



Normas de Auditoría  
Interna Gubernamental  
del Uruguay  
(NAIGU)  
y Guías Técnicas

an

AUDITORIA INTERNA  
DE LA NACION







***Normas de Auditoría  
Interna Gubernamental  
del Uruguay  
(NAIGU)  
y Guías Técnicas***



**AUDITORIA INTERNA  
DE LA NACION**





**AUDITORIA INTERNA  
DE LA NACION**

La Auditoría Interna de las Nación, al aprobar por Resolución de fecha 22 de agosto de 2011, las Normas de Auditoría Interna Gubernamental del Uruguay -NAIGU- y las Guías Técnicas para la gestión de la actividad de auditoría interna gubernamental, concreta una primera etapa de desafíos y compromisos asumidos en el marco del Componente 2, del Programa de Fortalecimiento de los Organismos de Control y Gestión Presupuestaria, Préstamo N° 2085/OC-UR celebrado entre la República Oriental del Uruguay y el Banco Interamericano de Desarrollo.

Al mismo tiempo, que cumplimos con este compromiso, como órgano que tiene la responsabilidad de encabezar el sistema de control interno de los actos y la gestión económico-financiera de la Administración Central, de realizar auditorías y de ejercer la superintendencia técnica de las Unidades de Auditoría Interna instaladas en los distintos órganos y organismos de los Incisos, nos embarcamos en la desafiante labor de aplicar, difundir e inducir a la aplicación de esta Normas y Guías, como medio para que la función de auditoría interna en el Estado Uruguayo se cumpla adecuadamente y se apegue a las mejores prácticas internacionales.

Como corolario de ello, se logrará un fortalecimiento de la actividad de auditoría interna, con la consecuente mejora de procesos y cumplimiento de objetivos en el sector público.







REPÚBLICA ORIENTAL DEL URUGUAY  
MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS



Montevideo, **22 AGO. 2011.**

**VISTO:** las Normas de Auditoría Interna Gubernamental del Uruguay y las Guías Técnicas para la gestión de la actividad de auditoría interna gubernamental, que fueron elaboradas en el marco del Componente 2 “Fortalecimiento Institucional de la AIN” del “Programa de Fortalecimiento de los Organismos de Control y Gestión Presupuestaria”, objeto del Préstamo nº 2085/OC-UR, acordado entre la República Oriental del Uruguay y el Banco Interamericano de Desarrollo con fecha 10 de febrero de 2009.

**RESULTANDO: I)** que el Artículo 48 de la Ley 16.736 dispone que “*el sistema de control interno de los actos y la gestión económico-financiero estará encabezado por la Auditoría Interna de la Nación, a la cual corresponderá: 1) realizar las tareas de auditoría de acuerdo a las normas de auditoría generalmente aceptadas*”;

**II)** que el Artículo 49 de la Ley 16.736 dispone que la Auditoría Interna de la Nación deberá realizar sus auditorías en base a “*normas de auditoría generalmente aceptadas*”, entre otros criterios;

**III)** que el Artículo 51 de la Ley 16.736 asigna a la Auditoría Interna de la Nación el cometido de superintendencia técnica sobre las Unidades de Auditoría Interna que se creen en los Órganos de los Incisos del Presupuesto Nacional correspondientes al Poder Ejecutivo.

**CONSIDERANDO: I)** que las Normas de Auditoría Interna Gubernamental –NAIGU- propuestas, constituyen un conjunto de reglas que definen las pautas técnicas y metodológicas de la auditoría interna gubernamental, contribuyen a mejorar el proceso de gestión de la misma y garantizan que los auditores internos gubernamentales mantengan su competencia, integridad, objetividad e independencia al planificar, realizar y presentar su trabajo;

**II)** que las Guías Técnicas, constituyen un conjunto de normas que definen las pautas técnicas para la gestión de la actividad de auditoría interna gubernamental, en sus etapas: a) Planificación, b) Plan de trabajo, c) Ejecución, d) Comunicación, e) Seguimiento;

**III)** que tanto las NAIGU como las Guías Técnicas son aplicables a trabajos de aseguramiento y consultoría efectuados en los procesos, proyectos, programas, actividades, funciones, áreas y Órganos del Estado;

**IV)** que tanto las NAIGU como las Guías Técnicas están alineadas a las mejores prácticas y a las normas técnicas más aceptadas, en materia de auditoría interna gubernamental;



REPUBLICA ORIENTAL DEL URUGUAY  
MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS



V) que la Auditoría Interna de la Nación aceptó y validó técnicamente el contenido de las NAIGU y de las Guías Técnicas propuestas;

VI) que es conveniente y necesario para la Auditoría Interna de la Nación aprobar formalmente y aplicar las NAIGU y las Guías Técnicas, con el objetivo de mejorar y optimizar el proceso de gestión de la actividad de auditoría interna;

VII) que a su vez, en virtud del cometido de superintendencia técnica, se considera conveniente la aplicación de las NAIGU y de las Guías Técnicas, por parte de las Unidades de Auditoría Interna de los Incisos del Presupuesto Nacional correspondientes al Poder Ejecutivo, con el objetivo de sistematizar a todos los Órganos que ejercen la función de auditoría interna dentro de este Poder.

**ATENTO:** a lo precedentemente expuesto;

### EL AUDITOR INTERNO DE LA NACIÓN RESUELVE

1) Apruébese las Normas de Auditoría Interna Gubernamental del Uruguay -NAIGU-, que forman parte de la presente Resolución en el Anexo I y las Guías Técnicas para la gestión de la actividad de auditoría interna gubernamental, que forman parte de la Resolución en los Anexos II "Guía Técnica de Planificación de Auditoría"; III "Guía Técnica de Planificación del Trabajo de Auditoría"; IV "Guía Técnica de Ejecución de Auditoría"; V "Guía Técnica de Comunicación de Auditoría"; VI "Guía Técnica de Seguimiento de los Resultados de Auditoría"; VII "Guía Técnica de Trabajo de Consultoría en Auditoría".

2) Las NAIGU y las Guías Técnicas, serán de aplicación a todas las auditorías internas que realice la Auditoría Interna de la Nación, sean trabajos de aseguramiento o de consultoría.

3) Derógase aquellas disposiciones del Manual de Procedimientos de Auditoría Interna, aprobado por la Resolución de fecha 24 de enero de 2007, que sean contrarios a las NAIGU y a las Guías Técnicas que se aprueban en la presente Resolución.

4) Pase a la División Sector Público, a los efectos de su notificación personal a las personas que se desempeñan en dicha División y ejercen la función de auditoría interna.

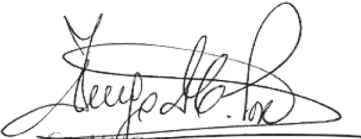




*REPUBLICA ORIENTAL DEL URUGUAY  
MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS*



- 5) Póngase en conocimiento de las Unidades de Auditoría Interna existentes en los Incisos del Presupuesto Nacional correspondientes al Poder Ejecutivo, el contenido de las NAIGU y de las Guías Técnicas que se aprueban.
- 6) Dese cuenta al Ministerio de Economía y Finanzas.
- 7) Pase al Departamento de Informática a los efectos de su publicación en la página Web .
- 8) Cumplido, archívese.



CI. HUGO M. POSE  
AUDITOR INTERNO DE LA NACION



## INDICE

<b>CAPÍTULO</b>	<b>PÁGINA</b>
<b>Normas de Auditoría Interna Gubernamental.....</b>	<b>11</b>
<b>Guía Técnica de Planificación de Auditoría .....</b>	<b>33</b>
<b>Guía Técnica de Planificación del Trabajo de Auditoría.....</b>	<b>61</b>
<b>Guía Técnica de Ejecución de Auditoría .....</b>	<b>87</b>
<b>Guía Técnica de Comunicación de Auditoría.....</b>	<b>129</b>
<b>Guía Técnica de Seguimiento de los Resultados de Auditoría .....</b>	<b>149</b>
<b>Guía Técnica del Trabajo de Consultoría en Auditoría .....</b>	<b>171</b>





AUDITORIA INTERNA  
DE LA NACION

*Normas de Auditoría  
Interna Gubernamental  
del Uruguay*



## INDICE

<b>TEMAS</b>	<b>PÁGINA</b>
<b>I.- Introducción.....</b>	<b>13</b>
<b>II.- Disposiciones Generales .....</b>	<b>13</b>
<i>Propósito, Uso y Aplicación de las presentes Normas .....</i>	<i>13</i>
<i>Relación entre estas Normas y otras normas de auditoría.....</i>	<i>14</i>
<b>III.- Disposiciones sobre Ética de la Profesión .....</b>	<b>15</b>
<i>Principios Éticos de los Auditores Gubernamentales .....</i>	<i>15</i>
<b>IV.- Marco Regulatorio.....</b>	<b>16</b>
<i>Propósito, Autoridad y Responsabilidad de la Auditoría.....</i>	<i>16</i>
<b>V.- Disposiciones sobre Atributos .....</b>	<b>17</b>
<i>1.- Selección y Evaluación del Personal de Auditoría Interna.....</i>	<i>17</i>
<i>2.- Independencia .....</i>	<i>17</i>
<i>3.- Objetividad.....</i>	<i>18</i>
<i>4.- Competencia.....</i>	<i>18</i>
<i>5.- Cuidado Profesional y Juicio Profesional.....</i>	<i>19</i>
<i>6.- Educación Profesional Continua .....</i>	<i>20</i>
<b>VI.- Disposiciones sobre Desempeño.....</b>	<b>20</b>
<i>1.- Administración de la Actividad de Auditoría Interna .....</i>	<i>20</i>
<i>1.1 Gestión Eficaz .....</i>	<i>20</i>
<i>1.2 Recursos Humanos y Materiales .....</i>	<i>20</i>
<i>1.3 Evaluación de Calidad.....</i>	<i>21</i>
<i>2.- Naturaleza del Trabajo.....</i>	<i>21</i>
<i>2.1 Procesos de Gobierno.....</i>	<i>21</i>
<i>2.2 Procesos de Gestión de Riesgos .....</i>	<i>22</i>
<i>2.3 Procesos de Control.....</i>	<i>22</i>
<i>3.- Planificación de Auditoría Interna.....</i>	<i>22</i>
<i>3.1 Administración de los Recursos de Auditoría Interna .....</i>	<i>22</i>
<i>3.2 Plan de Auditoría .....</i>	<i>23</i>
<i>3.3 Comunicación y Aprobación .....</i>	<i>23</i>
<i>3.4 Coordinación .....</i>	<i>23</i>
<i>4.- Planificación del Trabajo de Auditoría.....</i>	<i>24</i>
<i>4.1 Objetivos .....</i>	<i>24</i>
<i>4.2 Alcance .....</i>	<i>24</i>
<i>4.3 Recursos .....</i>	<i>25</i>
<i>5.- Trabajo de Campo o Ejecución.....</i>	<i>25</i>
<i>5.1 Identificación y Recolección de Evidencia .....</i>	<i>25</i>
<i>5.2 Procedimientos .....</i>	<i>25</i>
<i>5.3 Análisis y Evaluación .....</i>	<i>25</i>
<i>5.4 Papeles de Trabajo – Registros.....</i>	<i>26</i>
<i>5.5 Supervisión.....</i>	<i>26</i>
<i>6.- Comunicación del Trabajo.....</i>	<i>27</i>
<i>6.1 Criterios y Calidad de la Comunicación.....</i>	<i>27</i>
<i>6.2 Informe de Auditoría - Difusión de Resultados.....</i>	<i>27</i>
<i>6.3 Errores .....</i>	<i>28</i>
<i>6.4 Políticas de Confidencialidad o Publicidad.....</i>	<i>28</i>
<i>6.5 Encuestas de Satisfacción del Cliente .....</i>	<i>28</i>
<i>7.- Seguimiento de los Resultados .....</i>	<i>28</i>
<i>8.- Aceptación de Riesgos por parte del Jerarca.....</i>	<i>29</i>
<b>VII.- Glosario.....</b>	<b>29</b>
<b>VIII.- Bibliografía .....</b>	<b>31</b>

## I.- INTRODUCCIÓN

Los principios de buen gobierno, transparencia, responsabilidad, rectitud, equidad, eficiencia y eficacia, respeto a la ley y altos estándares de conducta ética, representan las bases sobre las que se construye un gobierno abierto al ciudadano.

La Administración Pública se apoya en una estructura compleja de relaciones entre los distintos niveles del Gobierno.

Los funcionarios públicos y a los que se les ha confiado el manejo de recursos públicos son responsables de emplearlos con eficiencia, economía y eficacia para lograr los fines para los cuales les fueron entregados, de cumplir las leyes y regulaciones aplicables, de mantener controles efectivos para que se logre alcanzar la metas y objetivos y se salvaguarden los recursos y de obtener, conservar y revelar información financiera y no financiera confiable acerca del uso de los recursos y la obtención de metas.

Los funcionarios que administran programas y recursos deben rendir cuenta de sus actividades a los ciudadanos. La necesidad de responder por la gestión ha generado una gran demanda de la información de los programas y servicios que entrega el Estado. Los legisladores, los funcionarios públicos y la ciudadanía toda, necesitan saber si los fondos se administran correctamente, de acuerdo a las leyes y reglamentos generales y específicos y si se están cumpliendo los fines para los que fueron autorizados los órganos de la Administración a utilizar los recursos del estado y si estos fines se han alcanzado con economía, eficiencia y eficacia.

La Auditoría Interna es una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización. Ayuda a una organización a cumplir sus objetivos aportando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gobierno corporativo, gestión de riesgos y control.

Los auditores internos deben evaluar la adecuación del gobierno corporativo del sector público y del ambiente de control, la efectividad de los procesos para identificar, evaluar y manejar los riesgos; el aseguramiento proveído por las políticas de control, procedimientos y actividades; la integridad y veracidad de la información y los sistemas de comunicación y la efectividad del monitoreo del jerarca.

Para cumplir adecuadamente la función de auditoría interna y como guía para todas las unidades del sector público, se han dictado las presentes Normas de Auditoría Interna Gubernamental del Uruguay, (en adelante NAIGU).

## II.- DISPOSICIONES GENERALES

### ◇ *Propósito, Uso y Aplicación de las Presentes Normas*

Las presentes Normas constituyen el conjunto de directrices y aclaraciones que definen pautas técnicas y metodológicas de la auditoría gubernamental, las cuales contribuyen al mejoramiento del proceso de la misma, en los entes sujetos a auditoría. Están destinadas a los auditores internos gubernamentales para garantizar que éstos mantengan su competencia, integridad, objetividad e independencia al planificar, realizar y presentar su trabajo, y deben ser acatadas por auditores y organizaciones de auditoría.

Las presentes Normas también se relacionan con las calificaciones profesionales de los auditores y la calidad de su trabajo, el desempeño del trabajo de campo, y las características de una presentación de informes significativos. La adherencia a estas Normas garantizará que las auditorías y las certificaciones brinden credibilidad a la información presentada por, u obtenida de, los funcionarios de la entidad auditada a través de una objetiva obtención y evaluación de la evidencia. Cuando los auditores realizan su trabajo en esta forma y cumplen con las Normas al presentar los resultados, su trabajo conducirá a una mejora en la gestión gubernamental, a mejores decisiones y a una mayor supervisión. Las auditorías gubernamentales también constituyen un elemento clave para que el gobierno cumpla su deber de responder ante el público.

## **1. El propósito de las Normas es:**

Contribuir a que las auditorías sean evaluaciones imparciales, objetivas y confiables de la gestión gubernamental. Constituyen un valioso marco de referencia para el control gubernamental.

Asimismo, constituyen el instrumento para fortalecer y estandarizar el ejercicio profesional del auditor gubernamental y permiten la evaluación del desarrollo y resultado de su trabajo, con características técnicas básicas actualizadas, asegurando la calidad requerida por los avances de la profesión de la auditoría.

En forma específica permiten:

- a) Definir principios básicos que representen el ejercicio de la auditoría interna tal como éste debería ser.
- b) Proporcionar un marco para ejercer y promover un amplio rango de actividades de auditoría interna de valor añadido.
- c) Establecer las bases para evaluar el desempeño de la auditoría interna.
- d) Fomentar la mejora de los procesos y operaciones de la organización.

## **2. Las presentes Normas se aplicarán en las auditorías que realice:**

- a) La Auditoría Interna de la Nación (en adelante, AIN).
- b) Las Unidades de Auditoría Interna (en adelante, UAI) de las entidades gubernamentales.
- c) Los consultores o terceros especialistas, que hayan sido contratados bajo la vigencia de las presentes Normas.

Estas Normas se aplicarán en los trabajos de aseguramiento y consultoría, efectuados a organismos, procesos, proyectos, programas, actividades, áreas y funciones gubernamentales, que se desarrollen por entidades del Estado o por terceros que las ejecutan a su nombre.

### ***◇ Relación entre estas Normas y otras Normas de Auditoría***

Las presentes Normas han sido confeccionadas con apego a las Normas Internacionales de Auditoría Interna emitidas por el Instituto de Auditores Internos Global (THEIIA por sus siglas en inglés) y

en lo que le es aplicable a las Normas emitidas por el United State Government Accountability Office (GAO), a las Normas emitidas por la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI por sus siglas en inglés) y las Normas emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC por sus siglas en inglés).

### III.- DISPOSICIONES SOBRE ÉTICA DE LA PROFESIÓN

#### ◇ *Principios Éticos de los Auditores Gubernamentales*

El auditor debe cumplir principios éticos en el ejercicio de su función. En su trabajo debe mostrar las necesarias cualidades de honestidad y objetividad, así como atender el debido cumplimiento de las normas legales y profesionales aplicables.

Los auditores gubernamentales, tanto aquellos que se desempeñan en la AIN como los que prestan sus servicios profesionales en las unidades de auditoría de las entidades gubernamentales, deberán cumplir con los siguientes principios éticos.

- ◇ Integridad.
- ◇ Objetividad.
- ◇ Competencia.
- ◇ Confidencialidad.
- ◇ Interés Público.
- ◇ Uso adecuado de la información y recursos del gobierno.

**Integridad:** El trabajo de los auditores internos implica un esfuerzo honesto en el desempeño de sus funciones y los servicios profesionales que entregan, con ello establece confianza y provee la base para confiar en su juicio. La integridad, implica que los auditores internos: (1) desempeñen su trabajo con honestidad, diligencia y responsabilidad, (2) respeten las leyes y divulguen lo que corresponda de acuerdo con la ley y la profesión, (3) no participen a sabiendas de una actividad ilegal ó de actos que vayan en detrimento de la profesión de auditoría interna o de la organización y (4) respeten y contribuyan a los objetivos legítimos y éticos de la entidad.

**Objetividad:** Los auditores internos deben ser objetivos al reunir, evaluar y comunicar información sobre la actividad o proceso a ser examinado, y hacer una evaluación equilibrada de las circunstancias relevantes, formando sus juicios sin dejarse influir indebidamente por sus propios intereses o por otras personas. La objetividad implica que los auditores internos: (1) no participen en actividades que puedan perjudicar su evaluación imparcial (real o aparente), (2) no acepten nada que pueda perjudicar su juicio profesional (real o aparente), (3) divulguen los hechos materiales que conozcan y que, de no ser divulgados, pudieran distorsionar el informe de las actividades sometidas a revisión.

**Competencia:** Los auditores internos aplican el conocimiento, aptitudes y experiencia necesarios al desarrollar el trabajo de auditoría interna, lo que implica que: (1) participen sólo en trabajos para los que tengan conocimientos, aptitudes y experiencia suficientes, (2) desempeñen los servicios de auditoría interna de acuerdo con las presentes Normas, y (3) mejoren continuamente sus aptitudes, la

efectividad y calidad de sus servicios.

**Confidencialidad:** Los auditores internos conocen y respetan el valor y la propiedad de la información que reciben y no la divulgan sin autorización, a menos que exista una obligación legal o profesional para hacerlo. La confidencialidad implica que los auditores internos: (1) sean prudentes en el uso y protección de la información adquirida en el transcurso de su trabajo, y (2) no usen información para lucro personal o de forma contraria a la ley o en detrimento de la entidad. En este tema deberán respetarse todas las normas jurídicas y técnicas, internas y externas, dictadas o que se dicten en materia de seguridad y acceso a la información.

**Interés Público:** Se define como el bienestar colectivo de la comunidad de personas y entidades a los cuales sirven los auditores. Este principio indica que los auditores deben aceptar la responsabilidad de servir al interés público y honrar la confianza pública. Este principio es fundamental para las responsabilidades de los auditores y críticos en el entorno del gobierno.

**Uso adecuado de la información y los recursos del gobierno:** La información gubernamental, y/o los recursos deben utilizarse para los fines del Estado y de acuerdo a lo que establezcan las normas jurídicas y técnicas, internas y externas, dictadas o que se dicten en la materia. Dichos recursos e información no deberán utilizarse de forma indebida, en beneficio personal del auditor o de manera contraria a la ley o perjudicial para los intereses legítimos de la entidad auditada o de la organización de auditoría. Este concepto incluye el manejo apropiado de información o de recursos sensibles o clasificados.

En el entorno de gobierno, el derecho del público a la transparencia de la información del gobierno, debe estar equilibrado con el uso adecuado de esa información. Una gestión prudente de los recursos públicos es una parte esencial de la responsabilidad de los auditores.

Un abuso de la posición de auditor, utilizando indebidamente información o recursos en su beneficio o beneficio de terceros, puede restarle credibilidad a su trabajo y afectar la confianza que el público ha depositado en los auditores.

## IV.- MARCO REGULATORIO

### ◇ *Propósito, Autoridad y Responsabilidad de la Auditoría Interna*

El propósito, la autoridad y la responsabilidad de la actividad de auditoría interna, están definidos formalmente en el marco jurídico que rige a la AIN y a las UAI, así como en sus estatutos, de conformidad con la definición de auditoría interna, el Código de Ética, las presentes normas y las normas técnicas que emita la AIN al respecto.

