2014). La importancia de las auditorías internas y externas dentro de las organizaciones [Tesis de licenciatura, Universidad Militar Nueva Granada].
- Gutiérrez, J. L. P. & González, E. B. L. (2014). Manuales de procedimientos y el control interno: una necesaria interrelación. *Observatorio de la Economía Latinoamericana*, (201).
- Hernández-Sampieri, R. & Mendoza Torres, C. P. (2018). *Metodología de la investigación: las rutas cuantitativa, cualitativa y mixta*. McGraw-Hill Interamericana.
- INTOSAI. (2021). Auditoría de desempeño: Manual de implementación de las ISSAI (Versión 1). Iniciativa de Desarrollo de la INTOSAI (IDI). https://idi.no/wp-content/uploads/resource_files/pa-hb-v1-spanish-2023.pdf
- ISSAI. (2018). Marco de Pronunciamientos Profesionales de la INTOSAI (IFPP). INTOSAI. <https://www.intosai.org/es/>
- Medrano Crespo, R. (2021). La importancia de la auditoría. LinkedIn. <https://es.linkedin.com/pulse/la-importancia-de-auditor%C3%ADa-rodriego-medrano-crespo>

- Montilla Galvis, O. J. & Herrera Marchena, L. G. (2006). El deber ser de la auditoría. *Estudios Gerenciales*, 22(98), 83–110. http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0123-59232006000100004
- ORFIS. (2019). Manual de auditoría de desempeño. Órgano de Fiscalización Superior del Estado de Veracruz.
- Ponce de León, M. (2012). Importancia de la auditoría al desempeño [Tesis de maestría, Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo]. http://bibliotecavirtual.dgb.umich.mx:8083/xmlui/handle/DGB_UMICH/5981
- Ramírez-Alujas, Á. & Dassen, N. (2012). Gobierno abierto: la ruta hacia una nueva agenda de reforma del Estado y modernización de la administración pública en América Latina y el Caribe. En *Gobierno abierto y transparencia focalizada: tendencias y desafíos para América Latina y el Caribe*. Banco Interamericano de Desarrollo.
- Torres Flórez, D. (2018). La importancia de la gestión del desempeño en las organizaciones. *Revista GEON*, 5(1), 4–5.
- Tribunal de Cuentas Europeo. (2023). *Entidades fiscalizadoras superiores de la UE y sus Estados miembros: visión general*. Oficina de Publicaciones de la Unión Europea. <https://doi.org/10.2865/895624>
- Uquillas, G., Castillo, J. J. E., Riera, B. A. R. & Muñoz, N. E. A. (2018). Importancia de la auditoría de gestión. *Observatorio de la Economía Latinoamericana*.