El estatuto o marco jurídico deberá definir los servicios de aseguramiento proporcionados a la organización y/o a terceros ajenos a la organización, y los servicios de consultoría que podrán prestarse.



## **V.- DISPOSICIONES SOBRE ATRIBUTOS**

### ***1.- Selección y Evaluación del Personal de Auditoría Interna***

El Director Ejecutivo de la UAI debe sugerir al jerarca las políticas y procedimientos para la selección de personal de auditoría, debiendo participar en el proceso de selección para asegurarse que sus calificaciones y competencias respondan al perfil requerido. Estas políticas y procedimientos deberán cumplir los lineamientos que establezca la AIN al respecto.

El Director Ejecutivo de la UAI debe tomar todas las medidas necesarias para que el personal de la Unidad posea formación técnica profesional en el ejercicio de la auditoría interna y experiencia y/o capacitación en la materia objetivo de los cometidos del organismo.

Los auditores deben ser evaluados al menos una vez al año, sin perjuicio de tratarse de un proceso continuo. En este sentido se debe procurar brindar una oportunidad de capacitación y desarrollo profesional permanente, a través de la asistencia y la guía en el trabajo.

Periódicamente, el personal debe tomar conocimiento de los logros y deficiencias, siendo una oportunidad propicia para brindar apoyo y orientación a aquel que lo necesite.

Asimismo, se debe generar un clima que favorezca la calidad, la creatividad y la responsabilidad de los miembros del equipo.

### ***2.- Independencia***

En todos los asuntos relativos a la labor de auditoría, la organización de auditoría y los auditores individuales, deben estar libres de impedimentos personales (relaciones sociales, personales o creencias que limiten el alcance, resultados y comunicación del trabajo), externos (situaciones que afectan al auditor en su actuar debido a presiones reales o percibidas, de la jefatura, empleados, órganos controladores u otros) u organizacionales (relacionados con la posición de la auditoría interna dentro de la estructura de gobierno de la entidad), que puedan afectar la independencia.

La actividad de auditoría interna debe ser independiente, esto es, libre de cualquier condición que amenace su capacidad de cumplir las responsabilidades de la actividad de auditoría interna de forma neutral. Debe estar libre de injerencias al determinar el alcance de su trabajo al desempeñarlo y al comunicar sus resultados.

La independencia es necesaria para cumplir eficazmente las responsabilidades de la actividad de auditoría interna, y debe responder ante un nivel jerárquico tal dentro de la entidad que permita a la actividad de auditoría interna cumplir con sus responsabilidades. El Director Ejecutivo de la UAI debe comunicarse e interactuar directamente con el jerarca y con la AIN.

Las amenazas a la independencia deben contemplarse en todos los niveles, del auditor individual, de cada trabajo, funcional y organizacional.

Si una o más amenazas pudieren afectar a la independencia percibida, la organización de auditoría (o auditor) deben abstenerse de realizar el trabajo, excepto en aquellas situaciones en que a causa de una disposición legislativa u otras razones, no pueda negarse a realizar el trabajo, en cuyo caso debe comunicar dicha amenaza según se disponga en el estatuto.

El director ejecutivo de auditoría debe ratificar ante la AIN, al menos anualmente, la independencia que tiene la actividad de auditoría interna dentro de la organización.

Cuando se requiera el trabajo de un especialista o experto en determinada materia, el Director Ejecutivo de Auditoría debe evaluar su capacidad para realizar el trabajo y reportar los resultados con imparcialidad. Si se encuentra comprometida la independencia de los especialistas, los auditores no deben utilizar su trabajo.

### ***3.- Objetividad***

Los auditores internos deben ser objetivos al desempeñar su trabajo. La objetividad implica una actitud mental, neutral, que permite a los auditores internos desempeñar su trabajo con honesta confianza en el producto de su labor y sin comprometer su calidad. La objetividad requiere que los auditores internos no subordinen su juicio sobre asuntos de auditoría a otras personas.

Además, deben evitar cualquier conflicto de intereses que pueda significar que tengan un interés personal o profesional en competencia con otros intereses. Tales intereses en competencia pueden dificultar el cumplimiento imparcial de sus tareas. El conflicto de intereses puede existir aún cuando no se produzcan actos inadecuados o no éticos y puede crear una apariencia de deshonestidad que socave la confianza en el auditor interno, la actividad de auditoría interna y la profesión. Un conflicto de intereses podría menoscabar la capacidad de un individuo de desempeñar sus tareas y responsabilidades con objetividad.

Las amenazas a la objetividad deben contemplarse en todos los niveles, del auditor individual, de cada trabajo, funcional y organizacional.

Debido a lo anterior, los auditores internos no deben evaluar operaciones ni prestar servicios de aseguramiento en temas en los que hayan tenido responsabilidad, al menos en el lapso de un año desde que dejaron de ser responsables del proceso, programa o función. Si se trata del Director Ejecutivo de la UAI, su trabajo debe ser supervisado por alguien externo a la unidad de auditoría interna o por la AIN.

Por otra parte, el personal de la AIN que tenga parentesco o amistad con el jerarca o demás directivos de la entidad auditada, deberá ponerlo en conocimiento de su superior jerárquico, quien evaluará la situación y tomará la decisión correspondiente.

En el caso de tratarse de servicios de consultoría, si existieran impedimentos que afecten la objetividad o independencia ya sea en forma real o potencial, deberán comunicarse al cliente del trabajo antes de aceptarlo.

### ***4.- Competencia***

El trabajo de auditoría interna debe desempeñarse con la aptitud y competencia adecuada.

Los auditores internos deben tener grados académicos adecuados, conocimientos, aptitudes, preparación, experiencia y otras competencias para cumplir con sus responsabilidades individuales. La auditoría interna, en forma colectiva, debe tener (interna o externamente) los conocimientos, las aptitudes y otras competencias necesarias para llevar a cabo eficazmente sus responsabilidades profesionales. El Director Ejecutivo de la UAI debe evaluar si la actividad de auditoría interna tiene estas

competencias. A su vez debe velar y promover por un proceso de selección, contratación, desarrollo continuo, asignación y evaluación para mantener personal competente, lo que dependerá de factores tales como el tamaño de la organización de auditoría, su estructura, y su trabajo.

En caso de que los auditores internos carezcan de los conocimientos, las aptitudes u otras competencias para llevar a cabo la totalidad o parte del trabajo, el Director Ejecutivo de la UAI debe obtener asesoramiento y asistencia, por parte de persona competente o en caso contrario no deberá aceptar la realización del trabajo de auditoría.

Los auditores internos deben tener conocimientos suficientes para evaluar el riesgo de fraude y la forma en que se gestiona por parte de la entidad, así como deben tener conocimientos suficientes de los riesgos y controles claves en tecnología de la información y de las técnicas de auditoría disponibles basadas en tecnología que le permitan desempeñar el trabajo asignado, pero no se exige que tengan conocimientos similares a los de aquellas personas cuya responsabilidad principal es la detección e investigación del fraude o a la del auditor interno dedicado a la auditoría de tecnología de la información.

Los auditores internos de las entidades del Estado deben tener amplio conocimiento del sector público y conocer normas, sistemas, procedimientos y prácticas de auditoría usadas en el sector gubernamental.

El jerarca del órgano dentro del cual actúa la UAI, deberá promover y velar para procurar y mantener el perfeccionamiento profesional de los auditores internos.

Se recomienda que los auditores que ejerzan la jefatura de las unidades de auditoría de las entidades gubernamentales, tengan alguna certificación que acredite sus aptitudes y competencias, tales como Auditor Interno Certificado (CIA por sus siglas en inglés), Profesional Certificado en Auditoría Gubernamental (CGAP por sus siglas en inglés), Certificación en Autoevaluación de Control (CCSA por sus siglas en inglés), Auditor Certificado en Sistemas de Información (CISA por sus siglas en inglés) u otras otorgadas por entidades profesionales reconocidas.

## ***5.- Cuidado Profesional y Juicio Profesional***

El trabajo de auditoría interna debe desempeñarse con el cuidado profesional adecuado. Este implica que los auditores internos deben cumplir su trabajo con el cuidado y la aptitud que se espera de un auditor interno razonablemente prudente y competente. Nunca significa infalibilidad.

El juicio profesional incluye ejercer un cuidado y escepticismo razonable.

El cuidado profesional se refiere a actuar con diligencia, de conformidad con las normas para la profesión y los principios éticos. El escepticismo profesional es una actitud que incluye una mente inquisitiva y una evaluación crítica de las pruebas, quiere decir que los auditores no deben asumir que la administración es deshonesto ni de una honestidad incuestionable.

El juicio profesional representa la aplicación de los conocimientos colectivos, las habilidades y experiencias de todo el personal involucrado con un trabajo, así como el juicio profesional de los auditores individuales.

En los trabajos de aseguramiento, el auditor interno ejerce el debido cuidado profesional al considerar: (1) el alcance necesario para el logro de los objetivos del trabajo; (2) la relativa complejidad, o materialidad de los asuntos a los que se aplican procedimientos de aseguramiento; (3) la adecuación y eficacia de los procesos de gobierno, gestión de riesgos y control; (4) la probabilidad de errores

materiales, fraude o incumplimientos; y (5) el costo de aseguramiento en relación con los beneficios potenciales.

El cumplimiento del debido cuidado profesional implica que el auditor interno considere el uso de técnicas de auditoría basadas en tecnología y otras técnicas de análisis de datos. También considera que el auditor interno esté alerta a los riesgos materiales que puedan afectar los objetivos, las operaciones o los recursos.

En los trabajos de consultoría, para ejercer el debido cuidado profesional el auditor interno debe considerar: (1) las necesidades y expectativas de los clientes; (2) la oportunidad y comunicación de los resultados del trabajo; (3) la complejidad relativa y la extensión de la tarea necesaria para cumplir los objetivos del trabajo; y (4) el costo del trabajo de consultoría.

## ***6.- Educación Profesional Continua***

Los auditores internos deben perfeccionar sus conocimientos, aptitudes y otras competencias mediante la capacitación profesional continua. Los auditores internos son responsables de continuar su formación a fin de mejorar y mantener su competencia profesional.

La educación profesional continua se puede obtener haciéndose socio, participando y trabajando en organizaciones profesionales; mediante la asistencia a conferencias, seminarios y programas internos de formación; la asistencia y graduación en cursos universitarios y de autoestudio; entre otras alternativas.

## **VI.- DISPOSICIONES SOBRE DESEMPEÑO**

### ***1.- Administración de la Actividad de Auditoría Interna***

#### **1.1 Gestión Eficaz**

El Director Ejecutivo de la UAI debe gestionar la auditoría interna en forma eficaz, asegurando que añada valor a la entidad. La eficacia de esta gestión se mide en relación a tres criterios: (1) Si los resultados del trabajo de auditoría interna cumplen con el propósito y la responsabilidad incluidos en el estatuto de auditoría interna, (2) si la auditoría interna cumple la definición de auditoría interna y las Normas, y (3) si los individuos que forman parte de la actividad de auditoría interna demuestran cumplir con las normas y regulaciones de Ética.

#### **1.2 Recursos Humanos y Materiales**

El Director Ejecutivo de la UAI debe procurar que los recursos humanos que posee la unidad o departamento de auditoría son suficientes y poseen colectivamente las competencias y conocimientos para cumplir sus responsabilidades de acuerdo al estatuto. De la misma forma, debe gestionar

la obtención de los recursos materiales necesarios para el correcto funcionamiento de la unidad de auditoría y el desempeño adecuado de su trabajo. Anualmente deberá evaluar las necesidades de la unidad de auditoría en base al plan de auditoría y a los requerimientos y resultados del año anterior, presentándolo al jerarca para su aprobación.

### **1.3 Evaluación de Calidad**

El Director Ejecutivo de la UAI debe desarrollar y mantener un programa de aseguramiento y mejora de la calidad que cubra los distintos aspectos de la actividad de auditoría interna. Este programa permite evaluar el cumplimiento de la definición de auditoría interna y las Normas por parte de la de auditoría interna, y una evaluación de si los auditores internos cumplen con el Código de Ética. También se evalúa la eficiencia y eficacia de la de auditoría interna e identifica oportunidades de mejora. Este programa de aseguramiento y mejora de la calidad debe incluir evaluaciones internas y externas.

Deben establecerse métodos para confirmar que: (1) El control de calidad ha funcionado efectivamente, (2) asegurar la calidad de los informes de auditoría y (3) realizar mejoras para evitar que se repitan las deficiencias.

La evaluación de calidad se instrumentará en forma progresiva, en virtud de las posibilidades y necesidades de todos los Órganos y Unidades involucradas en el ejercicio de la actividad de auditoría interna.

La AIN podrá en su rol de superintendencia evaluar la calidad en las Unidades de Auditoría Interna de los Incisos y Unidades Ejecutoras, así como auditar los procesos de auditoría realizados por estas entidades.

## ***2.- Naturaleza del Trabajo***

La auditoría interna debe evaluar y contribuir a la mejora de los procesos de gobierno, gestión de riesgos y control, utilizando un enfoque sistemático y disciplinado.

### **2.1 Procesos de Gobierno**

El rol de la auditoría interna en el Gobierno del sector público, considera evaluar y hacer recomendaciones para mejorar el proceso de gobierno corporativo, apoyando el cumplimiento de los siguientes objetivos: (1) promoción de los valores y conductas éticas en la entidad, evaluando el diseño y eficacia de los programas y actividades sobre ética, (2) asegurar una gestión eficaz en el desempeño de la entidad, (3) asegurar que los fondos se utilicen en aquellas actividades para los que estaban destinados, (4) asegurar la responsabilidad y la rendición de cuentas a través de sus diversas formas, (5) dar aseguramiento sobre el cumplimiento de las normas de publicidad de los actos públicos y su equilibrio con las normas de protección a la información sensible, (6) comunicar la información de riesgo y control a las áreas adecuadas de la entidad y (7) coordinar actividad e información entre el jerarca, los auditores internos, prestadores externos de servicios, órganos de regulación y la AIN.



## **2.2 Procesos de Gestión de Riesgos**

La actividad de auditoría interna debe evaluar la eficacia y contribuir a la mejora de los procesos de gestión de riesgos. La auditoría interna debe evaluar las exposiciones al riesgo referidas a gobierno, operaciones y sistemas de información de la organización, con relación a la confiabilidad e integridad de la información financiera y operativa, a la eficacia y eficiencia de las operaciones, a la protección de activos y al cumplimiento de las normas jurídicas y técnicas, tanto internas como externas.

La auditoría interna debe evaluar la posibilidad de ocurrencia de fraude y cómo la organización gestiona este riesgo.

Cuando los auditores realicen trabajos de consultoría o asesoría sobre materias de gestión de riesgos para el jerarca, deben considerar todos los asuntos significativos de control y utilizar en este trabajo todo el conocimiento que han obtenido en anteriores trabajos que hayan considerado la evaluación de los riesgos y controles claves de la organización.

## **2.3 Procesos de Control**

La auditoría interna debe ayudar y asesorar a la entidad a mantener controles efectivos, evaluando la eficacia y eficiencia de los mismos y promoviendo la mejora continua.

La evaluación de la adecuación y eficacia de los controles en respuesta a los riesgos del gobierno, operaciones y sistemas de información de la entidad debe considerar: (1) confiabilidad e integridad de la información financiera y operativa, (2) eficacia y eficiencia de las operaciones, (3) protección de activos, y (4) cumplimiento de las normas jurídicas y técnicas, tanto internas como externas.

## ***3.- Planificación de Auditoría Interna***

### **3.1 Administración de los Recursos de Auditoría Interna**

El Director Ejecutivo de la UAI debe asegurar que los recursos de auditoría interna sean apropiados, suficientes y eficazmente asignados para cumplir con el plan aprobado. Los recursos apropiados se definen como la conjunción de conocimientos, aptitudes y otras competencias necesarias para desarrollar el plan. Los recursos suficientes son aquellos necesarios para cumplir con el plan. La asignación es eficaz en la medida que los recursos se utilicen de forma que optimicen el cumplimiento del plan aprobado.

Para determinar lo apropiado y suficiente de los recursos, debe considerarse: (1) el equipo de auditoría interna y su nivel de experiencia, (2) los conocimientos, técnicas y demás competencias del personal de auditoría interna al seleccionar a los auditores internos para el trabajo a realizar, (3) la disponibilidad de recursos externos en aquellos casos en que se necesiten conocimientos y competencias adicionales y, (4) las necesidades de capacitación de los auditores internos y recursos materiales.

### 3.2 Plan de Auditoría

El Director Ejecutivo de la UAI es responsable de establecer planes basados en un análisis de los riesgos de la entidad realizado al menos anualmente. Esto servirá para determinar las prioridades de la auditoría interna. Para el plan debe considerar el proceso de gestión de riesgos de la organización, y los niveles de aceptación de riesgos establecidos por la Dirección para las diferentes actividades, áreas o procesos. Si no existiera un proceso de gestión de riesgos, el Director Ejecutivo de la UAI usará su propio juicio acerca de los riesgos de la entidad después de consultar con el jerarca.

El Director Ejecutivo de la UAI prepara el plan anual de auditoría, basándose en diversos elementos o criterios, tales como, el universo de auditoría, las informaciones y sugerencias del jerarca, y una evaluación de riesgos y exposiciones que afectan a la organización.

El plan de auditoría será al menos anual y debe actualizarse de manera que adopte y refleje los cambios que se produzcan internamente en la entidad y externamente en los lineamientos de gobierno. El universo de auditoría y el proceso de gestión de riesgos, si existiera, deben evaluarse al menos una vez al año con el fin de que refleje las estrategias y la dirección más actualizadas de la organización.

### 3.3 Comunicación y Aprobación

El Director Ejecutivo de la UAI debe comunicar al jerarca para su revisión y aprobación, los planes y requerimientos de recursos de la auditoría interna, incluyendo los cambios provisionales significativos. También debe comunicar los efectos de limitar los recursos solicitados.

El Plan de auditoría de la UAI debe ser aprobado por el jerarca (activa o pasivamente por transcurso del plazo).

Para comunicar los planes y requerimientos al jerarca, el Director Ejecutivo de la UAI le enviará anualmente, para su revisión y aprobación, un resumen del plan anual de auditoría, los calendarios de trabajos, el plan de personal y en la medida de lo posible el presupuesto financiero de la actividad de auditoría interna.

El plan anual de auditoría debe ser documentado por escrito y anexar los documentos que respalden los análisis que en él se contienen.

Las eventuales modificaciones significativas que se realicen durante el ejercicio deberán ser conocidas y aprobadas por las mencionadas autoridades.

Los planes elaborados por las Unidades de Auditoría Interna deberán considerar los requerimientos específicos del jerarca y deberán remitirse a la AIN para su consideración técnica. A su vez la UAI deberá comunicar a la AIN la aprobación del plan por el jerarca, en los términos indicados.

### 3.4 Coordinación

El Director Ejecutivo de la UAI debe compartir información y coordinar actividades con otros proveedores internos y externos de servicios de aseguramiento y consultoría para asegurar una cobertura adecuada y minimizar la duplicación de esfuerzos.

En el caso de los trabajos desempeñados por la AIN, deberá mantenerse una coordinación y cola-

boración permanente de parte de la UAI a través de su Director Ejecutivo.

#### ***4.- Planificación del Trabajo de Auditoría***

La auditoría interna debe elaborar y documentar un plan para cada trabajo específico que desempeñe a fin de permitir su apropiada conducción y supervisión. Este plan específico debe incluir los objetivos, el alcance del trabajo, tiempo y asignación de recursos.

Al realizar esta planificación del trabajo, los auditores internos deben considerar los objetivos de la actividad que se va a revisar, los riesgos significativos de la actividad, objetivos, recursos y operaciones, la adecuación y eficacia de los procesos de gestión de riesgos y control de la actividad.

Para la elaboración del plan específico del trabajo se podrá hacer un análisis preliminar para reunir información acerca de las actividades a auditar. Entre los insumos para este análisis se encuentran: la normativa de la unidad ejecutora, la estructura organizacional interna, los recursos humanos, las actividades operativas, la distribución geográfica, la visibilidad, sensibilidad y relevancia de los riesgos asociados a la actividad auditada, los cambios y condiciones que ha sufrido esa actividad, el nivel de presupuesto involucrado, la cobertura, entre otros.

El plan específico de cada auditoría deberá ser complementado con un programa de trabajo que contenga los objetivos específicos de auditoría y los procedimientos y pruebas de auditoría a aplicar para lograr esos objetivos.

El plan de trabajo y el programa pueden modificarse según las situaciones que acontezcan durante el desarrollo de la misma.

El plan específico de trabajo y el programa deberán ser escritos, formales, aprobados por el Director Ejecutivo de la UAI, y deben ser supervisados en su formulación, modificación y aprobación. Existen casos en los cuales debido a la naturaleza o premura del trabajo, podrían no cumplirse estas exigencias, por ejemplo en los casos de revisiones solicitadas en forma sorpresiva.

#### **4.1 Objetivos**

Cada trabajo debe tener objetivos que deberán señalarse en el plan específico de auditoría.

Los objetivos del trabajo deben reflejar los resultados de la evaluación preliminar de los riesgos relevantes para la actividad bajo revisión, considerando la probabilidad de errores, fraude, incumplimientos y otras exposiciones significativas al elaborar los objetivos del trabajo.

#### **4.2 Alcance**

El alcance establecido en el plan del trabajo debe ser suficiente para satisfacer los objetivos del trabajo. El alcance debe considerar los sistemas, registros, personal y bienes relevantes, incluso aquellos bajo el control de terceros.

En los trabajos de consultoría el alcance, objetivos y otros elementos deben acordarse con el solicitante del mismo, pero los auditores internos deben asegurar que el alcance sea suficiente para cumplir los objetivos acordados.

## **4.3 Recursos**

El Director Ejecutivo de la UAI debe determinar los recursos adecuados y suficientes para lograr los objetivos del trabajo, basándose en una evaluación de la naturaleza y complejidad de cada trabajo, las restricciones de tiempo y los recursos disponibles.

## **5.- Trabajo de Campo o Ejecución**

### **5.1 Identificación y Recolección de Evidencia**

En el desempeño de su trabajo, los auditores internos deben identificar, analizar, evaluar y documentar la información relevante, suficiente, competente, oportuna y útil que les permita cumplir con los objetivos del trabajo.

La información suficiente es la que está basada en hechos, es adecuada y convincente, de modo que una persona prudente e informada sacaría las mismas conclusiones que el auditor. La información fiable es la mejor información que se puede obtener mediante el uso de técnicas de trabajo apropiadas. La información relevante apoya las observaciones y recomendaciones del trabajo y es compatible con sus objetivos. La información útil ayuda a la organización a cumplir con sus metas.

### **5.2 Procedimientos**

Los procedimientos de auditoría constituyen métodos analíticos de investigación y prueba que los auditores deben utilizar en su examen, con el objeto de obtener evidencias que le permitan fundamentar sus opiniones, conclusiones y recomendaciones.

Los procedimientos y técnicas de auditoría más adecuados serán elegidos considerando el objetivo del trabajo, su alcance y los riesgos involucrados, evaluando la importancia del área, sector, materia objeto de examen, el grado de fiabilidad de la información disponible y el conocimiento general del funcionamiento de los sistemas y de los controles existentes.

### **5.3 Análisis y Evaluación**

Los auditores internos deben basar sus conclusiones y los resultados del trabajo en análisis, y evaluaciones adecuadas, pertinentes y razonables. Para ello es clave la elección de técnicas de recopilación de datos y de muestreo.

El auditor debe obtener siempre el nivel de evidencia necesaria que le permita formar y sustentar sus juicios y afirmaciones. Además, deberá vigilar que exista una adecuada relación entre los recursos usados para obtener la evidencia y la utilidad de los resultados que espera conseguir.

## 5.4 Papeles de Trabajo – Registros

Los auditores internos deben documentar su labor en papeles de trabajo, para respaldar las conclusiones y los resultados del trabajo.

Los papeles de trabajo documentan la evidencia e información reunida, los análisis efectuados y el respaldo de las conclusiones y los resultados del trabajo. El Director Ejecutivo de la UAI es responsable de que los papeles sustenten el trabajo realizado.

Los papeles de trabajo correspondientes a las auditorías realizadas por la AIN son de su exclusiva propiedad y su manejo y mantención se definirá por la autoridad competente.

Los papeles de trabajo que confeccionen las unidades de auditoría de las entidades son de propiedad de la respectiva entidad, siendo responsabilidad de dicha unidad el cuidado y resguardo de los mismos. El acceso a los papeles de trabajo deberá ser definido por cada unidad de auditoría interna, en base a las normas jurídicas y técnicas, internas y externas, vigentes en la materia.

La AIN podrá solicitar el acceso a los papeles de trabajo de las UAI.

El plazo de conservación de los papeles de trabajo deberá ser definido por cada entidad, no pudiendo ser inferior a los 5 años.

## 5.5 Supervisión

El trabajo de auditoría debe ser supervisado para asegurar el logro de sus objetivos, la calidad del trabajo y el desarrollo del personal. La supervisión de auditoría consiste en proporcionar la orientación y dirección suficiente al personal asignado a la auditoría para cumplir los objetivos de auditoría y seguir las normas aplicables. La supervisión implica mantenerse informado sobre los problemas y cambios surgidos, revisar el trabajo realizado, y entregar información para el trabajo.

La naturaleza y extensión de la supervisión dependerá de factores como el tamaño de la unidad de auditoría, la complejidad del trabajo y la pericia del personal. El Director Ejecutivo de la UAI es responsable de supervisar el trabajo, ya sea directamente o delegando la responsabilidad en miembros experimentados del equipo.

Una forma de supervisar es el monitoreo continuo de los papeles de trabajo que llevan los auditores internos y en los cuales se documenta toda la información que se ha reunido y analizado desde la planificación hasta el informe. El Director Ejecutivo de la UAI o quien sea su delegado deberá revisar los papeles de trabajo, a fin de conocer si la información en ellos contenida, soporta en forma adecuada, completa y suficiente el trabajo del auditor. Los elementos que deben revisarse se relacionan con el formato de los papeles de trabajo, la claridad de los mismos y la integridad de la información contenida.

La supervisión debe documentarse y se deberá conservar evidencia de la misma.



## **6.- Comunicación del Trabajo**

### **6.1 Criterios y Calidad de la Comunicación**

Los auditores internos deben comunicar los resultados del trabajo. La comunicación debe incluir los objetivos, alcance del trabajo, las conclusiones, las recomendaciones, respuesta del auditado y los planes de acción.

Existen diversos niveles de comunicación, que varían en su formalidad, según el estado de la auditoría.

Algunas comunicaciones de auditoría son tan importantes que no pueden esperar hasta el reporte final, son los denominados reportes o informes interinos o preliminares. Estos informes deben ser escritos, y se utilizan para comunicar situaciones que requieren pronta atención, cambios en el alcance de la auditoría o para mantener informado al Jерarca. Los informes preliminares no eliminan la responsabilidad del informe final.

El reporte del resultado final de cada auditoría realizada será efectuado mediante informe escrito y firmado por el auditor que lo realizó o el jefe del equipo auditor. Es posible complementar esta comunicación final con una presentación del auditor interno, de los aspectos más relevantes de la misma, al jerarca o directivos de la Unidad Ejecutora.

Las comunicaciones deben ser precisas, objetivas, claras, concisas, constructivas, completas y oportunas. La excelencia de la auditoría gubernamental se mide por la calidad de sus observaciones, conclusiones y recomendaciones, e indirectamente por el logro en que las primeras sean subsanadas y generen la correspondiente modificación de conductas. Es imprescindible que los informes se preparen con la prontitud necesaria para que los comentarios, cuestionamientos o recomendaciones lleguen con oportunidad al destinatario y le permitan actuar en consecuencia.

### **6.2 Informe de Auditoría - Difusión de Resultados**

Al final del trabajo de auditoría, el auditor debe preparar por escrito el informe de auditoría, comunicando los hallazgos, conclusiones y recomendaciones del objetivo y alcance del trabajo de auditoría realizado. Su contenido debe ser de fácil entendimiento e incluir sólo información documentada, independiente, objetiva, imparcial y constructiva.

El informe de auditoría es un documento formal y escrito, a través del cual la auditoría interna entrega al cliente su trabajo.

El informe de auditoría debe ser comunicado a la unidad auditada y al jerarca.

El informe de auditoría debe: a) tener información relevante, b) ser completo y suficiente por cuanto debe explicar los hechos o circunstancias, y exponer sus recomendaciones y conclusiones con claridad, c) ser útil para generar una acción constructiva, ayudar al auditado y a la organización y conducir a la obtención de mejoras que resulten necesarias, d) ser oportuno, para que las medidas correctivas sean tomadas a tiempo de corregir los problemas y deficiencias detectadas, e) ser objetivo para brindar una información real y libre de distorsión, f) ser justo e imparcial para que los destinatarios estén razonablemente seguros que es digno de crédito, g) presentar los hallazgos de manera convincente, y las recomendaciones y conclusiones deberán inferirse lógicamente de los hechos pre-

sentados.

El informe de auditoría debe redactarse de manera clara y con un ordenamiento lógico. También debe ser conciso evitando detalles innecesarios. Por último deben tener un tono constructivo para buscar la aceptación a las recomendaciones y evitar posturas defensivas por parte del auditado.

Si al realizar un trabajo de auditoría, se identifican cuestiones significativas sobre gobierno, gestión de riesgos y control de la entidad, deben ser comunicadas al jerarca oportunamente.

### **6.3 Errores**

En el caso de haber sido enviado un informe con errores, el Director Ejecutivo de la UAI será el responsable de remitir la corrección a las mismas personas o entidades que recibieron el informe erróneo.

### **6.4 Políticas de Confidencialidad o Publicidad**

El Director Ejecutivo de la UAI debe difundir los resultados a la unidad auditada, al jerarca, a la AIN y a otras partes interesadas. Previo a ello deberá revisar y aprobar el informe final antes de su emisión.

Antes de remitir el informe a personas externas a la entidad, el Director Ejecutivo de la UAI debe evaluar el riesgo potencial para la organización y consultar con el jerarca y el asesor legal. Todo ello a menos que exista mandato legal o judicial de dar a conocer el informe a terceros.

### **6.5 Encuestas de Satisfacción del Cliente**

Con la finalidad de medir el nivel de satisfacción que los clientes de la unidad de auditoría tienen con su trabajo, deberá realizarse al menos dos veces en el año, una encuesta de satisfacción a los clientes, en las cuales se les preguntará acerca de su opinión respecto de diversos elementos del trabajo de la unidad como la cobertura de los trabajos, la claridad, el aporte que implican, la oportunidad, la participación del cliente, la competencia de los auditores, entre otros temas.

## ***7.- Seguimiento de los Resultados***

### **◇ Rol del Auditor**

El Director Ejecutivo de la UAI debe establecer y mantener un proceso de seguimiento para vigilar y asegurar que las acciones del jerarca hayan sido implantadas eficazmente o que éste haya aceptado el riesgo de no tomar medidas.

El auditor debe vigilar el cumplimiento de las instrucciones impartidas por el jerarca, dirigidas a solucionar las debilidades expuestas como observaciones en los informes de auditoría.

El auditor no es el responsable de tomar acciones, pero su actividad debe propender a la modificación de conductas y al apoyo a la mejora de la gestión. Esto debe verificarse a través del seguimiento efectivo que lleve a cabo, de las debilidades expuestas en los informes emitidos.

El seguimiento de los resultados permite al auditor asegurarse que se están adoptando medidas adecuadas para solucionar las debilidades detectadas. A través del seguimiento se podrá evaluar no sólo lo acertado del asesoramiento, sino también si los resultados obtenidos de tales soluciones se corresponden con las expectativas.

El Director Ejecutivo de la UAI, debe informar al menos dos veces por año al jerarca y a la AIN de la eficacia de las auditorías internas y del avance de los planes de acción que se hubieran implementado.

### ***8.- Aceptación de Riesgos por parte del Jerarca***

En los casos en que no se hayan implementado las medidas adecuada para solucionar las debilidades detectadas por la auditoría interna, se debe comunicar al Jerarca. Si éste, a juicio del auditor interno, acepta un nivel de riesgo residual que pueda ser inaceptable para la organización, debe dejar constancia de ello, en una comunicación escrita al mismo jerarca, de la cual se remitirá una copia a la AIN.

## **VII.- GLOSARIO**

En el presente documento, las palabras técnicas que se señalan tendrán los siguientes significados:

**Auditoría Interna:** Es una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización. Ayuda a una organización a cumplir sus objetivos aportando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno.

**Código de Ética:** Es un documento formal, aprobado por resolución, que contiene una serie de principios significativos para la profesión y el ejercicio de la auditoría interna, y de Reglas de Conducta que describen el comportamiento que se espera de los auditores internos.

**Director Ejecutivo de la Unidad de Auditoría Interna (UAI):** Es un alto puesto dentro de la organización, responsable de las actividades de auditoría interna. Normalmente, sería el director de auditoría interna. En el caso de que las actividades de auditoría interna se obtengan de proveedores externos de servicios, el director ejecutivo de auditoría es la persona responsable de: supervisar la ejecución del contrato de servicios y asegurar la calidad general de estas actividades, informar a la Dirección respecto de las actividades de auditoría interna, y efectuar el seguimiento de los resultados de los trabajos. El término también incluye títulos como el de auditor general, responsable de auditoría interna, jefe de auditoría interna e inspector general.

**Control:** Cualquier medida que tome la Dirección, y/o las autoridades responsables, para gestionar los riesgos y aumentar la probabilidad de alcanzar los objetivos y metas establecidos. La Dirección planifica, organiza y dirige la realización de las acciones suficientes para proporcionar una seguridad razonable de que se alcanzarán los objetivos y metas.

**Unidad de Auditoría Interna:** Departamento, división, equipo de consultores, u otro/s practicante/s

que proporciona/n servicios independientes y objetivos de aseguramiento y consulta, concebidos para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización.

**Estatuto:** Documento formal escrito que define el propósito, autoridad y responsabilidad de la actividad de auditoría interna. El Estatuto debería: (a) establecer la posición de la actividad de auditoría interna dentro de la organización, (b) autorizar el acceso a los registros, al personal y a los bienes pertinentes para la ejecución de los trabajos, y (c) definir el ámbito de actuación de las actividades de auditoría interna.

**Gestión de Riesgos:** Proceso para identificar, evaluar, manejar y controlar acontecimientos o situaciones potenciales, con el fin de proporcionar un aseguramiento razonable respecto del alcance de los objetivos de la organización.

**Gobierno Corporativo:** Combinación de procesos y estructuras implantados por la Dirección y/o autoridades responsables para informar, dirigir, gestionar y vigilar las actividades de la organización, con el fin de lograr sus objetivos. El Gobierno Corporativo en el sector público se compone de cinco elementos: (1) responsabilidad <sup>i</sup>, (2) Comité de auditoría, (3) elaboración de normas, (4) código de ética, y (5) transparencia, entendida como información al ciudadano.

**Objetivos del Trabajo:** Declaraciones generales establecidas por los auditores internos que definen los logros pretendidos del trabajo.

**Planes de Acción:** Considera la respuesta del auditado, más los compromisos efectivos que este adquiere en el mejoramiento de las deficiencias observadas. Son las medidas que debe tomar la administración con base en los hallazgos que surgen de los informes de auditoría interna.

**Respuesta del Auditado:** Actuación del auditado, que puede contenerse en el informe de auditoría o en un documento aparte posterior, que considera la contestación que el auditado da al informe de auditoría, en relación a los hallazgos y recomendaciones que éste contiene. La respuesta podría compartir los hallazgos, no compartirlos, hacer aclaraciones en algunos aspectos del proceso auditado, entre otras alternativas.

**Superintendencia:** Cometido asignado a la Auditoría Interna de la Nación, que implica la máxima administración de la función de auditoría interna en el Poder Ejecutivo. Se refiere a aquella que tiene la Auditoría Interna de la Nación sobre todas las Unidades de Auditoría Interna (UAI), que se traduce en un vínculo de dependencia técnica.

**Trabajos de Aseguramiento:** Examen objetivo de evidencias con el propósito de proveer una evaluación independiente de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno de una organización. Algunos ejemplos de estas actividades son los trabajos financieros, de desempeño, de cumplimiento, de seguridad de sistemas y de diligencia debida.

**Trabajos de Consultoría:** Actividades de asesoramiento y servicios relacionados, proporcionados a los clientes, cuya naturaleza y alcance estén acordados con los mismos y estén dirigidos a añadir valor y a mejorar los procesos de gobierno, gestión de riesgos y control de una organización, sin que el auditor interno asuma responsabilidades de gestión. Algunos ejemplos de estas actividades son el consejo, el asesoramiento, la facilitación y la formación.

---

<sup>i</sup> Para efecto de estas normas, el concepto responsabilidad equivale al término inglés accountability, traducido tradicionalmente como rendición de cuentas

## VIII.- BIBLIOGRAFÍA

- ◇ Normas de Auditoría. Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), 1991.
- ◇ Código de Ética de la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), 1998.
- ◇ Normas de Auditoría Gubernamental. Oficina de la Contraloría General de los Estados Unidos (GAO). Revisión 2007.
- ◇ Normas de Auditoría Interna de The Institute of Internal Auditors (THEIIA). Revisión 2010.
- ◇ Código de Ética de The Institute of Internal Auditors (THEIIA).
- ◇ Normas de Auditoría Interna Gubernamental, Sindicatura General de la Nación, Argentina, 2002.
- ◇ The Role of Auditing in Public Sector Governance, Professional Guidance, THEIIA, 2006.





AUDITORIA INTERNA  
DE LA NACION

*Guía Técnica de  
Planificación de Auditoría*

## INDICE

TEMAS	PÁGINA
<b>I.- Presentación.....</b>	<b>35</b>
<b>II.- Conceptos sobre Planificación en Auditoría Interna.....</b>	<b>35</b>
<i>1.- Definiciones y Requisitos de las Normas que Regulan la Planificación.....</i>	<i>35</i>
<i>2.- Etapa de Planificación en el Proceso de Auditoría.....</i>	<i>36</i>
<b>III.- Administración de Auditoría Interna.....</b>	<b>36</b>
<i>1.- Regulación de la Administración de la Auditoría Interna.....</i>	<i>36</i>
<i>2.- Responsabilidades del Director Ejecutivo de la Unidad de Auditoría Interna.....</i>	<i>36</i>
<b>IV.- Selección y evaluación del personal de Auditoría Interna.....</b>	<b>37</b>
<i>1.- Regulación de la Selección del Personal de Auditoría Interna.....</i>	<i>37</i>
<i>2.- Responsabilidades del Director Ejecutivo de la Unidad de Auditoría Interna.....</i>	<i>37</i>
<b>V.- Planificación de Auditoría.....</b>	<b>38</b>
<i>1.- Regulación de la Planificación de Auditoría.....</i>	<i>38</i>
<i>2.- Fases Genéricas para la Definición del Plan Anual de Auditoría.....</i>	<i>38</i>
<i>2.1.- Primera Fase: Determinar el Universo de Auditoría.....</i>	<i>39</i>
<i>2.2.- Segunda Fase: Examinar y Determinar los Factores de Riesgo de la Organización.....</i>	<i>40</i>
<i>2.3.- Tercera Fase: Priorizar Actividades para el Plan de Auditoría.....</i>	<i>42</i>
<i>2.4.- Cuarta Fase: Formular el Plan Anual de Auditoría.....</i>	<i>51</i>
<i>2.5.- Quinta Fase: Comunicación y Aprobación.....</i>	<i>55</i>
<i>2.6.- Sexta Fase: Control del Avance del Plan de Auditoría.....</i>	<i>55</i>
<b>VI.- Resumen.....</b>	<b>56</b>
<b>VII.- Bibliografía.....</b>	<b>59</b>



## I.- PRESENTACIÓN

La Auditoría Interna de la Nación (AIN), como órgano de control que contribuye a generar un entorno económico transparente y confiable, protegiendo la hacienda pública en beneficio de la sociedad en su conjunto, debe adoptar las medidas necesarias para el cumplimiento de sus funciones.

En el ejercicio de la superintendencia técnica sobre las Unidades de Auditoría Interna de los organismos (Incisos, Unidades Ejecutoras y otros), entre otras atribuciones, la AIN cuenta, con la facultad de dictar normas técnicas para guiar el trabajo de los auditores internos gubernamentales.

En base a esta facultad, se ha emitido la presente guía técnica de Planificación de Auditoría Interna Gubernamental, que tiene por finalidad estandarizar y documentar la forma cómo los auditores internos gubernamentales formulan su Plan Anual de Auditoría.

El presente documento o guía técnica trata cinco temas globales. El primer tema considera las Normas de Auditoría Gubernamental del Uruguay (NAIGU) que regulan la Planificación de Auditoría Interna. El segundo tema versa sobre la administración de la actividad de auditoría interna. El tercer tema trata sobre la forma de selección y evaluación del personal de las unidades de auditoría interna y las responsabilidades del Director Ejecutivo de la Unidad de Auditoría Interna (UAI) en este ámbito. El cuarto tema está referido directamente al Plan de auditoría y considera las diversas fases de esta etapa del proceso de auditoría interna. Por último, se destacan algunos aspectos importantes de la planificación de la auditoría interna, que los auditores gubernamentales deberían considerar en el análisis y formulación de su Plan Anual.

Es necesario tener presente que la planificación de auditoría es el insumo básico para el desarrollo del trabajo del auditor interno.

Una adecuada planificación permitirá que la actividad de auditoría interna, a lo largo del año pueda revisar aquellas situaciones, procesos, programas, proyectos, áreas o funciones críticas para el organismo, agregando valor a la entidad, a través de los hallazgos y las recomendaciones para mejorar las situaciones que presentan debilidades.

Una planificación deficitaria, puede significar que la actividad de auditoría interna no priorice en forma adecuada el manejo de sus recursos financieros y humanos y desvíe su labor hacia temas o actividades de menor criticidad para el organismo, no cumpliendo adecuadamente su rol de agregar valor y apoyar la gestión del Jerarca o autoridad.

Dado lo anterior, se ha querido sistematizar la planificación, de manera de fijar un estándar mínimo que debe cumplirse en el desarrollo de esta importante etapa del proceso de auditoría interna.

## II.- CONCEPTOS SOBRE PLANIFICACIÓN EN AUDITORÍA INTERNA

### *1.- Definiciones y requisitos de las Normas que regulan la Planificación*

Las NAIGU en el punto VI.3 se refieren a la Planificación de Auditoría Interna.

Estas Normas tratan sobre la Administración de Auditoría Interna, la selección y evaluación del personal de las UAI, la Planificación de Auditoría Interna, la Aprobación del Plan Anual de Auditoría por parte del jerarca y la Comunicación a la AIN, y la Coordinación que debe mantener el Director Ejecutivo de la UAI con los demás proveedores de servicios de auditoría, como los auditores externos

y los órganos reguladores y de superintendencia, especialmente la AIN.

## ***2.- Etapa de Planificación en el Proceso de Auditoría***

La etapa de Planificación de Auditoría abarca varios hitos, que van desde la obtención del conocimiento y comprensión de la organización o entidad, hasta la formulación y aprobación del Plan Anual de Auditoría, el cual establece el enfoque general y los énfasis estratégicos de la UAI por un período de tiempo determinado, comúnmente un año.

En términos generales, esta etapa incluye un análisis integral por parte de la auditoría de todos los elementos internos y externos a la organización, con la finalidad de determinar los eventos de mayor relevancia para cumplir con la misión y objetivos estratégicos, y que a su vez cuentan con el mayor nivel de riesgo para la organización. En base a estos elementos, se debe formular un Plan Anual de Auditoría para el período siguiente que incluya las materias que deberían requerir mayor dedicación para la función de auditoría.

### **III.- ADMINISTRACIÓN DE AUDITORÍA INTERNA**

#### ***1.- Regulación de la Administración de la Auditoría Interna***

De acuerdo a las NAIGU, en el punto VI.3.1 *“El Director Ejecutivo de la UAI debe asegurar que los recursos de auditoría interna sean apropiados, suficientes y eficazmente asignados para cumplir con el plan aprobado. Los recursos apropiados se definen como la conjunción de conocimientos, aptitudes y otras competencias necesarias para desarrollar el plan. Los recursos suficientes son aquellos necesarios para cumplir con el plan. La asignación es eficaz en la medida que los recursos se utilicen de forma que optimicen el cumplimiento del plan aprobado.*

*Para determinar lo apropiado y suficiente de los recursos, debe considerarse: (1) el equipo de auditoría interna y su nivel de experiencia, (2) los conocimientos, técnicas y demás competencias del personal de auditoría interna al seleccionar a los auditores internos para el trabajo a realizar, (3) la disponibilidad de recursos externos en aquellos casos en que se necesiten conocimientos y competencias adicionales y, (4) las necesidades de capacitación de los auditores internos y recursos materiales.”*

#### ***2.- Responsabilidades del Director Ejecutivo de la Unidad de Auditoría Interna***

Las UAI deben ser gestionadas en forma adecuada, eficiente y eficaz por su Director Ejecutivo, quien deberá tomar todas las medidas y acciones tendientes a que la unidad que dirige cumpla con sus objetivos, propósito y responsabilidades con las NAIGU y el Código de Ética.

El Director Ejecutivo de la UAI deberá, para formular el plan de auditoría, determinar la combinación de experiencia, conocimientos y competencia técnica requerida del personal, para obtener un cumplimiento completo y correcto de la planificación de auditoría. Si no se cuenta a nivel interno con las competencias técnicas o conocimientos necesarios para la ejecución de alguna parte del plan,

deberá ponerlo en conocimiento del Jerarca y de la AIN, solicitando el apoyo externo adecuado.

## **IV.- SELECCIÓN Y EVALUACIÓN DEL PERSONAL DE AUDITORÍA INTERNA**

### ***1.- Regulación de la Selección del Personal de Auditoría Interna***

De acuerdo a las NAIGU, en el punto V.1, *“El Director Ejecutivo de la UAI debe sugerir al jerarca las políticas y procedimientos para la selección de personal de auditoría, debiendo participar en el proceso de selección para asegurarse que sus calificaciones y competencias respondan al perfil requerido. Estas políticas y procedimientos deberán cumplir los lineamientos que establezca la AIN al respecto.”*

Además, el Director Ejecutivo de la UAI es responsable de adoptar las medidas necesarias para que el personal de la Unidad posea formación técnica profesional en el ejercicio de la auditoría interna y experiencia y/o capacitación en la materia objetivo de los cometidos del organismo.

Sin perjuicio de que la evaluación se trata de un proceso continuo, los auditores deben ser evaluados al menos una vez al año.

Se debe procurar brindar una oportunidad de capacitación y desarrollo profesional permanente, a través de la asistencia y la guía en el trabajo.

En forma periódica, el personal de la UAI debe tomar conocimiento de los logros y deficiencias, siendo una oportunidad propicia para brindar apoyo y orientación a aquel que lo necesite. Por último, se debe generar un clima que favorezca la calidad, la creatividad y la responsabilidad de los miembros del equipo.

### ***2.- Responsabilidades del Director Ejecutivo de la Unidad de Auditoría Interna***

El Director Ejecutivo debe participar en el proceso de la selección del personal de la UAI, definiendo los perfiles y requisitos de acuerdo a los lineamientos de la AIN. Los profesionales que forman parte de la UAI deben tener, mantener y enriquecer sus competencias y conocimientos técnicos a través de procesos periódicos de capacitación y de educación continua que el Director Ejecutivo de la UAI debe fortalecer y facilitar.

Por otra parte, el Director Ejecutivo debe evaluar a los miembros de su unidad sobre la base de criterios objetivos y establecer con ellos una comunicación directa respecto a los logros y puntos de mejora para el personal, así como la orientación y liderazgo del Director Ejecutivo para mantener un equipo cohesionado, que trabaja en forma conjunta y con calidad, agregando valor al organismo al que pertenece.

## **V.- PLANIFICACIÓN DE AUDITORÍA**

### ***1.- Regulación de la Planificación de Auditoría***

De acuerdo a las NAIGU en el punto VI.3.2 *“El Director Ejecutivo de la UAI es responsable de establecer planes basados en un análisis de los riesgos de la entidad realizado al menos anualmente. Esto servirá para determinar las prioridades de la auditoría interna. Para el plan debe considerar el proceso de gestión de riesgos de la organización, y los niveles de aceptación de riesgos establecidos por la Dirección para las diferentes actividades, áreas o procesos. Si no existiera un proceso de gestión de riesgos, el Director Ejecutivo de la UAI usará su propio juicio acerca de los riesgos de la entidad después de consultar con el jerarca.*

*El Director Ejecutivo de la UAI prepara el plan anual de auditoría, basándose en diversos elementos o criterios, tales como, el universo de auditoría, las informaciones y sugerencias del jerarca, y una evaluación de riesgos y exposiciones que afectan a la organización.*

*El plan de auditoría será a lo menos anual y debe actualizarse de manera que adopte y refleje los cambios que se produzcan internamente en la entidad y externamente en los lineamientos de gobierno. El universo de auditoría y el proceso de gestión de riesgos, si existiera, deben evaluarse al menos una vez al año con el fin de que refleje las estrategias y la dirección más actualizadas de la organización.”*

Como ya se señaló, la Planificación considera desde el conocimiento y comprensión de la organización hasta la formulación y aprobación del Plan de Auditoría, el cual establece el enfoque general y los énfasis estratégicos de la unidad de auditoría para un período determinado, generalmente un año.

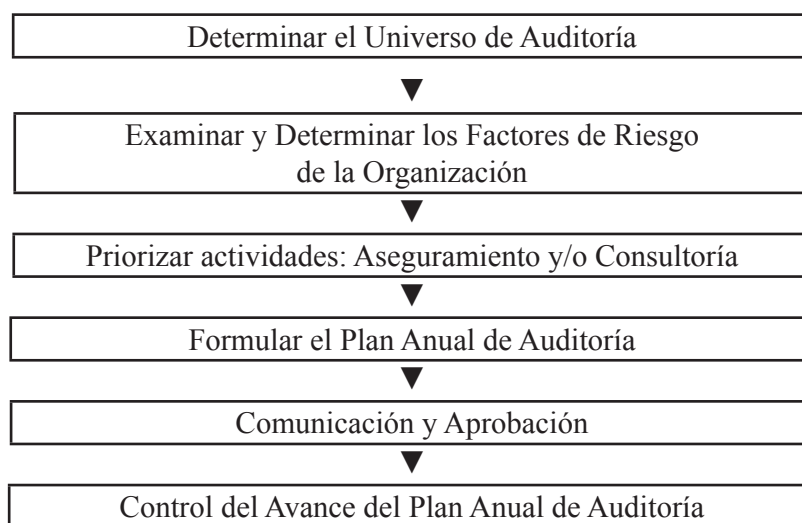
La Planificación es fundamental para orientar coordinadamente todos los esfuerzos de auditoría, evitar dispersiones y anticipar dificultades que puedan afectar el trabajo a realizar y contribuye a mejorar la eficiencia en las actividades de auditoría. Por ello es necesario que se apliquen metodologías para la identificación y evaluación de riesgos relevantes, adecuadas a la naturaleza propia de cada entidad.

Para llevar a cabo las actividades de planificación se deben aplicar modelos que permitan enfocar el trabajo planificado, en aquellos procesos, programas, proyectos, áreas o funciones, más críticas para la entidad.

### ***2.- Fases Genéricas para la Definición del Plan Anual de Auditoría***

El desarrollo de la Etapa de Planificación en Auditoría puede variar en cada entidad gubernamental, dependiendo, entre otros, del nivel de complejidad, tamaño, control interno, sistemas de información y estructura organizacional. Para ello, se ha estimado conveniente presentar, con fines explicativos y en orden cronológico, las principales fases genéricas que la componen, sin perjuicio de lo cual, en la práctica, algunas de estas fases se desarrollan en forma paralela. En el siguiente cuadro se sistematizan las fases de esta etapa.

*Cuadro N° 1: Fases que componen la Planificación de Auditoría*



## **2.1.- PRIMERA FASE: Determinar el Universo de Auditoría**

El Universo de Auditoría se obtiene a través de una recopilación de información de carácter estratégico y operativo de los procesos, programas, proyectos, áreas o funciones, o cualquier otra subdivisión establecida en una entidad y se constituye en una lista de todas las posibles auditorías que pueden realizarse.

Para obtener el Universo de Auditoría es necesario consultar y analizar las diversas fuentes a que se tenga acceso, las que pueden contener datos de carácter cualitativo o cuantitativo.

Para tener como resultado una planificación adecuada, el Director Ejecutivo de la UAI, o el auditor interno deben obtener información de todos los elementos relevantes para el organismo, además de los riesgos y factores internos y externos que podrían afectar el normal desarrollo de éstos. Lo principal para realizar esta primera fase o etapa es conocer la entidad.

Para conocer la entidad, es necesario realizar un estudio examinando los diversos elementos que la conforman, de manera de tener un panorama claro de sus objetivos y funcionamiento. Para ello deben analizarse elementos como los señalados a continuación:

### **◇ Elementos Estratégicos de la Entidad**

Es importante revisar los planes estratégicos de la entidad, considerando la misión, los objetivos estratégicos, las metas, las estrategias específicas, el presupuesto general y el operativo.

### **◇ Elementos Referidos a las Leyes, Reglamentos, Normas y Dictámenes**

Analizar la normativa que regula la actividad de la organización con los ciudadanos, así como las normas y regulaciones operativas que contemplan los programas y procesos de la institución.

### **◇ Elementos sobre el Entorno**

Es necesario examinar quienes son los destinatarios de la entidad, a que ámbito de la comunidad

atiende, que productos y servicios ofrece y entrega, cuáles son los lugares donde opera, cómo se distribuyen los servicios, cuáles son las tecnologías que lo afectan, etc.

◇ **Elementos de diseño Organizacional**

También resulta de interés analizar la estructura organizacional que posee la entidad y como se diferencia ésta a nivel nacional o de departamentos, entre otros aspectos.

◇ **Elementos de Recursos Humanos**

Debe estudiarse la cantidad de personal de la entidad y su distribución. Analizar la existencia de procesos de selección, contratación, capacitación e inducción, promociones, beneficios y egreso del personal.

◇ **Elementos de Sistemas de Información**

Es relevante indagar sobre los sistemas de información existentes en la entidad del Estado, observando los sistemas contables, presupuestarios y administrativos, las bases de datos, los sistemas de seguridad asociados a los datos, los reportes electrónicos, etc.

◇ **Elementos de Ambiente de Control y Gestión de Riesgos**

Examinar el sistema de control interno de la entidad en general, en particular los mecanismos de control, monitoreo y retroalimentación en la ejecución de los procesos, la existencia de códigos de ética y de conducta y su difusión y la existencia de modelos de gestión de los riesgos de la entidad.

◇ **Elementos de Recursos Financieros**

Es necesario conocer en profundidad los recursos financieros de la entidad, el monto de recursos por procesos, programa, proyectos áreas o funciones teniendo en cuenta la distribución, el origen de los recursos y los requisitos legales o reglamentarios que existen para su ejecución, así como la forma de ejecución que asume la entidad.

## **2.2.- SEGUNDA FASE: Examinar y determinar los factores de riesgo de la organización**

Una vez que se ha realizado un estudio acabado de los diversos procesos, programas, proyectos áreas o funciones que desarrolla el organismo, con la finalidad de determinar el Universo de Auditoría de esa entidad, es necesario determinar factores críticos específicos para ella.

Para lo anterior, es necesario evaluar riesgos organizacionales internos y externos desde la perspectiva de su impacto en las metas y objetivos (riesgos del entorno, financieros, tecnológicos, operacionales, de dirección, etc.).

### ***a.- Riesgos de Carácter Externo***

◇ **Económicos**

Cambios de precios de los insumos, nuevas restricciones o aperturas en el acceso a mercados, cambios en las barreras de entrada de la competencia, y nuevos competidores. Cambios en los mercados financieros, variaciones de la tasa de interés, nuevas fusiones y adquisiciones de empresas del sector privado que se relacionan con la entidad.

◇ **Medioambientales**

Incluyen los niveles de emisiones y residuos, las restricciones en la obtención de energía, así como catástrofes naturales que afecten la gestión de la organización y provocando daños a los bienes, instalaciones o edificios.

◇ **Sociales**

Relacionados con los cambios demográficos, las costumbres sociales, las estructuras familiares y las prioridades trabajo/ocio de los ciudadanos y, las tendencias de los niveles de desempleo.

◇ **Tecnológicos**

Incluyen las tecnologías emergentes, los avances en las redes de comunicación, los medios tecnológicos para realizar comercio electrónico y Gobierno Electrónico que generan una mayor disponibilidad de datos, las reducciones de costos de infraestructura y un mayor aumento en la demanda de servicios basados en la tecnología.

◇ **Regulaciones**

Cambios de políticas públicas y normas que implican oportunidades o amenazas en el mercado o segmento en que participa la organización. Modificaciones en las normas que regulan o afectan el que hacer de un Servicio o entidad gubernamental.

***b.- Riesgos de Carácter Interno***

◇ **Infraestructura**

El incremento de recursos para mantenimiento preventivo de la infraestructura y el nivel de apoyo a los centros de atención a los ciudadanos, la complejidad, disponibilidad y capacidad de producción de los activos.

◇ **Personal**

El ambiente de higiene y seguridad existente y los niveles de accidentes laborales. Las competencias y la capacidad del personal y el cumplimiento de metas colectivas.

◇ **Procesos**

El nivel de documentación bajo estándares de calidad, las modificaciones de procesos sin adecuados protocolos para la gestión de los cambios, los errores en su ejecución y la externalización de entregas al cliente con un control insuficiente.

◇ **Tecnologías**

El aumento continuado de recursos tecnológicos, las fallas de seguridad y la potencial caída de los sistemas, la disponibilidad e integridad de las bases de datos, la mantención preventiva de los sistemas.

◇ **Comunicaciones**

El nivel de desarrollo y fluidez de las comunicaciones al interior del Servicio. Especialmente la cobertura de éstas y la claridad y oportunidad con que éstas llegan a todo el personal.



◇ **Presupuestos**

El nivel de presupuesto que posee el Servicio o entidad, los aumentos o disminuciones de presupuesto de los procesos, procesos con alta cantidad de recursos.

En este punto es necesario realizar una discusión del Universo de Auditoría con el Jerarca o la autoridad para definir niveles de riesgos, nuevas actividades planeadas y/o cambios en los procesos.

***c.- Fuentes de Información a Consultar para Formular el Plan de Auditoría***

Existen diversas fuentes que deben consultarse cuando el auditor interno realiza la evaluación de riesgos. Entre las fuentes de información que deben considerarse, están las siguientes:

- ◇ Los informes de auditoría y sus papeles de trabajo correspondientes a revisiones anteriores, que contienen información útil sobre las características, fortalezas y riesgos de los procesos y áreas auditadas anteriormente, las transacciones que puedan requerir un análisis especial y el nivel de eficacia del sistema de control interno de la organización y de cada proceso en particular.
- ◇ Los resultados de las auditorías de aseguramiento del Proceso de Gestión del Riesgo (en el caso que existiera un proceso de esta naturaleza implementado en la entidad), en particular la calidad del levantamiento de información y la identificación de los riesgos relevantes.
- ◇ Los resultados de la participación de empresas de auditoría externa, especialmente en casos de auditoría a los estados financieros, en asesorías a casos particulares o los resultados de la participación de algún experto en la entidad o en otras entidades del sector público, que pueda considerarse interesante como benchmarking para el Servicio.
- ◇ Los informes emitidos por la AIN y los emitidos por otros organismos supervisores y reguladores en el uso de sus facultades.
- ◇ Los informes de seguimiento, tanto los de auditoría interna, auditorías externas y de la AIN.
- ◇ Las investigaciones y procesos sumariales administrativos que se han realizado en la entidad en el periodo previo a la Planificación de Auditoría.
- ◇ Finalmente, siempre es importante considerar como fuente de información los cambios significativos en la entidad y en los procesos, programas, sistemas o sistemas de control que se han creado o sufrido cambios parcial o totalmente en el período previo a la Planificación.

**2.3.- TERCERA FASE: Priorizar Actividades para el Plan de Auditoría**

Esta fase considera el establecimiento de criterios y ranking de prioridades basado en la importancia y el nivel de impacto de los procesos, programas, proyectos, áreas o funciones para el éxito de la entidad y el cumplimiento de sus objetivos estratégicos y de servicio a los ciudadanos, a través de la determinación de un método o modelo para priorizar; la evaluación de las actividades de auditoría potenciales y la consideración acerca de la suficiencia del equipo de auditoría para cubrir todos los riesgos principales y las necesidades de apoyo y/o tercerización.

Una vez determinado el Universo de Auditoría y analizados los diversos factores globales de riesgos de la entidad, es necesario priorizar cuáles procesos, programas, proyectos, áreas o funciones, van a elegirse para la formulación del Plan Anual de Auditoría.

Hay que considerar que en general las UAI tienen recursos financieros y humanos limitados, por lo que deben establecer metodologías que les permitan priorizar en forma documentada y sistemática, los elementos que van a ser incluidos en el Plan Anual para hacer aseguramiento o consultoría en ellos.

El análisis de riesgos es una técnica utilizada para analizar posibles procesos, programas, proyectos, áreas o funciones que desempeña el organismo y elegir aquellos que presentan mayor criticidad. Contar con un enfoque para seleccionar procesos, programas, proyectos, áreas o funciones es importante, ya que proporciona una seguridad razonable de que los recursos de auditoría interna se están utilizando de una manera óptima. El plan de auditoría para la actividad de auditoría interna asigna los recursos de manera que pueda lograr los máximos beneficios. Con este fin, el enfoque de exposición al riesgo proporciona criterios explícitos para la selección de los procesos o actividades de auditoría de manera sistemática.

El análisis de riesgos es dificultoso y de difícil definición, pero irá evolucionando a medida que se adquiera experiencia a través de su aplicación y en ningún caso puede ser omitido. El actuar prudente sugiere que debe usarse el debido cuidado para estudiar y documentar todos los factores relevantes para definir la selección de las actividades a auditar. Este debido cuidado debe pasar la prueba de un escrutinio externo, por lo que el auditor interno debe tomar todos los resguardos para que su selección de auditables se sustente.

#### ***a.- Priorización de Actividades para el Plan de Auditoría***

Al abordar el proceso de planificación de auditoría, las unidades de auditoría interna se enfrentan a un problema económico, ya que generalmente el Universo de Auditoría ofrece posibilidades casi ilimitadas de auditar pero los recursos son limitados. Dada la escasez de los recursos de auditoría es importante centrarse en los proyectos con mayor criticidad.

Para centrarse en los proyectos más críticos, es necesario utilizar un modelo de priorización. Se sugiere utilizar el método de los factores críticos de riesgos como forma de priorización o selección de las actividades a auditar dentro del Universo de Auditoría, que es una metodología simple y útil incluso cuando las entidades cuentan con modelos de gestión de riesgos definidos.

Este método consiste en definir una matriz de factores críticos de riesgos para el organismo, ponderando cada uno de dichos factores, con la finalidad de analizar los procesos, programas, proyectos, áreas o funciones a la luz de esta matriz de factores.

Los factores críticos de riesgos son variables que vinculan en algún grado al proceso, programa, proyecto, área o función y los riesgos críticos en la organización (impacto).

Los procesos, productos o proyectos que tengan el mayor valor promedio de la aplicación del factor de riesgo y su nivel de importancia estratégica deberían ser priorizados para el Plan Anual de Auditoría.

La metodología para la priorización, se detalla a continuación:

#### ***b.- Definición de Factores Críticos de Riesgo***

Como ya se señaló los Factores Críticos de Riesgo son variables que se vinculan a los diversos componentes del Universo de Auditoría. Estos factores pueden ser definidos por el Director Ejecutivo

de la UAI. A continuación se sugieren algunos que son importantes para determinar la criticidad de los procesos y funciones del sector público.

- ◇ Volumen de recursos involucrados.
- ◇ Impacto en la opinión pública.
- ◇ Fortaleza y eficacia del control interno.
- ◇ Interés del Jerarca o autoridad en el tema.
- ◇ Resultados previos de auditoría interna.
- ◇ Cambios significativos en el proceso, personal, procedimientos, etc.
- ◇ La complejidad de la actividad.
- ◇ Tiempo transcurrido desde la última auditoría.
- ◇ Las desviaciones de presupuesto o en el plan, que impactan en el logro de los objetivos.
- ◇ Relación del proceso, programa, proyecto, área o función con la misión y objetivos estratégicos del organismo.

Las referidas variables deben describirse, señalando lo que representan como impacto para el organismo y, posteriormente, cuantificarlas en una escala ordinal. Esta escala debe representar con el guarismo más alto el criterio que más impacte en el proceso, como se presenta en el cuadro siguiente:

*Cuadro N° 2: Matriz de Factores Críticos de Riesgos, Descripción y Valuación*

FACTOR CRÍTICO	DESCRIPCIÓN DEL FACTOR	CRITERIOS DE VALUACIÓN
Volumen de recursos involucrados.	Analiza el monto de los recursos financieros involucrados en el proceso, programa, proyecto, área o función.	<ul style="list-style-type: none"> <li>◇ Los recursos involucrados son el 10% o más del presupuesto total de negocio del organismo<sup>1</sup>: 5</li> <li>◇ Los recursos involucrados son entre e 4% y 9% del presupuesto total del organismo: 3</li> <li>◇ Los recursos involucrados son menos del 4% del presupuesto total del organismo: 1</li> </ul>
Impacto en la opinión pública.	Examina la consecuencia que los riesgos en este proceso, proyecto, programa, área o función generarían en la opinión de los interesados (políticos, gestores, ciudadanía, etc.)	<ul style="list-style-type: none"> <li>◇ La concreción de riesgos en esta actividad es de alto impacto público y afecta gravemente la imagen corporativa o reputación del organismo: 5</li> <li>◇ La concreción de riesgos en esta actividad impacta en forma moderada, afectando la imagen del organismo: 3</li> <li>◇ La concreción de riesgos en esta actividad es de bajo impacto y no afecta la imagen del organismo: 1</li> </ul>
Fortaleza y eficacia del sistema de Control Interno (CI).	Determina el nivel de madurez del sistema de control interno en el proceso, programa, proyecto, área o función en los 2 últimos años.	<ul style="list-style-type: none"> <li>◇ Existen situaciones graves sobre fallas de control, fraudes, incumplimientos permanentes en los 2 últimos años: 5</li> <li>◇ Existen fallas de cumplimiento, pero no de gran importancia en los últimos 2 años: 3</li> <li>◇ No existen problemas significativos de CI en los 2 últimos años: 1</li> </ul>
Interés del Jерarca o autoridad en el tema.	Analiza el nivel de interés del Jерarca o autoridad en el tema específico.	<ul style="list-style-type: none"> <li>◇ Este tema ha sido de gran interés del Jерarca o autoridad en los dos últimos años, relevándolo en discursos externos e internos del organismo: 5</li> <li>◇ El tema ha sido de interés del Jерarca o autoridad a nivel interno en los últimos 2 años: 3</li> <li>◇ El Jерarca o autoridad no ha manifestado interés expreso en este tema específico: 1</li> </ul>
Resultados previos de auditoría interna.	Examina los resultados de las auditorías, en particular de los riesgos y controles mitigantes en los procesos, programas, proyectos, áreas o funciones.	<ul style="list-style-type: none"> <li>◇ Los hallazgos de los informes permiten concluir que los controles mitigantes son insuficientes: 5</li> <li>◇ Los hallazgos de los informes permiten concluir que los controles mitigantes son regulares: 3</li> <li>◇ No hay hallazgos relevantes o los hallazgos del informe permiten concluir que los controles mitigantes son buenos: 1</li> </ul>

1. Presupuesto total de negocio entendido como la cantidad de recursos que el organismo tiene asignado para el cumplimiento de su misión y objetivos institucionales (de ser posible, sin considerar los gastos de soporte).

*Cuadro N° 2: Matriz de Factores Críticos de Riesgos, Descripción y Valuación*

FACTOR CRÍTICO	DESCRIPCIÓN DEL FACTOR	CRITERIOS DE VALUACIÓN
Cambios significativos en el proceso, personal, procedimientos, etc.	Analiza la importancia de los cambios que se han generado en el período previo a la Planificación en la Entidad.	<ul style="list-style-type: none"> <li>◇ Se han producido cambios importantes que pueden tener efectos significativos en el proceso, proyecto, programa, área o función: 5</li> <li>◇ Se han producido algunos cambios que pueden tener efectos moderados en el proceso, proyecto, programa / área o función: 3</li> <li>◇ No existen cambios relevantes en el proceso, proyecto, programa, área o función o los generados no lo afectan: 1</li> </ul>
La complejidad de la actividad.	Evalúa el nivel de dificultad y especialización que presenta la actividad o proceso.	<ul style="list-style-type: none"> <li>◇ El nivel de complejidad del proceso, proyecto, programa, área o función es alto, ya que presenta muchas fases y alta especialización: 5</li> <li>◇ El nivel de complejidad del proceso, proyecto, programa, área o función es medio, ya que si bien presenta varias fases, no tiene un alto nivel de especialización: 3</li> <li>◇ El nivel de complejidad del proceso, proyecto, programa, área o función es bajo, ya que su estructura es simple y no se requiere especialización en su desarrollo: 1</li> </ul>
Tiempo transcurrido desde la última auditoría.	Examina los tiempos transcurridos desde que se realizó una acción de aseguramiento en el proceso, programa, proyecto, área o función evaluada.	<ul style="list-style-type: none"> <li>◇ No se han realizado auditorías al proceso, proyecto, programa, área o función o la última fue hace más de 2 años: 5</li> <li>◇ La última auditoría realizada al proceso, programa, proyecto, área o función fue hace más de 1 año: 3</li> <li>◇ La última auditoría se realizó hace menos de un año y corresponde realizar el seguimiento a sus recomendaciones: 1</li> </ul>
Las desviaciones de presupuesto o en el plan que impactan en el logro de los objetivos.	Evalúa cómo el proceso, programa, proyecto, área o función ha cumplido con los objetivos que se había propuesto o los presupuestos definidos o proyectados.	<ul style="list-style-type: none"> <li>◇ El proceso, proyecto, programa, área o función presenta grandes brechas entre su planificación y su ejecución, desviando el logro de los objetivos: 5</li> <li>◇ El proceso, programa, proyecto, área o función presenta algunas brechas entre su planificación y su ejecución, demorando el logro de sus objetivos: 3</li> <li>◇ El proceso, programa, proyecto, área o función no presenta brechas o éstas no han desviado el logro de los objetivos: 1</li> </ul>
Relación del proceso, programa, proyecto, área o función con la misión y objetivos estratégicos del Organismo.	Analiza la relación que tiene el proceso o actividad con el cumplimiento de la misión y objetivos estratégicos del Organismo.	<ul style="list-style-type: none"> <li>◇ El proceso, programa, proyecto, área o función se relaciona directamente con el cumplimiento de la misión y estrategias del organismo: 5</li> <li>◇ El proceso, programa, proyecto, área o función se relaciona en forma indirecta con el cumplimiento de la misión y estrategias del organismo: 3</li> <li>◇ El proceso, programa, proyecto, área o función no tiene relación o es muy menor, con el cumplimiento de la misión y estrategias del organismo: 1</li> </ul>

### c.- Ponderación Estratégica del Factor Crítico de Riesgo

Los factores de riesgos tendrán una diferente ponderación o importancia relativa, de acuerdo a la relevancia que presenten y a su impacto en el sector público. Cada uno de los factores debe ser ponderado por el Director Ejecutivo de la UAI, según la naturaleza del Organismo, las actividades que desempeñe, su misión, la cantidad de presupuesto que maneje, etc. A continuación se entrega una ponderación de uso general, que podría ser modificada para su uso por las UAI en la ponderación de los factores ya individualizados.

*Cuadro N° 3: Ponderación Estratégica de los Factores Críticos de Riesgo*

FACTOR CRÍTICO DE RIESGO	PONDERACIÓN DEL FACTOR
Volumen de recursos involucrados.	10%
Impacto en la opinión pública.	15%
Fortaleza y eficacia del sistema de control interno.	10%
Interés del Jerarca o autoridad en el tema.	5%
Resultados previos de auditoría interna.	10%
Cambios significativos en el proceso, personal, procedimientos, etc.	15%
La complejidad de la actividad.	10%
Tiempo transcurrido desde la última auditoría.	5%
Las desviaciones de presupuesto o en el plan que impactan en el logro de los objetivos.	5%
Relación del proceso, programa, proyecto, área o función con la misión y objetivos estratégicos del Organismo.	15%

De acuerdo a lo anterior, cada proceso, programa, proyecto, área o función, debería ser sometido a la matriz de factores críticos de riesgos y su resultado multiplicado por la ponderación del factor, a fin de obtener el resultado final de los procesos, programas o actividades.

Con la ponderación definida, cada proceso, programa, proyecto, área o función del Universo de Auditoría debería someterse a la valorización de estos factores para determinar su puntaje total, el que posteriormente debe ser multiplicado por la ponderación porcentual con la finalidad de obtener el valor final ponderado que permitirá priorizar fundadamente los procesos, programas, proyectos, áreas o funciones a incluir en el Plan de Auditoría.

A continuación se presenta un ejemplo, en el cual se aplica este método para una mejor comprensión del marco de priorización para el Plan de Auditoría:

Se presenta el caso de una entidad ficticia que desarrolla funciones de tesorería y tiene el siguiente Universo de Auditoría:

*Cuadro N° 4: Ejemplo de Universo de Auditoría*

N	DESCRIPCIÓN DE PROCESO, PROGRAMA, PROYECTO, ÁREA O FUNCIÓN
1	Gestión de cobro
2	Egresos
3	Recaudación
4	Recursos Humanos
5	Finanzas y Contabilidad
6	Gestión de Comunicaciones
7	Gestión jurídica
8	Informática y Tecnología
9	Planificación estratégica
10	Adquisición de bienes y servicios
11	Control de la gestión

En este organismo ficticio, el auditor interno realizó una aplicación del modelo evaluando todo el Universo de Auditoría en base a la identificación y descripción de una Matriz Factores Críticos de Riesgos como la contenida en el Cuadro N° 2, resultando el siguiente cuadro:

*Cuadro N° 5: Ejemplo de Aplicación de Matriz de Factores Críticos de Riesgo a Procesos*

PROCESO/ PROGRAMA ... N°	FACTOR 1	FACTOR 2	FACTOR 3	FACTOR 4	FACTOR 5	FACTOR 6	FACTOR 7	FACTOR 8	FACTOR 9	FACTOR 10
<b>Gestión de cobro</b>	5	3	5	3	1	5	5	1	3	5
<b>Egreso</b>	5	5	5	3	5	3	5	3	5	5
<b>Recaudación</b>	5	3	3	3	3	5	3	3	3	5
<b>Finanzas C</b>	3	1	3	5	5	1	3	1	1	5
<b>RR HH.</b>	3	5	5	5	1	3	3	3	3	5
<b>G. Comunic.</b>	5	3	1	3	1	1	1	3	3	3
<b>G. Jurídica</b>	5	1	1	1	1	3	3	3	3	1
<b>Inform. y T</b>	3	3	3	1	1	1	1	3	3	3
<b>Plan. Estrat.</b>	1	1	1	1	3	1	3	1	1	1
<b>Adq. Bs. y S</b>	3	3	1	1	3	3	1	1	1	3
<b>Cont. Gest.</b>	1	1	3	3	1	1	1	3	5	1



Una vez realizada esta operación, deberá multiplicarse cada uno de los resultados obtenidos por el ponderador porcentual, que se le dio a cada Factor de Riesgo Crítico de acuerdo al cuadro N° 3, como se representa en el ejemplo contenido a continuación:

*Cuadro N° 6: Ejemplo de Cálculo de Valor Ponderado por proceso, programa, proyecto, área o función*

Proceso, programa, proyecto, área o función Ficticio	Factor 1 X Pond. 1	Factor 2 X Pond. 2	Factor 3 X Pond. 3	Factor 4 X Pond. 4	Factor 5 X Pond. 5	Factor 6 X Pond. 6	Factor 7 X Pond. 7	Factor 8 X Pond. 8	Factor 9 X Pond. 9	Factor 10 X Pond. 10	Valor Ponderado Final Suma (Ponderador X Valor Criterio)
Gestión de cobro	5x10% = 0,5	3x15% = 0,45	5x10% = 0,5	3x5% = 0,15	1x10% = 0,1	5x15% = 0,75	5x10% = 0,5	1x5% = 0,05	3x5% = 0,15	5x15% = 0,75	3,9
Egresos	5x10% = 0,5	5x15% = 0,75	5x10% = 0,5	3x5% = 0,15	5x10% = 0,5	3x15% = 0,45	5x10% = 0,5	3x5% = 0,15	5x5% = 0,25	5x15% = 0,75	4,0
Recaudación	5x10% = 0,5	3x15% = 0,45	3x10% = 0,3	3x5% = 0,15	3x10% = 0,3	5x15% = 0,75	3x10% = 0,3	3x5% = 0,15	3x5% = 0,15	5x15% = 0,75	3,8
Finanzas y Contabilidad	3x10% = 0,3	1x15% = 0,15	3x10% = 0,3	5x5% = 0,25	5x10% = 0,5	1x15% = 0,15	3x10% = 0,3	1x5% = 0,05	1x5% = 0,05	5x15% = 0,75	2,8
Recursos Humanos	3x10% = 0,3	5x15% = 0,75	5x10% = 0,5	5x5% = 0,25	1x10% = 0,1	3x15% = 0,45	3x10% = 0,3	3x5% = 0,15	3x5% = 0,15	5x15% = 0,75	3,7
Gestión de Comunicaciones	5x10% = 0,5	3x15% = 0,45	1x10% = 0,1	3x5% = 0,15	1x10% = 0,1	1x15% = 0,15	1x10% = 0,1	3x5% = 0,15	3x5% = 0,15	3x15% = 0,45	2,3
Gestión jurídica	5x10% = 0,5	1x15% = 0,15	1x10% = 0,1	1x5% = 0,05	1x10% = 0,1	3x15% = 0,45	3x10% = 0,3	3x5% = 0,15	3x5% = 0,15	1x15% = 0,15	2,1
Informática y Tecnología	3x10% = 0,3	3x15% = 0,45	3x10% = 0,3	1x5% = 0,05	1x10% = 0,1	1x15% = 0,15	1x10% = 0,1	3x5% = 0,15	3x5% = 0,15	3x15% = 0,45	2,2
Planificación estratégica	1x10% = 0,1	1x15% = 0,15	1x10% = 0,1	1x5% = 0,05	3x10% = 0,3	1x15% = 0,15	3x10% = 0,3	1x5% = 0,05	1x5% = 0,05	1x15% = 0,15	1,4
Adquisición de bienes y servicios	3x10% = 0,3	3x15% = 0,45	1x10% = 0,1	1x5% = 0,05	3x10% = 0,3	3x15% = 0,45	1x10% = 0,1	1x5% = 0,05	1x5% = 0,05	3x15% = 0,45	1,9
Control de la gestión	1x10% = 0,1	1x15% = 0,15	3x10% = 0,3	3x5% = 0,15	1x10% = 0,1	1x15% = 0,15	1x10% = 0,1	3x5% = 0,15	5x5% = 0,25	1x15% = 0,15	1,4

Las Unidades de Auditoría Interna deberán aplicar la Matriz de factores Críticos de Riesgo, considerando siempre al menos cinco (5) factores que serán de uso obligatorio y que deberán en conjunto tener una ponderación de al menos 50%. Estos factores obligatorios serán:

- ◇ Volumen de recursos involucrados.
- ◇ Impacto en la opinión pública.
- ◇ Resultados previos de auditoría interna.
- ◇ Relación del proceso, programa, proyecto, área o función con la misión y objetivos estratégicos del Organismo.
- ◇ Cambios significativos en el proceso, personal, procedimientos, etc.

Las Unidades de Auditoría Interna podrán utilizar los demás factores u otros que estimen adecuados a la realidad de la entidad en la que se ubican, ponderándolos de acuerdo a su criterio profesional, sometiéndolos a revisión técnica de la AIN.

***d.- Ranking de proceso, programa, proyecto, área o función***

Una vez realizado el paso anterior, debería confeccionarse un ranking de proceso, programa, proyecto, área o función, ordenándolos de mayor a menor criticidad. Sobre esta base, el Director Ejecutivo de la UAI, decidirá de acuerdo a sus recursos humanos, financieros, tiempos y otros elementos cuáles de esos procesos, programas, proyectos, áreas o funciones incluirá en el Plan Anual de Auditoría que será remitido a la AIN para su consideración técnica y presentado al Jerarca o autoridad para su aprobación.

De acuerdo al ejemplo anterior, se tendría el siguiente ranking:

*Cuadro N° 7: Ranking en Base a Valor Ponderado*

<b>DESCRIPCIÓN DE PROCESOS, PROGRAMAS, PROYECTOS, ÁREAS O FUNCIONES</b>	<b>VALOR PONDERADO FINAL</b>	<b>RANKING DE PRIORIDAD</b>
Egresos	4,0	1°
Gestión de cobro	3,9	2°
Recaudación	3,8	3°
Recursos Humanos	3,7	4°
Finanzas y Contabilidad	2,8	5°
Gestión de Comunicaciones	2,3	6°
Informática y Tecnología	2,2	7°
Gestión jurídica	2,1	8°
Adquisición de bienes y servicios	1,9	9°
Planificación estratégica	1,4	10°
Control de la gestión	1,4	10°

Como puede observarse, la aplicación del modelo de factores de riesgos y su ponderación sirve para definir los procesos, programas, proyectos, áreas o funciones críticas a ser incluidas en el Plan Anual de Auditoría, bajo una mirada sistemática, formal y previamente definida.

En el ejemplo, si el Director Ejecutivo de la UAI contara con recursos humanos y financieros para realizar sólo cuatro auditorías en el año, debería elegir los procesos de “Egresos”, “Gestión de cobro”, “Recaudación” y “Recursos Humanos”, para incluir en su Plan Anual de Auditoría.

## **2.4.- CUARTA FASE: Formular el Plan Anual de Auditoría**

Basado en las Normas de Auditoría Gubernamental referidas a la planificación y en los requerimientos de la AIN, el Plan de Auditoría debe formularse anualmente, es decir, dicho plan al momento de su presentación, reflejará los objetivos para el año siguiente, los tipos de auditoría a realizarse, el proceso, programa, proyecto, área o función a auditarse, el alcance general de las auditorías y las estimaciones de uso de recursos para el período, entre otros.

Por lo anterior, el Plan de Auditoría deberá ser formulado para desarrollarse durante el período anual siguiente y su contenido debe emanar principalmente del análisis de fuentes de información confiables, como las señaladas precedentemente.

El Plan Anual debe incorporar además de las materias priorizadas por el auditor interno del universo de auditoría, las solicitudes extraordinarias de la autoridad, las actividades de consultoría, las actividades rutinarias, las obligatorias por Ley y las de seguimiento debidamente priorizadas.

El Plan Anual de Auditoría debe ser específico, individualizándose el proceso, programa, proyecto, área o función que va a auditarse y definiendo en forma global sus riesgos críticos.

Asimismo debe ser completo y considerar aquellos procesos, programas, proyectos, áreas o funciones de mayor criticidad para el organismo y considerar que eventualmente existan revisiones y auditorías no planificadas, solicitadas por el Jeraarca, autoridad u otra entidad.

Su formulación y presentación debe considerar un tiempo prudente para que sea presentado ante la AIN para su consideración técnica y aprobado por el Jeraarca o autoridad del organismo.

El Plan Anual de Auditoría, debe considerar los recursos humanos y los recursos para capacitación, tecnológicos y financieros dispuestos para la unidad de auditoría. Si los recursos que tiene disponibles no fueran suficientes para cumplir su plan y responsabilidades en forma adecuada, debe dejarse constancia de este hecho frente al Jeraarca o autoridad.

Producto de los tiempos que necesita la auditoría interna para estudiar la entidad, la recolección de información confiable, la determinación de los riesgos, la aplicación del modelo de priorización y la generación de la documentación que fundamente el Plan Anual de Auditoría, se requiere que éste sea realizado con anticipación que propenda a la adecuada calidad del análisis que debe desarrollarse.

### ***a.- Criterios para la Selección del proceso, programa, proyecto, área o función, a Incluir en el Plan Anual de Auditoría***

Para seleccionar las actividades que va a contemplar el Plan Anual de Auditoría se sugiere utilizar como criterio la criticidad de los procesos, programas, proyectos, áreas o funciones, que resultaron de la aplicación del modelo de priorización (aplicación de la Matriz de Factores Críticos de Riesgo

y su correspondiente ponderación). De acuerdo a ello, los procesos, programas, proyectos, áreas o funciones que aparezcan en los primeros lugares del ranking deberían ser seleccionados para formar parte del Plan Anual de Auditoría.

Existen algunas situaciones en que los procesos, programas, proyectos, áreas o funciones que resulten en los primeros lugares del ranking, podrían no seleccionarse, priorizándose a algunos que se encuentren en niveles más bajos de criticidad. Ello podría explicarse basado en la existencia de auditorías anteriores, en los cambios que experimentará el proceso, programa, proyecto, área o función en forma próxima o en la decisión del Jearca o autoridad. En cualquier caso, esta situación debe justificarse para la consideración técnica de la AIN, señalándose la razón de omitir alguno de los procesos, o funciones más críticas en el Plan Anual de Auditoría.

### ***b.- Identificación de los Riesgos Globales de las Actividades a Auditar***

Una vez que se han priorizado los procesos, programas, proyectos, áreas o funciones que se van a incluir en el Plan Anual de Auditoría, deben identificarse por cada uno de ellos los principales riesgos globales que podrían afectarlos.

Los riesgos globales son aquellos que afectan el cumplimiento de los objetivos operativos, de eficiencia, eficacia y legalidad, los que serán refinados en la planificación del trabajo.

Para identificar los riesgos globales, se sugiere considerar qué eventos podrían impedir o demorar que cada proceso, programa, proyecto, área o función priorizada cumpla con sus objetivos, haciendo un listado de los mismos. Los eventos que afecten en forma negativa los procesos, serán los riesgos globales que se asocian a los mismos.

### ***c.- Presentación de las Actividades de Auditoría en el Plan Anual de Auditoría***

En el Plan Anual de Auditoría debe presentarse cada proceso, programa, proyecto, área o función de auditoría en forma individualizada, de acuerdo a lo siguiente:

- ◇ Identificación del nombre del proceso, programa, proyecto, área o función a auditar, de acuerdo a la priorización obtenida de la aplicación del modelo de Matriz de factores críticos de riesgo y su ponderación correspondiente.
- ◇ Identificación de los riesgos globales que se van a auditar en cada proceso, programa, proyecto, área o función.
- ◇ Identificación del Objetivo General de la auditoría en cada proceso, programa, proyecto, área o función, definido como una declaración global de la finalidad que se pretende al planificar este trabajo.
- ◇ Identificación del alcance, como una declaración global de los temas definidos a ser auditados dentro del proceso, programa, proyecto, área o función.
- ◇ Frecuencia con que se realizarán las actividades de auditoría.
- ◇ Definición del equipo de auditoría que va a estar encargado de la revisión de cada uno de los procesos, programas, proyectos, áreas o funciones.

- ◇ Determinación preliminar de las horas de auditoría que se usarán para cada proceso, programa, proyecto, área o función incluida en el Plan Anual.

En el Plan Anual además deben presentarse, las solicitudes extraordinarias de la autoridad, las actividades de consultoría, las actividades rutinarias, las obligatorias por Ley y las de seguimiento debidamente priorizadas, con la finalidad de evaluar las horas de auditoría que dichas actividades significan para la UAI.

A modo de ejemplo se presenta un formato con los elementos mínimos que debería contener un Plan Anual de Auditoría al ser presentado a la autoridad para su aprobación y a la AIN:

*Cuadro N° 8: Ejemplo de Formato para Plan Anual de Auditoría*

Inciso:	Nombre del organismo:	Versión:
	Plan Anual de Auditoría período 20XX	Páginas:
		Fecha de Emisión:
<b>1.- Actividades de Aseguramiento</b> <b>Auditoría N° 1:</b> Auditoría al proceso de Recursos Humanos. <b>Objetivo General de Auditoría:</b> Examinar el nivel de cumplimiento del proceso de Recursos Humanos con las normas sobre selección y contratación de personal. <b>Alcance General:</b> Personal contratado durante el año 2010. <b>Frecuencia:</b> Anual.		
<b>RIESGOS</b>	<b>EQUIPO DE AUDITORÍA</b>	<b>HORAS DE AUDITORÍA ESTIMADAS</b>
◇ Falta de procesos informados y objetivos de selección del personal ◇ Deficiencias en los criterios y en los procedimientos de selección del personal ◇ Falta de perfiles técnicos definidos con anterioridad a los procesos ◇ Falta de un proceso transparente en la contratación ◇ Deficiencias en los procedimientos para validar antecedentes técnicos, profesionales, de estudios, etc., previos a la contratación	2 auditores	400 horas
<b>Auditoría N° 2:</b> <b>Objetivo General de Auditoría:</b> <b>Alcance General:</b> <b>Frecuencia:</b>		
<b>RIESGOS</b>	<b>EQUIPO DE AUDITORÍA</b>	<b>HORAS DE AUDITORÍA ESTIMADAS</b>
<b>Auditoría N° 3:</b> <b>Objetivo General de Auditoría:</b> <b>Alcance General:</b> <b>Frecuencia:</b>		
<b>RIESGOS</b>	<b>EQUIPO DE AUDITORÍA</b>	<b>HORAS DE AUDITORÍA ESTIMADAS</b>
<b>2.- Actividades de Consultoría</b>	<b>Equipo de auditoría</b>	<b>Horas de auditoría estimadas</b>
<b>3.- Actividades de Seguimiento</b>	<b>Equipo de auditoría</b>	<b>Horas de auditoría estimadas</b>
<b>4.- Actividades rutinarias y obligatorias por Ley</b>	<b>Equipo de auditoría</b>	<b>Horas de auditoría estimadas</b>
<b>5.- Solicitudes Extraordinarias</b>	<b>Equipo de auditoría</b>	<b>Horas de auditoría estimadas</b>
Hecho por:	Revisado / Validado por:	Aprobado por:
Fecha:	Fecha:	Fecha:

## 2.5.- QUINTA FASE: Comunicación y Aprobación

De acuerdo a las NAIGU, en el punto VI.3.3, *“El Director Ejecutivo de la UAI debe comunicar al jerarca para su revisión y aprobación, los planes y requerimientos de recursos de la auditoría interna, incluyendo los cambios provisionales significativos. También debe comunicar los efectos de limitar los recursos solicitados.*

*El Plan de auditoría de la UAI debe ser aprobado por el jerarca (activa o pasivamente por transcurso del plazo).*

*Para comunicar los planes y requerimientos al jerarca, el Director Ejecutivo de la UAI le enviará anualmente, para su revisión y aprobación, un resumen del plan anual de auditoría, los calendarios de trabajos, el plan de personal y en la medida de lo posible el presupuesto financiero de la actividad de auditoría interna.*

*El plan anual de auditoría debe ser documentado por escrito y anexar los documentos que respalden los análisis que en él se contienen.*

*Las eventuales modificaciones significativas que se realicen durante el ejercicio deberán ser conocidas y aprobadas por las mencionadas autoridades.*

*Los planes elaborados por las Unidades de Auditoría Interna deberán considerar los requerimientos específicos del jerarca y deberán remitirse a la AIN para su consideración técnica. A su vez la UAI deberá comunicar a la AIN la aprobación del plan por el jerarca, en los términos indicados. “*

Una vez formulado el Plan Anual de Auditoría debe ser discutido con el Jerarca o autoridad, sometiéndolo a su aprobación final antes de comenzar a aplicarlo en el período para el cual se formuló. El Plan Anual, con la constancia de haber sido aprobado por el Jerarca o autoridad, deberá ser remitido a la AIN para su revisión y consideración técnica. Una vez realizado ello, el Plan Anual está listo para ser aplicado en el período para el que fue formulado.

Existen situaciones en las cuales durante en transcurso del año, será necesario realizar actualizaciones al Plan Anual de Auditoría, debido a cambios importantes en los procesos, programas, proyectos, áreas o funciones contenidas en el Plan Anual, o a situaciones urgentes de contingencia. En estos casos, deberá informarse de forma oportuna al Jerarca o autoridad, para la aprobación de estos cambios, y deberá asimismo, remitirse a la AIN para su consideración técnica.

## 2.6.- SEXTA FASE: Control del Avance del Plan de Auditoría

El avance de la ejecución del Plan Anual de Auditoría, debe ser evaluado y controlado por el Director Ejecutivo de la UAI con la finalidad de tomar las medidas necesarias cuando por causas imputables o inimputables al organismo se produzcan demoras u obstáculos que pongan en riesgo la ejecución total o parcial del Plan de Auditoría. Para lo anterior, deben establecerse informes periódicos al Jerarca o autoridad (por ejemplo trimestrales) que den cuenta del avance del Plan Anual, señalando si hay demoras con su debida justificación, o solicitando suplementación de recursos, contratación de expertos u otras necesidades que vayan surgiendo a medida que se ejecuta el Plan de Auditoría. Además con este informe se mantiene informado al Jerarca o autoridad sobre los logros y limitaciones de la unidad de auditoría interna. Copia de estos informes deben ser enviados a la AIN.

El Plan Anual debe cumplirse totalmente, ya que si ello no fuera así implicaría que hubo deficiencias en la planificación o en la vigilancia del cumplimiento de la misma, sin que se tomaran por



parte del Director Ejecutivo de la UAI, las medidas adecuadas que propendieran a la total ejecución del Plan Anual de Auditoría, además podría significar que procesos, programas, proyectos, áreas o funciones críticas del organismo quedaron sin revisar.

El cumplimiento total del Plan es fundamental para demostrar que la UAI puede cumplir adecuadamente con su propósito y responsabilidad y también demuestra que el proceso de planificación de auditoría, estuvo dirigida en forma correcta por el Director Ejecutivo. Para evitar cualquier riesgo de incumplimiento del Plan Anual de Auditoría, se recomienda tener presente las siguientes consideraciones:

- ◇ El director Ejecutivo de la UAI debe tener en consideración los riesgos y demás elementos externos al organismo que puedan afectar la ejecución del Plan Anual de Auditoría. Ejemplos de estos riesgos externos son las restricciones presupuestarias impuestas por el Ejecutivo, las modificaciones normativas, las instrucciones del Ejecutivo, del Legislativo u otros poderes del Estado, etc.
- ◇ Es relevante que el Director Ejecutivo de la UAI examine y analice los procesos, programas, proyectos, áreas o funciones que desarrolla el organismo, y los recursos con los cuales cuenta para determinar los eventos que pueden apoyar o limitar el trabajo de auditoría. El Plan Anual debe tener una cobertura que considere los principales riesgos del organismo, pero debe ser razonable en relación a los medios operativos, humanos y financieros que tenga la UAI.
- ◇ El Director Ejecutivo de la UAI debe considerar la posibilidad que el Jerarca u otra autoridad le solicite aseguramientos o consultorías adicionales a las del Plan, en respuesta a situaciones emergentes de contingencia u otros requerimientos. Debido a ello deben siempre considerarse tiempos que permitan responder dichas solicitudes.
- ◇ El Director Ejecutivo de la UAI debe definir indicadores de gestión y metas asociadas, para lograr en el período en que se ejecutará el plan. De esta manera se podrá ir midiendo el avance del Plan de Auditoría y las desviaciones o retrasos que éste experimente, de forma de permitir tomar medidas oportunas para subsanar dichas situaciones. Entre los indicadores que podrían establecerse se pueden señalar como ejemplos:
  - Porcentaje de cumplimiento del Plan.
  - Cumplimiento de plazos estipulados en el Plan para las actividades de auditoría.
  - Porcentaje de cobertura del plan en relación a los procesos, programas, proyectos, áreas o funciones críticas para el organismo.

## VI.- RESUMEN

De acuerdo a todo lo revisado anteriormente, es posible señalar que para realizar la planificación de auditoría, el auditor interno como primer paso, debe determinar el Universo de Auditoría, a través de la consulta de diversas fuentes para obtener información de todos los elementos y temas relevantes para el organismo, tanto de nivel estratégico, legal, entorno, organizacional, sistemas de información, recursos humanos y financieros.

Determinado el Universo de Auditoría, es necesario examinar y determinar los factores de riesgo que pueden afectar al organismo, considerando aquellos riesgos de carácter externo, como los económicos, medioambientales, sociales, tecnológicos y de regulación, y los de carácter interno, tales como los de infraestructura, personal, procesos, tecnologías, comunicaciones y presupuesto.

Una vez analizados los riesgos, es necesario priorizar las actividades para el Plan de Auditoría, que considera establecer los criterios y ranking de prioridades basado en la importancia y el nivel de impacto de los procesos, programas, proyectos, áreas o funciones para el éxito de la entidad y el cumplimiento de sus objetivos estratégicos y de servicio a los ciudadanos, a través de la determinación de un método o modelo para priorizar; la evaluación de las actividades de auditoría potenciales y la consideración acerca de la suficiencia del equipo de auditoría para cubrir todos los riesgos principales y las necesidades de apoyo y/o tercerización.

La priorización de las actividades para el Plan de Auditoría es importante ya que los recursos de auditoría son escasos y es necesario centrarse en los temas con mayor criticidad. Para ello se debe usar un modelo de priorización, que en esta Guía se define como un método, que consiste en definir una matriz de factores críticos de riesgos para el organismo, ponderando cada uno de dichos factores, con la finalidad de analizar los procesos, programas, proyectos, áreas o funciones a la luz de esta matriz de factores.

Los factores definidos son:

- ◇ Volumen de recursos involucrados.
- ◇ Impacto en la opinión pública.
- ◇ Fortaleza y eficacia del control interno.
- ◇ Interés del Jерarca o autoridad en el tema.
- ◇ Resultados previos de auditoría interna.
- ◇ Cambios significativos en el proceso, personal, procedimientos, etc.
- ◇ La complejidad de la actividad.
- ◇ Tiempo transcurrido desde la última auditoría.
- ◇ Las desviaciones de presupuesto o en el plan, que afectan el logro de los objetivos.
- ◇ Relación del proceso, programa, proyecto, área o función con la misión y objetivos estratégicos del organismo.

Cada factor tiene una descripción y un criterio de evaluación de acuerdo a la Matriz de Factores Críticos definida en el Cuadro N° 2 precedente. A su vez, cada factor crítico se debe ponderar en relación a la relevancia e impacto para el organismo.

Cada elemento del Universo de Auditoría debería evaluarse en relación con esta Matriz de Factores Críticos, analizando la valoración que tiene cada factor en el proceso, programa, proyecto, área o función del citado universo, multiplicándose su valoración por la ponderación según su importancia, de cada factor crítico. Las Unidades de Auditoría Interna deberán utilizar en forma obligatoria cinco de los Factores Críticos de Riesgo definidos al final de la letra c del punto 2.3. Estos factores deben tener en conjunto una ponderación de al menos el 50%. Los demás factores pueden ser utilizados por las UAI (uno o más), o utilizar factores definidos por estas Unidades de acuerdo a su criterio profesional y que sean adecuados a la entidad a la que pertenecen. En todo caso la pertinencia de estos factores deberá ser visada técnicamente por la AIN.

Producto de la aplicación de la metodología anterior, debería hacerse un ranking de procesos, programas, proyectos, áreas o funciones, que servirá para que el Director Ejecutivo de la UAI defina las actividades de aseguramiento que se van a contener en el Plan Anual de Auditoría, en base a los recursos humanos, financieros, de tiempo y otros elementos de la UAI.

De acuerdo a la priorización realizada, se formula el Plan de Auditoría, que refleje los objetivos, los tipos de auditoría a realizarse, el proceso, programa, proyecto, área o función a auditarse, el alcance general de las auditorías y las estimaciones de uso de recursos para el período, entre otros. Para la formulación del Plan Anual, el Director Ejecutivo de la UAI debe:

- a)** Definir un criterio de selección de procesos, programas, proyectos, áreas o funciones a incluir en el Plan, como la criticidad de los mismos, la severidad, la exposición o el impacto entre otros.
- b)** Identificar los riesgos globales del proceso, programa, proyecto, área o función a auditar que son aquellos que afectan el cumplimiento de los objetivos operativos, de eficiencia, eficacia y legalidad de dicho proceso, programa, proyecto, área o función.
- c)** Presentar las actividades en el Plan de Auditoría identificando el proceso, programa, proyecto, área o función que se va a auditar, sus riesgos globales, los objetivos generales, el alcance, la frecuencia, el equipo y las horas de auditoría. (Para la presentación del Plan de Auditoría, es útil la utilización del Cuadro N° 8 precedente).

Una vez formulado el Plan Anual de Auditoría debe ser discutido con el Jeraarca o autoridad, sometándolo a su aprobación final antes de comenzar a aplicarlo en el período para el cual se formuló.

Por último, el avance de la ejecución del Plan Anual de Auditoría, debe ser evaluado y controlado por el Director Ejecutivo de la UAI con la finalidad de tomar las medidas necesarias cuando por causas imputables o inimputables al organismo se produzcan demoras u obstáculos que pongan en riesgo la ejecución total o parcial del Plan de Auditoría.

## VII. - BIBLIOGRAFIA

- ◇ About the Profession. “The Institute of Internal Auditors”, [www.theiia.org](http://www.theiia.org).
- ◇ American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Declaraciones sobre Normas de Auditoría, versión 1997, traducción Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
- ◇ Anderson, Urton et al. Implementando el Marco para la Práctica Profesional, segunda edición. Altamonte Springs, Florida, Theiia, 2006.
- ◇ Biegelman, Martin et al, “Creando cultura de cumplimiento”, Hoboken, New Yersey, 2006.
- ◇ Calloway Davis, Internal Auditing: A Guide for the New Auditor, Altamonte Spring, Fla: The Institute of the Internal Auditors, 2004.
- ◇ Esmond C., Gilbert M.; et al., Electronic Audit Evidence, Toronto Canadá: Canadian Institute of Chartered Accountants CICA, 2003.
- ◇ Franklin F, Enrique Benjamín, Auditoría Administrativa, México: Mc Graw Hill, 2001.
- ◇ International Organization for Standardization, ISO 31000:2009 – Principios y Directrices para la Gestión de Riesgos, 2009.
- ◇ McNamee, David, “Gestión de Riesgos Corporativos”, Altamente Spring Florida, Theiia, 2005.
- ◇ Reding Kart F y otros. Auditoría Interna, Servicios de Aseguramiento y Consultoría, Fundación de Investigaciones del IIA, Estados Unidos, 2009
- ◇ Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), Gestión de Riesgos Corporativos, Marco integrado – Resumen Ejecutivo Marco, España, 2004.
- ◇ U.S. General Accounting Office, “Generally Accepted Governmental Auditing Standards”, versión 1994, traducción Contraloría General de la República del Perú.





AUDITORIA INTERNA  
DE LA NACION

*Guía Técnica*  
*de Planificación*  
*del Trabajo de Auditoría*

## INDICE

TEMAS	PÁGINA
<b>I.- Presentación.....</b>	<b>63</b>
<b>II.- Conceptos sobre Planificación del Trabajo de Auditoría.....</b>	<b>63</b>
<i>1.- Definiciones y Requisitos de las Normas que Regulan la Planificación del Trabajo de Auditoría .....</i>	<i>63</i>
<i>2.- Responsabilidad del Director Ejecutivo de Unidad de Auditoría Interna.....</i>	<i>64</i>
<b>III.- Etapa de Planificación del Trabajo de Auditoría .....</b>	<b>64</b>
<i>1.- Introducción .....</i>	<i>64</i>
<i>2.- Fases Genéricas Para la Definición del Plan de Trabajo de Auditoría.....</i>	<i>65</i>
<i>2.1.- Primera Fase: Comunicación Preliminar con el Auditado .....</i>	<i>66</i>
<i>2.2.- Segunda Fase: Conducir un Estudio Preliminar en el Área de Trabajo.....</i>	<i>66</i>
<i>2.3.- Tercera Fase: Determinar los factores de Riesgo en el Área de Trabajo.....</i>	<i>68</i>
<i>2.4.- Cuarta Fase: Establecer o Redefinir Objetivos y Alcance.....</i>	<i>75</i>
<i>2.5.- Quinta Fase: Definir o Desarrollar Criterios para Aseguramiento .....</i>	<i>76</i>
<i>2.6.- Sexta Fase: Definir los Procedimientos de Auditoría a Utilizar.....</i>	<i>76</i>
<i>2.7.- Séptima Fase: Definir los Recursos/Necesarios (Materiales y Humanos) .....</i>	<i>77</i>
<i>2.8.- Octava Fase: Planificación y Supervisión Adecuada del Trabajo .....</i>	<i>77</i>
<i>2.9.- Novena Fase: Formular el Programa y Cronograma de Auditoría.....</i>	<i>77</i>
<b>IV.- Resumen .....</b>	<b>83</b>
<i>1.- Informe del Estudio Preliminar .....</i>	<i>4</i>
<i>2.- Programa de Auditoría .....</i>	<i>84</i>
<i>3.- Cronograma Específico para Realizar la Auditoría .....</i>	<i>84</i>
<b>V.- Bibliografía .....</b>	<b>86</b>

## I.- PRESENTACIÓN

La Auditoría Interna de la Nación (AIN), como órgano de control que contribuye a generar un entorno económico, transparente y confiable, protegiendo la hacienda pública en beneficio de la sociedad en su conjunto, debe adoptar las medidas necesarias para el cumplimiento de sus funciones.

En el ejercicio de la superintendencia técnica sobre las Unidades de Auditoría Interna (UAI) de los organismos (Incisos, Unidades Ejecutoras y otros), entre otras atribuciones, la AIN cuenta, con la facultad de dictar normas técnicas para guiar el trabajo de los auditores internos gubernamentales.

En base a esta facultad, se ha emitido la presente guía técnica de Planificación de Auditoría Interna Gubernamental, que tiene por finalidad estandarizar y documentar la forma cómo los auditores internos gubernamentales, formulan la planificación del trabajo y su programa de auditoría.

La presente guía técnica trata sobre los conceptos de la planificación del trabajo de auditoría interna, la definición y requisitos de las Normas que la regulan y la responsabilidad del Director Ejecutivo de la UAI. En esta etapa además se revisan algunos antecedentes generales que sirven para entender la planificación y sus beneficios. Otro tema que también se aborda son las distintas fases genéricas que componen esta etapa, relevándose el detalle de la evaluación de riesgos en el área o proceso de trabajo, en el que se destaca la definición, construcción y aplicación de una matriz de riesgos y controles que es útil para priorizar las materias críticas a incluir en la planificación del trabajo. También se destaca la definición de los procedimientos y pruebas de auditoría aplicables para llevar a cabo el trabajo satisfaciendo los objetivos de la auditoría y el programa, como documento escrito que consolida todos los resultados del análisis de esta etapa de planificación del trabajo.

Una adecuada planificación del trabajo permitirá que la auditoría interna, se pueda centrar en la revisión de materias críticas dentro de un proceso/ programa/ proyecto/ área o función relevante para el organismo, administrando correctamente los recursos financieros y de personal, generalmente escasos.

Una planificación del trabajo deficitaria, puede significar que la UAI aumente sus riesgos de auditoría al utilizar los escasos recursos en auditar materias que no sean las más relevantes del proceso/ programa/ proyecto/ área o función.

Dado lo anterior, se ha querido sistematizar la planificación del trabajo de auditoría, de manera de fijar un estándar mínimo que debe cumplirse en el desarrollo de esta importante etapa del proceso de auditoría interna, que conduce a la ejecución del Plan Anual de Auditoría, previamente aprobado por el Jерarca o autoridad.

## II.- CONCEPTOS SOBRE PLANIFICACIÓN DEL TRABAJO DE AUDITORÍA INTERNA

### *1.- Definiciones y Requisitos de las Normas que Regulan la Planificación del Trabajo de Auditoría*

Las Normas de Auditoría Interna Gubernamental del Uruguay (NAIGU) en el punto VI.4 se refieren a la Planificación del Trabajo de Auditoría: “*La auditoría interna debe elaborar y documentar un plan para cada trabajo específico que desempeñe a fin de permitir su apropiada conducción y*



supervisión. Este plan específico debe incluir los objetivos, el alcance del trabajo, tiempo y asignación de recursos.

*Al realizar esta planificación del trabajo, los auditores internos deben considerar los objetivos de la actividad que se va a revisar, los riesgos significativos de la actividad, objetivos, recursos y operaciones, la adecuación y eficacia de los procesos de gestión de riesgos y control de la actividad.*

*Para la elaboración del plan específico del trabajo se podrá hacer un análisis preliminar para reunir información acerca de las actividades a auditar. Entre los insumos para este análisis se encuentran: la normativa de la unidad ejecutora, la estructura organizacional interna, los recursos humanos, las actividades operativas, la distribución geográfica, la visibilidad, sensibilidad y relevancia de los riesgos asociados a la actividad auditada, los cambios y condiciones que ha sufrido esa actividad, el nivel de presupuesto involucrado, la cobertura, entre otros.*

*El plan específico de cada auditoría deberá ser complementado con un programa de trabajo que contenga los objetivos específicos de auditoría y los procedimientos y pruebas de auditoría a aplicar para lograr esos objetivos.*

*El plan de trabajo y el programa pueden modificarse según las situaciones que acontezcan durante el desarrollo de la misma.*

*El plan específico de trabajo y el programa deberán ser escritos, formales, aprobados por el Director Ejecutivo de la UAI, y deben ser supervisados en su formulación, modificación y aprobación. Existen casos en los cuales debido a la naturaleza o premura del trabajo, podrían no cumplirse estas exigencias, por ejemplo en los casos de revisiones solicitadas en forma sorpresiva”.*

## **2.- Responsabilidad del Director Ejecutivo de la Unidad de Auditoría Interna**

El Director Ejecutivo de la UAI, debe aprobar el plan específico y el programa de auditoría y disponer la supervisión en su formulación, modificación y aprobación.

# **III.- ETAPA DE PLANIFICACIÓN DEL TRABAJO DE AUDITORÍA**

## **1.- Introducción**

La etapa de Planificación del Trabajo de Auditoría abarca varios hitos, que van desde la comunicación preliminar con el cliente del trabajo, esto es la comunicación con el Jерarca, o con el responsable de la unidad que va a ser auditada (en el caso que sea posible), hasta la definición de un plan específico de trabajo de auditoría con su respectivo programa. Este plan y programa se establecen para cada actividad de auditoría contenida en el Plan Anual de Auditoría y también para aquellas auditorías no planificadas que surjan de la contingencia de la Entidad. Existen casos, que por su naturaleza no podrán contar con un plan específico o un programa previo, como por ejemplo las auditorías de emergencia, sin embargo ello deberá ser analizado y resuelto por el Director Ejecutivo de la UAI.

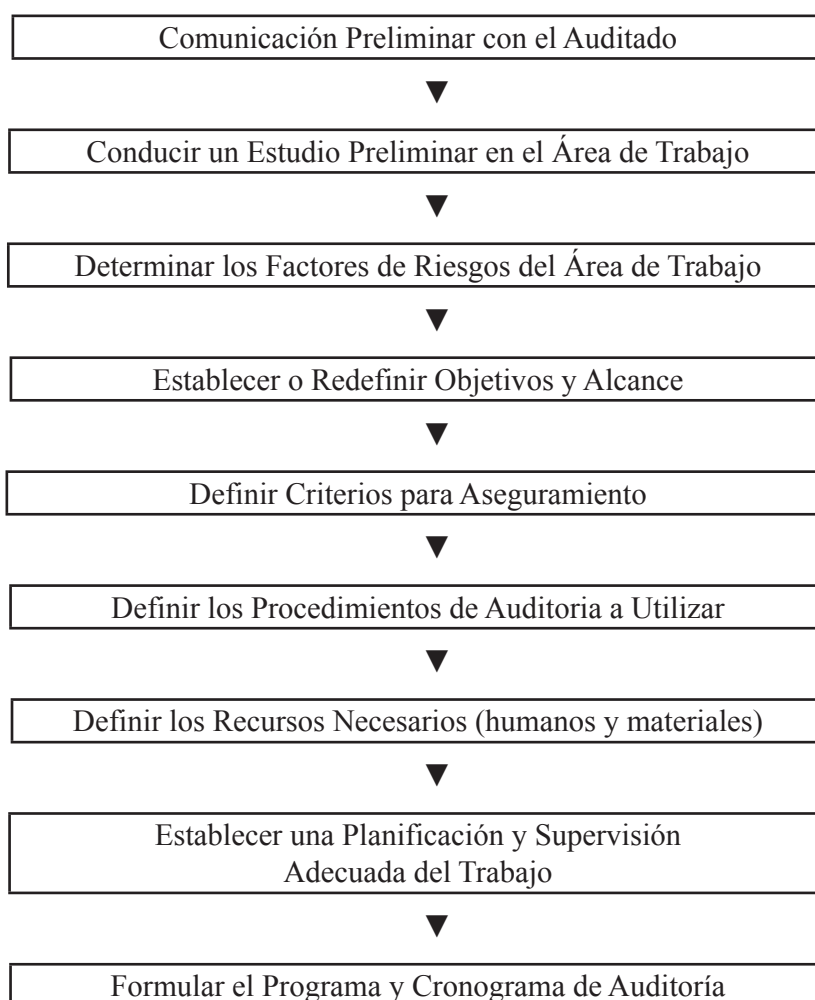
En términos generales, esta etapa incluye un análisis preliminar del proceso/ programa/ proyecto/ área o función a auditar, que considere los elementos para su mejor comprensión, lo que incluye un análisis de riesgos específicos en dicha área o actividad, la definición de objetivos y alcance, la determinación de recursos y plazos y la decisión acerca de los procedimientos a aplicar para la satisfacción

de los objetivos definidos.

## ***2.- Fases Genéricas para la Definición del Plan de Trabajo de Auditoría***

El desarrollo de la Etapa de Planificación del Trabajo en Auditoría puede variar en cada entidad gubernamental, dependiendo, entre otros, de su nivel de complejidad, tamaño, control interno, sistemas de información y estructura organizacional. Por ello se ha estimado conveniente presentar en orden cronológico, las principales fases genéricas que la componen, sin perjuicio de lo cual, en la práctica, algunas de estas fases se desarrollan en forma paralela. En el siguiente cuadro se muestran las fases de esta etapa.

*Cuadro N° 1: Fases que Componen la Planificación del Trabajo de Auditoría*



## **2.1.- PRIMERA FASE: Comunicación Preliminar con el Auditado**

Una de las primeras actividades es una comunicación o reunión preliminar con el auditado; que dependiendo de la naturaleza de la auditoría debe realizar el Director Ejecutivo de la UAI o el auditor interno.

En general, en las auditorías es fundamental la comunicación previa, ya que existen casos en que debido al tiempo requerido se pueden afectar las actividades del proceso, programa, proyecto, área o función a auditar. Sin embargo lo anterior, algunas revisiones según su naturaleza no requieren de comunicación preliminar, o sería conveniente reunirse previamente con el Jerarca o autoridad pero no hacerlo con el auditado, porque podría darle tiempo a destruir u omitir evidencias por ejemplo, en investigación de irregularidades). El Director Ejecutivo de la UAI será el responsable de definir en qué casos se requiere la comunicación con el auditado y cuándo es conveniente sólo una comunicación directa con el Jerarca o autoridad.

Antes de la reunión o la comunicación es necesario obtener la mayor cantidad de información sobre el proceso, programa, proyecto, área o función a auditar, de manera de facilitar el análisis de los temas a tratar en la reunión, como por ejemplo, los objetivos y el alcance del trabajo, los recursos necesarios, la oportunidad, los factores claves que afectan el área a auditar, la identificación de los contactos claves al interior de la unidad auditada, los documentos requeridos, entre otros.

Esta comunicación con el auditado podrá realizarse en la etapa de planificación del trabajo de auditoría, cuando se trate de una materia nueva que se va a revisar y se requiere recabar antecedentes del proceso/ programa/ proyecto/ área o función. Si se trata de materias que ya han sido revisadas en ocasiones anteriores, puede dejarse su realización para la etapa de trabajo de campo posterior.

## **2.2.- SEGUNDA FASE: Conducir un Estudio Preliminar en el área de Trabajo**

Los auditores internos deben realizar un estudio para familiarizarse con las actividades, riesgos y controles del proceso/ programa/ proyecto/ área o función a revisar, con el fin de identificar las áreas en las que se deberá poner más énfasis en el trabajo y lograr comentarios y sugerencias de parte del Jerarca, autoridad u otros usuarios o clientes. Este estudio es clave en cualquier planificación del trabajo de auditoría, ya que implica un análisis previo de las materias a auditar en conjunto con una evaluación preliminar de los riesgos relevantes para la actividad bajo revisión. Los objetivos de este análisis y evaluación preliminar, pueden ser:

- ◇ Entender la actividad o área bajo revisión (contenida en el Plan Anual de Auditoría).
- ◇ Identificar riesgos y controles para determinar áreas significativas que requieren atención especial.
- ◇ Obtener información para ser utilizada en el trabajo de campo.
- ◇ Determinar si se requiere trabajo de auditoría adicional al planificado.
- ◇ Obtener comentarios, sugerencias y antecedentes relevantes desde la perspectiva del cliente.

Los auditores internos deberían considerar en este estudio preliminar lo siguiente:

- ◇ La confiabilidad de la evaluación de riesgos realizada por el organismo (en el caso de existir un

proceso de gestión de riesgos).

- ◇ El proceso que sigue la dirección para vigilar, informar y resolver asuntos de riesgos y control.
- ◇ Los informes de la gestión del organismo sobre riesgos que se hayan concretado afectando a esos procesos, programas, proyectos, áreas o funciones y la respuesta a aquellos informes.
- ◇ Los riesgos en actividades relacionadas que sean relevantes para la materia bajo revisión.

El estudio preliminar, puede considerar alguno de los siguientes procedimientos de auditoría:

- ◇ Discusión con el usuario de la auditoría.
- ◇ Revisión de antecedentes generales.
- ◇ Procedimientos analíticos.
- ◇ Benchmarking o análisis comparativo con otras entidades del sector público.
- ◇ Entrevista con personas responsables del área auditada.
- ◇ Observación en terreno.
- ◇ Revisión previa de papeles de trabajo, reporte de auditoría y documentación relevante.
- ◇ Recorrido (Walk through).
- ◇ Flujogramas.
- ◇ Documentación de las actividades de control clave.
- ◇ Lista de comprobación (Checklist).
- ◇ Cuestionarios de Control Interno (ICQ).

### ***Fuentes de Información para Formular el Estudio Preliminar***

Para realizar el estudio preliminar, el Director Ejecutivo de la UAI o el auditor interno pueden acudir a diversas fuentes de información que les entreguen antecedentes confiables de los procesos, programas, proyectos, áreas o funciones que van a auditar. Entre las fuentes de información pueden destacarse: leyes, decretos, reglamentos, normas, manuales e instructivos que regulan las operaciones tanto de carácter general, como específicas para cada organismo. Adicionalmente, se pueden consultar y analizar otras fuentes tales como:

- ◇ Los antecedentes del proceso de gestión de riesgos del organismo, si hubiese.
- ◇ Los papeles de trabajo y sus informes de auditoría correspondientes a revisiones anteriores, que contengan información útil sobre la materia a auditar.
- ◇ Los resultados de la participación de auditoría externa, especialmente en casos de auditoría a los estados financieros, en asesorías a casos específicos, etc.
- ◇ Los informes emitidos por la AIN en sus revisiones habituales y especiales y los emitidos por otros organismos supervisores y reguladores en el uso de sus facultades.

- ◇ Los informes de seguimiento, tanto los de auditoría interna, como los de auditorías externas.
- ◇ Los cambios significativos y los nuevos procesos, programas, sistemas de información y de control.

Una vez terminado el análisis o estudio preliminar, es recomendable que el auditor interno haga un informe que resuma los resultados a partir de las revisiones de los antecedentes y fuentes de información que le sirva para familiarizarse y conocer la estructura, funcionamiento y riesgos de la materia a auditar. Este resumen podría incluir:

- ◇ Temas significativos del trabajo y las razones para seguirlos con mayor profundidad.
- ◇ Objetivos y procedimientos del trabajo.
- ◇ Metodologías a utilizar, tales como auditoría basada en tecnología y técnicas de muestreo.
- ◇ Posibles puntos de control críticos, deficiencias de control o exceso de controles.
- ◇ Cuando corresponda, las razones para no proseguir el trabajo o para modificar significativamente los objetivos del trabajo.

Este informe de estudio preliminar se considerará como un papel de trabajo y deberá ser mantenido con dicha calidad.

### **2.3.- TERCERA FASE: Determinar los Factores de Riesgo en el Área de Trabajo**

En esta fase, el Director Ejecutivo de la UAI o el auditor interno, debería identificar los riesgos para propósito de auditoría y evaluarlos en base a su consecuencia y probabilidad. Los objetivos y procedimientos de trabajo deben ser consistentes con la evaluación de riesgos.

El auditor interno debe conocer los objetivos de la organización para identificar y evaluar los riesgos relevantes, y determinar si existen controles para mitigar esos riesgos. Por otra parte, el auditor interno debe evaluar lo adecuado de los controles, la gestión de riesgos y el gobierno corporativo, en el organismo.

Una herramienta que puede utilizarse para evaluar los riesgos en la materia de trabajo es la denominada “Matriz de Riesgos y Controles”. Esta Matriz permite enfocarse en los riesgos más importantes del área a auditar y facilita la organización de las actividades respecto de los objetivos de auditoría.

#### ***a) Antecedentes Conceptuales de la Matriz de Riesgos y Controles***

La Matriz de Riesgos y Controles es una herramienta para que el auditor interno pueda identificar y analizar los riesgos del proceso/ programa/ proyecto/ área o función a auditar, en base a su probabilidad y consecuencia, levantar los controles que cubren esos riesgos y analizar su efectividad respecto de su mitigación. Esto le permite enfocarse en los puntos críticos de dichas materias.

La Matriz de Riesgos y Controles se completa con toda la información que se ha reunido en base a las diversas fuentes de información que se han revisado.

A continuación, se presenta un esquema de la Matriz de Riesgos y Controles y cada elemento que la compone:

*Cuadro N° 2: Matriz de Riesgos y Controles*

OBJETIVOS DE NEGOCIOS	RIESGOS	PROBABILIDAD/ CONSECUENCIAS	RIESGO INHERENTE	CONTROLES EXISTENTES	EVALUACIÓN DE LA IDONEIDAD DE CONTROLES	RIESGO RESIDUAL
Considera los objetivos de proceso/ programa/ proyecto/ área o función a auditar.	Son los que afectan los objetivos de negocio identificados.	Considera la probabilidad de que el riesgo ocurra y las consecuencias o el impacto de ello.  Es necesario definir una escala y valorar los riesgos en Probabilidad e impacto.	El riesgo inherente corresponde al producto de la probabilidad del riesgo por el impacto o consecuencia del mismo.	Es necesario identificar los controles mitigantes de los riesgos que existen al momento de la auditoría. Se requiere evaluar la efectividad del control.	Es necesario evaluar cuan efectivo es el control para mitigar el riesgo. Requiere responder a la pregunta: ¿están <b>bien diseñados</b> los procesos de control para gestionar los riesgos?	Considera la porción de riesgo que queda sin control, o que está expuesto.

Como puede observarse, existen diversas tareas que el auditor interno debe cumplir para realizar la Matriz de Riesgos y Controles, ya que ésta implica:

- ◇ Identificar los objetivos de negocio.
- ◇ Identificar los riesgos.
- ◇ Valorar los riesgos en términos de probabilidad y consecuencias.
- ◇ Calcular el riesgo inherente.
- ◇ Identificar los controles.
- ◇ Valorar los controles en términos de su idoneidad.
- ◇ Calcular el riesgo residual.

**Identificar los objetivos de negocio:** Es necesario conocer cuál es la finalidad u objetivo del proceso, programa, proyecto, área o función que se va a auditar, esta información debería poder extractarse de los manuales y documentación formal que tenga el organismo. Si ello no es posible, deben ser consultados los dueños o encargados del proceso, programa, proyecto, área o función, para determinar la finalidad u objetivo, aplicando el criterio del auditor.

**Identificar los riesgos:** El auditor interno debe identificar los riesgos asociados al proceso, programa, proyecto, área o función a auditar. Para ello existen varias técnicas, una de ellas que es simple de usar, consiste en hacer una lista o elenco de todas aquellas situaciones que pueden afectar en forma negativa el cumplimiento del objetivo de negocio antes identificado, de acuerdo a los antecedentes recabados y al criterio del auditor. Las situaciones que impidan o demoren el cumplimiento de los objetivos de negocio, deben ser considerados como riesgos para ese proceso, programa, proyecto, área o función.

**Valorar los riesgos en términos de probabilidad y consecuencias:** Una vez identificados los riesgos, deben ser valorados en términos de la probabilidad que estos ocurran y a las consecuencias que implicaría su concreción. Para ello se utilizan tablas como la que se presenta en los cuadros 3 y 4 detallados a continuación, y que constituyen una guía para la valuación de los riesgos.

*Cuadro N° 3: Tabla de Probabilidad*

Se utiliza para valorar cuan probable es que un riesgo identificado ocurra o se concrete.

DESCRIPCIÓN	VALOR	CLASIFICACIÓN
Muy alta posibilidad de que el evento ocurra dentro de un año.	3	Alta
Existe una posibilidad moderada de que el evento ocurra dentro de un año.	2	Media
Baja posibilidad de que el evento ocurra dentro de un año.	1	Baja

*Cuadro N° 4: Tabla de Impacto*

Se utiliza para valorar qué consecuencias puede conllevar la concreción de un riesgo.

DESCRIPCIÓN	VALOR	CLASIFICACIÓN
La consecuencia producida afecta la continuidad en la operación normal del proceso.	3	Alto
La consecuencia producida afecta medianamente la operación normal del proceso, pero puede continuar.	2	Medio
La consecuencia producida afecta débilmente la continuidad en la operación normal del proceso.	1	Bajo

**Calcular el riesgo inherente:** Corresponde al producto entre la probabilidad del riesgo y sus consecuencias. Este producto define cuan severo es un riesgo inherente, esto es, sin que aún se le

hayan aplicado controles de mitigación, entregando información acerca de lo crítico que resulta este riesgo para el organismo. Para este cálculo debe usarse la tabla contenida en el cuadro 5 presentada a continuación.

*Cuadro N° 5: Tabla de Riesgo Inherente*

Se utiliza para valorar qué importancia o clasificación tiene un riesgo determinado en un proceso o actividad.

PROBABILIDAD	CONSECUENCIA	VALOR	CLASIFICACIÓN
Alto (3)	Alto (3)	9	<b>Extremo</b>
Alto (3)	Medio (2)	6	<b>Extremo</b>
Alto (3)	Bajo (1)	3	<b>Medio</b>
Medio (2)	Alto (3)	6	<b>Extremo</b>
Medio (2)	Medio (2)	4	<b>Alto</b>
Medio (2)	Bajo (1)	2	<b>Bajo</b>
Bajo (1)	Alto (3)	3	Alto
Bajo (1)	Medio (2)	2	Medio
Bajo (1)	Bajo (1)	1	Bajo

Como puede apreciarse, la consecuencia tiene un peso más grande que la probabilidad en la clasificación del riesgo inherente, ya que existen situaciones en que teniendo el mismo valor (por ejemplo 3) su clasificación es alto o medio, de acuerdo al valor de la consecuencia. Esto se explica debido a que la consecuencia marca la criticidad del riesgo, ya que teniendo un alto impacto siempre ese riesgo debiera, al menos monitorearse para tener una seguridad razonable de que el control funciona y mitiga la concreción de dicho riesgo.

**Identificar los controles:** Realizada la identificación y valoración de los riesgos, es necesario realizar una operación similar con los controles, que se inicia por la identificación o reconocimiento de los controles claves que mitigan el riesgo identificado. Los controles claves son aquellos dirigidos directamente a la atenuación o mitigación del riesgo específico. Para su identificación será necesario acudir a los manuales y documentación de los procesos, programas, proyectos, áreas o funciones a auditar, a los encargados de dichos procesos y programas y al criterio y conocimiento del auditor.

**Valorar los controles en términos de su idoneidad:** Identificados los controles que mitigan los riesgos, es necesario evaluarlos en relación a cuan efectivos son en la mitigación del riesgo al cual se asocian o en relación a su calidad como su estandarización, documentación, registro y monitoreo continuo. Para la valoración de los controles debe utilizarse la tabla definida en el cuadro 6, presentado a continuación:



*Cuadro N° 6 Tabla Efectividad del Control*

Se utiliza para valuar el control, en consideración al nivel de mitigación que éste presenta, respecto del riesgo asociado.

DESCRIPCIÓN	VALOR	CLASIFICACIÓN
El nivel del control permite mitigar en un nivel razonable y adecuado los efectos del riesgo ante una potencial materialización de éste.	0,25	<b>Bueno</b>
El nivel del control permite mitigar en un nivel suficiente los efectos del riesgo ante una potencial materialización de éste.	0,5	<b>Medio</b>
El nivel del control no permite mitigar en un nivel razonable los efectos del riesgo ante una potencial materialización de éste.	1	<b>Deficiente</b>

**Calcular y valuar el riesgo residual:** Identificados y valuados los riesgos y controles, es necesario conocer qué parte del riesgo no está controlado, o qué aspecto de los riesgos no alcanza a mitigar el control. Esto se conoce como riesgo residual y es un antecedente muy importante al decidir los puntos críticos que van a ser auditados. El riesgo residual es el producto del riesgo inherente por la efectividad del control.

**RIESGO INHERENTE X EFECTIVIDAD DEL CONTROL = RIESGO RESIDUAL**

Para evaluar el riesgo residual debe utilizarse la tabla que contiene el cuadro 7, presentada a continuación, que considera el criterio que define el nivel de dicho riesgo residual.

*Cuadro N° 7 Tabla de Riesgo Residual*

RIESGO RESIDUAL	
NIVEL	INTERVALO
No Tolerable	4 – 9
Alto	2,25 – 3
Medio	1,5 – 2
Bajo	< 1,5

Después de este análisis, el auditor interno está en condiciones de priorizar aquellos riesgos que deberían ser incluidos en el plan específico de auditoría, de acuerdo a los criterios que se adopten (riesgo inherente, riesgo residual, consecuencias o una combinación de estos criterios). El criterio que se adopte para priorizar, dependerá de la confianza que el auditor tenga en los controles y en la naturaleza de la auditoría, tal como se explica con detalle en el punto b) siguiente.

### ***b) Aplicación de la Matriz de Riesgos y Controles***

Para hacer más claro el concepto, se aplicará un ejemplo práctico. Partiendo del supuesto que se va a auditar el subproceso de “Selección y contratación del personal” del proceso “Recursos Humanos” en el organismo, se hará una Matriz de Riesgos y Controles. En esta matriz se identifica el objetivo de negocio de este subproceso; además se identifican por el auditor interno los principales riesgos y se analizan, obteniéndose el nivel de riesgo inherente, de acuerdo al conocimiento y criterio del auditor. También se identifican y analizan los controles asociados a esos riesgos identificados, valuándolos en relación a su efectividad y se determina que proporción de riesgo queda expuesto o es residual, posteriormente a la aplicación de los controles, como se demuestra en el ejemplo a continuación, en el cuadro 8:

*Cuadro N° 8. Matriz de Riesgos y Controles para el Proceso Recursos Humanos*

Objetivos de Negocios	Riesgos	Probabilidad		Impacto		Riesgo Inherente	Controles existentes	Efectividad del control		Riesgo Residual	
		Nivel	Valor	Nivel	Valor			Nivel	Valor	Nivel	Valor
Tener una selección, transparente e igualitaria para todos los postulantes al cargo en el organismo.	1-No existen criterios técnicos establecidos previamente (perfiles, experiencia, etc.)	2	Medio	2	Medio	4	Existen perfiles para cada cargo, realizados por un consultor y aprobados por el Jeraarca o autoridad.	Medio	0,50	MEDIO	2
	2-Uso de criterios distintos de los técnicos para la selección de personal	2	Medio	3	Alto	6	Existe una comisión de selección compuesta con varios directivos y el representante de los funcionarios.  Un ministro de fe revisa cada selección verificando los criterios utilizados.  Existe un puntaje para cada criterio predefinido.  La evaluación de las postulaciones es pública.  Existen instancias para reclamar por los interesados.	Bueno	0,25	MEDIO	1,5
	3-Falta de publicidad en el llamado a postulación	1	Bajo	3	Alto	3	En ocasiones se publica en un periódico nacional según la importancia del cargo.	Deficiente	1	ALTO	3
	.....										

El auditor interno, con toda la información que recabó del estudio o investigación preliminar, identificó los riesgos y controles de la materia “selección y contratación de personal”. A través del conocimiento adquirido pudo analizar los riesgos y la efectividad del control, llegando a obtener el riesgo residual de cada uno de los riesgos que identificó.

Derivado del ejemplo, el auditor interno tiene diversas posibilidades según el criterio que elija para priorizar.

Si utiliza el criterio del riesgo residual o exposición al riesgo, porque en el estudio preliminar probó la efectividad de los controles, debería auditar aquellos riesgos con mayor riesgo residual (en este caso podrían ser el tercero y el primero).

Si no confía en que los controles identificados funcionen adecuadamente ya que estos no han sido probados o no se pudo identificar controles asociados al riesgo, podría utilizar el criterio del riesgo inherente considerando especialmente el nivel de impacto que tenga (en este caso el primer y segundo riesgo).

Como puede observarse, la solución no es sólo una y dependerá del criterio que se aplique por parte del auditor y de la naturaleza de la materia auditada. Sin embargo lo anterior, se pueden sugerir las siguientes líneas de acción o consideraciones a tener en cuenta al decidir el criterio de priorización:

- ◇ Si el auditor interno no confía en el funcionamiento adecuado de los controles, no debería utilizarse el criterio del riesgo residual, ya que éste necesita la verificación de la existencia y adecuado funcionamiento del control.
- ◇ Si se trata de un proceso, programa, proyecto, área o función de fuerte sensibilidad a nivel de imagen, ya sea por la naturaleza de los servicios prestados o las personas a quienes beneficia, podría utilizarse el riesgo inherente con especial consideración al impacto del mismo (por ejemplo en temas asociados a salud pública, etc.).
- ◇ Si se trata de un proceso en que han ocurrido situaciones y debilidades reiterativas, es posible utilizar el criterio del riesgo inherente, ya que combina la probabilidad (que está presente en esa actividad o proceso) con las consecuencias, para priorizar lo más importante.
- ◇ Si el auditor interno confía en el funcionamiento de los controles, o los ha verificado en el estudio preliminar u otras ocasiones temporalmente cercanas, puede utilizar el criterio del riesgo residual, ya que permite priorizar en los temas que permanecen más expuestos al riesgo.

En este tema lo importante es que el auditor interno defina los puntos críticos o los riesgos críticos que va a auditar de acuerdo a alguno de los criterios ya señalados, según el tipo de materia sujeta a revisión. Este criterio debe quedar definido en la planificación del trabajo, señalándose no sólo el criterio elegido para priorizar, sino también justificando la elección de dicho criterio. Por ejemplo, puede señalar: “se eligieron los puntos críticos en base al nivel de riesgo residual, ya que los controles analizados habían sido verificados durante el estudio preliminar, constatándose que éstos existen y funcionan en forma adecuada.”

Es necesario tener presente, que el auditor interno al encontrarse con un riesgo no tolerable que no tiene control, debería incluirlo en forma inmediata para ser comunicado al Jeraarca o autoridad. Por otra parte, el hecho de encontrarse con un riesgo residual bajo, no implica que deba ser excluido en forma inmediata de los riesgos críticos a ser auditados, ello porque puede darse que un riesgo tenga un control óptimo, por ello su nivel residual es bajo, pero si tiene un impacto alto para el Organismo, debería ser monitoreado en forma permanente, para verificar el adecuado funcionamiento del control.

## **2.4.- CUARTA FASE: Establecer o Redefinir Obetivos y Alcance**

Una vez identificados los riesgos críticos, idealmente al nivel de riesgos operativos relevantes que podrían impedir el logro de los objetivos definidos por el Organismo para el proceso/ programa/ proyecto/ área o función a auditar e identificados los controles asociados a cada riesgo, es oportuno y necesario definir los objetivos de trabajo de auditoría que se incorporarán en el programa de trabajo.

Los objetivos del trabajo responden a la pregunta: ¿Qué intenta lograr el trabajo de auditoría? Los objetivos específicos de auditoría corresponden a la finalidad del trabajo del auditor, fijada en relación a los objetivos generales de auditoría y al nivel y tipo de riesgo detectado. Permiten orientar el trabajo para evaluar y determinar cuál es el nivel del riesgo residual efectivo que presenta un riesgo específico o el proceso completo.

Los objetivos de trabajo deben guardar estrecha relación con los objetivos generales definidos en el Plan Anual, debiéndose procurar que el resultado de la auditoría permita cumplirlos adecuadamen-

te. Deben ser coherentes con la descripción de los riesgos identificados, puesto que al cumplir un objetivo de trabajo exitosamente, debe concluirse, en términos descriptivos con observaciones precisas y detalladas sobre el nivel de riesgo residual y la adecuación del sistema de control interno. De tal forma la administración puede tomar esta información como un insumo esencial en la evaluación cuantitativa de los riesgos y controles, modificando, actualizando o definiendo estos aspectos en su evaluación estratégica de riesgos.

El Director Ejecutivo de la UAI debe definir el objetivo de la revisión, ya que él es el principal responsable por los objetivos del trabajo. El Director Ejecutivo y/o el auditor interno encargado son los responsables por el cumplimiento de los objetivos definidos.

Además de definir los objetivos de trabajo de auditoría, es necesario definir o refinar el alcance que tendrá el trabajo, esto implica definir qué abarcará el trabajo y qué no incluirá. El Director Ejecutivo de la UAI debe definir el alcance de la revisión. Este alcance debe ser suficiente para satisfacer los objetivos del trabajo e incluir las limitaciones existentes.

La definición o refinamiento del alcance dependerá de la estructura, complejidad y características del proceso/ programa/ proyecto/ área o función a auditar, el tiempo de la revisión, la muestra y el tipo de análisis.

El alcance debe considerar los sistemas, registros, personal y bienes relevantes, incluso aquellos bajo el control de terceros.

## **2.5.- QUINTA FASE: Definir o Desarrollar Criterios para Aseguramiento**

Los criterios están referidos a los estándares, indicadores o expectativas contra las cuales comparar la condición de los auditados, considerando un nivel deseado contra el real o efectivo. Por ejemplo, la legislación aplicable, las prácticas generales de control, las regulaciones específicas de ciertos procesos o actividades pueden constituir un criterio no subjetivo de aseguramiento.

La identificación de los criterios va a depender del tipo de auditoría que vaya a desarrollarse, en auditorías operacionales el criterio puede ser de eficiencia o eficacia, mientras que en auditorías de cumplimiento, el criterio puede ser el nivel en el que se respetan las disposiciones de la normativa.

Si no existen criterios adecuados, el auditor interno debe identificar con el auditado los criterios que sean suficientes.

Algunos ejemplos de criterios son: Leyes y regulaciones, políticas y procedimientos, normas y directrices, la gestión de riesgos, alguno de los Marcos de Control (COSO, COBIT, etc.), indicadores de desempeño, mejores prácticas del sector, guías proporcionadas por organizaciones expertas, etc.

## **2.6.- SEXTA FASE: Definir los Procedimientos de Auditoría a Utilizar**

Para satisfacer o alcanzar los objetivos de trabajo de auditoría mediante la obtención de información suficiente, competente, relevante y útil, se deben diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para obtener información y evidencia que corrobore, entre otros, el nivel de efectividad y calidad de los controles mitigantes asociados al riesgo identificado.

Es necesario tener presente que en el diseño de estos procedimientos de auditoría, se debe considerar el tiempo estimado que se requiere para su aplicación.

Una vez que se han diseñado completamente los procedimientos de auditoría, tanto en su naturaleza, extensión y oportunidad, se ha concluido la formulación del programa de auditoría, que será el documento guía que utilizará el auditor para efectuar su revisión y obtener información y evidencia adecuada en cantidad y calidad de los hallazgos de auditoría que se informarán posteriormente al Jerarca o autoridad.

Finalmente, la aplicación del programa de auditoría debe ser supervisada rigurosamente durante su aplicación y hasta el final de la auditoría, con el propósito de alcanzar exitosamente los objetivos generales y de trabajo de auditoría dispuestos en el programa. Producto de estas supervisiones, es probable que dicho programa pueda ser ajustado en el transcurso de la auditoría, con la finalidad de adecuarlo a nuevas necesidades.

## **2.7.- SÉPTIMA FASE: Definir los Recursos Necesarios (Materiales y Humanos)**

El Director Ejecutivo de la UAI debe determinar los recursos requeridos para cumplir con los objetivos de la revisión, en relación con la cantidad y experiencia del equipo de trabajo, el conocimiento, habilidades y competencias, el entrenamiento requerido y la consideración de la necesidad de utilizar recursos externos.

Las decisiones relacionadas con presupuesto y tiempo deben ser analizadas después del estudio preliminar y la preparación del programa de trabajo, para comparar si la estimación inicial corresponde a los recursos y tiempos necesarios para efectuar el trabajo, según los objetivos y alcance refinados.

## **2.8.- OCTAVA FASE: Planificación y Supervisión Adecuada del Trabajo**

El Director Ejecutivo de la UAI debe determinar el período en que se realizará la revisión y fechas claves, la duración estimada del trabajo y la forma de reportar los hallazgos (informes preliminares, final, etc.). De ello podrá informar al Jerarca o autoridad los antecedentes de la revisión, incluyendo los objetivos y alcance, el tiempo del trabajo, el equipo asignado, el proceso de comunicación, los requerimientos del auditado.

Se debe supervisar el trabajo de los auditores para verificar el cumplimiento de los objetivos de trabajo. La supervisión es un proceso continuo para todas las partes del trabajo del auditor.

## **2.9.- NOVENA FASE: Formular el Programa y Cronograma de Auditoría**

El plan de trabajo de cada auditoría deberá ser complementado con un programa de trabajo. El programa es un documento en el cual se establecen los conceptos desarrollados en las fases anteriores, específicamente contiene los objetivos de trabajo de auditoría, los riesgos críticos a auditar y los procedimientos y pruebas de auditoría a aplicar para lograr esos objetivos.

En el programa el auditor interno debe:

- ◇ Señalar los objetivos generales y del trabajo de auditoría.
- ◇ Señalar el alcance del trabajo.

- ◇ Identificar los riesgos críticos a ser examinados.
- ◇ Detallar los procedimientos para identificar, obtener, analizar, interpretar y documentar información.
- ◇ Definir la naturaleza y extensión de las pruebas.

En general los programas deben ser hechos a medida para cada planificación específica, ya que los procedimientos siempre serán distintos según el proceso/ programa/ proyecto/ área o función que se vaya a auditar. Sin embargo, en casos excepcionales pueden existir programas estandarizados, ello en casos en que exista un ambiente estable de operación, que se trate de múltiples locaciones pero igual operación o de revisiones repetidas en la misma locación.

En conjunto con el programa de auditoría, el auditor debe realizar un cronograma que debería contener las fechas que se programaron para las diversas actividades y los responsables de llevarlas al efecto.

A continuación se entrega un formato que puede utilizarse y que facilita el detalle de todos los elementos que requiere el programa de auditoría.

*Cuadro N° 9: Formato del Programa de Auditoría*

(1) Programa	Identifica el programa con número, fecha, otros.			
(2) Materia o Actividad	Señala proceso/ programa/ proyecto/ área o función a auditar.			
(3) Objetivo General del trabajo	Define el objetivo general de la auditoría.			
(4) Alcance del trabajo	Señala qué considera la auditoría.			
(5) Oportunidad y período	Define cuándo se desarrolla la auditoría.			
(1) Autor del programa	Define quién o quiénes hicieron el programa.			
(1) Versión	Es conveniente versionar los programas hechos con anterioridad que se reutilizan adicionando o eliminando tópicos, de manera de no confundirse.			
(1) Período de vigencia	Lapso de tiempo para el cual el programa es válido sin requerir modificaciones, por ejemplo un año presupuestario, un semestre, etc.			
<b>Descripción de materias críticas , objetivos específicos de auditoría y procedimientos de auditoría a aplicar.</b>				
<b>(6)</b> <b>Materias críticas:</b> <b>A nivel de riesgos operativos</b>	<b>(7)</b> <b>Objetivos</b> <b>específicos de auditoría</b>	<b>(8)</b> <b>Detalle de actividades y procedimientos de auditoría</b>	<b>(9)</b> <b>Horas de auditoría</b>	<b>(10)</b> <b>Equipo de auditores</b>
Considera los puntos críticos que se auditarán de acuerdo al criterio que el auditor haya elegido.	Considera los objetivos que tendrá el trabajo para cada punto crítico escogido.	Considera los procedimientos de auditoría que serán definidos para llevar a cabo los objetivos específicos de auditoría definidos.	Refleja las horas que tomará el trabajo.	Define quiénes trabajarán en cada punto.
Hecho por:		Validado por:		Aprobado por:
Fecha:		Fecha:		Fecha:

***(1) Identificación del Programa, Versión, Autor, Fecha de Emisión y Período de Vigencia.***

Cada programa de auditoría debe contar con una identificación que incluya elementos tales como: un número o código de referencia única, él o los autores de su formulación, la fecha de emisión, el período de vigencia y el número de versión que tiene el respectivo programa, ya que cada vez que se utilice se debe actualizar su contenido.



## ***(2) Proceso a Auditar y Materia de Auditoría***

Corresponde a la identificación del proceso, programa, proyecto, área o función consignada en el Plan Anual correspondiente y la materia o tema específico que será auditada en éste.

## ***(3) Objetivo General del Trabajo***

Los objetivos generales corresponden a los propósitos globales que se pretende alcanzar al auditar un proceso, proyecto, programa, área o función crítica. En consecuencia, los objetivos generales, deben ser coherentes con los señalados previamente en dicho Plan Anual.

Los objetivos generales deben ser cumplidos en la ejecución de la auditoría. El resultado y las conclusiones finales de esta actividad deben estar contenidos en el informe de auditoría.

Por otra parte, los objetivos específicos del trabajo de auditoría se deben relacionar directamente con los objetivos generales definidos en el programa de auditoría y con los riesgos operativos identificados como puntos críticos.

## ***(4) Alcance del Trabajo***

El alcance dependerá de la estructura, complejidad y características del proceso o sistema que se auditará: período de tiempo que abarca la revisión; tamaño de la muestra auditada respecto al universo total (cantidad de personas, registros, etc.); profundidad o amplitud del análisis de los temas auditados. En el caso de auditar transferencias u otros recursos medibles en dinero, el alcance se puede expresar como el porcentaje que representa la muestra auditada respecto al total del ítem del presupuesto.

En el programa debe señalarse además del alcance en términos cualitativos y/o cuantitativos, los criterios utilizados para determinar las muestras de auditoría.

## ***(5) Oportunidad y Período***

Se refiere a la fecha de comienzo de realización de la auditoría y a la estimación del período de tiempo que se empleará en la programación, ejecución e informe de auditoría. Aquí deberá consignarse el tiempo proyectado desde el diseño de la programación hasta la elaboración del Informe final de auditoría. El período de tiempo aquí consignado debe guardar coherencia con la utilización del tiempo indicada en el informe por el auditor.

## ***(6) Materias Críticas***

Como ya se señaló, para identificar los puntos críticos debe utilizarse algún criterio específico, que puede ser consecuencias, probabilidad, riesgo inherente o riesgo residual. Es fundamental que en el programa de auditoría se señale cual fue el criterio por el cual optó el auditor para identificar los puntos críticos.

### ***(7) Objetivos Específicos de la Auditoría***

Los objetivos específicos de auditoría corresponden a la finalidad del trabajo del auditor, fijada en relación a los objetivos generales de auditoría y al nivel y tipo de riesgo detectado. Permiten orientar el trabajo para evaluar y determinar cuál es el nivel del riesgo residual efectivo que presenta un riesgo específico o el proceso completo.

Los objetivos específicos deben guardar relación con los objetivos generales definidos en el Plan Anual y deben ser coherentes con la descripción de los riesgos operativos identificados, puesto que al cumplir un objetivo de auditoría específico exitosamente, debe concluirse, en términos descriptivos con observaciones precisas y detalladas sobre el nivel de riesgo residual y la adecuación del sistema de control interno.

### ***(8) Actividades y Procedimientos de Auditoría***

Para satisfacer o alcanzar los objetivos específicos de auditoría mediante la obtención de información suficiente, competente, relevante y útil, se deben diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para obtener información y evidencia que corrobore, entre otros, el nivel de efectividad y calidad de los controles mitigantes asociados al riesgo identificado.

Una vez que se han diseñado completamente los procedimientos de auditoría, tanto en su naturaleza, extensión y oportunidad, se ha concluido la formulación del programa de auditoría, que será el documento guía que utilizará el auditor para efectuar su revisión y obtener información y evidencia adecuada en cantidad y calidad de los hallazgos de auditoría que se informarán posteriormente al Jerarca o autoridad de la organización.

### ***(9) Horas de Auditoría***

Corresponde señalar y relacionar el número de horas hombre estimadas para la realización de la auditoría para cada etapa, desde la programación hasta el informe final.

### ***(10) Equipo de Auditores y Responsable del Equipo***

Se debe señalar nombre y profesión de las personas que realizarán la auditoría, incluyendo su cargo o función, las áreas y temas tratados por cada uno de ellos, cuando corresponda. Además se debe identificar el profesional que estará a cargo del equipo en la auditoría.

### ***Programa de Auditoría Aplicado***

Para clarificar lo antes señalado, se aplicará un programa de auditoría a los puntos revisados del proceso de Recursos humanos que aparecen en el cuadro N° 8:

**CUADRO N° 10.- APLICACIÓN PROGRAMA DE AUDITORÍA**

Programa de Auditoría N° 2 ARH - 20.03.2010

**Materia o Actividad:** Recursos Humanos, Selección y Contratación de Personal

**Objetivo General del trabajo:** Verificar la adecuada selección y contratación de personal para el organismo cumpliendo los requisitos legales y reglamentarios

**Alcance del trabajo:** Personal contratado durante el año 2009

**Oportunidad y período:** La auditoría se desarrollará el primer semestre del año 2010, entre los meses de marzo y mayo

**Autor del programa:** Federico Gómez, Joel Pereira, Juan Soto

**Versión:** 02

**Período de vigencia:** Primer semestre año 2010

Descripción de puntos críticos, objetivos específicos de auditoría y procedimientos de auditoría a aplicar

<b>Materias críticas:</b> A nivel de riesgos operativos	<b>Objetivos del trabajo de auditoría</b>	<b>Detalle de actividades y procedimientos auditoría</b>	<b>Horas</b>	<b>Equipo de auditores</b>
No existen criterios técnicos establecidos previamente (perfiles, experiencia, etc.) (Elegido por criterio de <u>riesgo inherente</u> )	Examinar la existencia previa de criterios técnicos para la selección y contratación de personal.	Determinar existencia de criterios técnicos definidos previos al proceso de selección. Si existen criterios definidos, revisarlos y examinar si: Se han definido perfiles para los cargos. Se han definido requisitos de educación y competencia. Se han definido requisitos de experiencia. Los requisitos son objetivos y no discriminatorios (ej: sexo, religión, universidad, etc.). Revisar los criterios técnicos y comprobar: ◇ Si fueron consensuados con la unidad que solicitaba el personal. ◇ Si fueron aprobados por la autoridad competente. ◇ Si fueron difundidos o publicitados en un nivel de dar conocimiento de ellos a los participantes del proceso.	12 horas	Juan Soto Pedro Pérez Responsable: Juan Soto

<p>Uso de criterios distintos de los técnicos para la selección de personal. (Elegido por criterio de <u>riesgo inherente</u>)</p>	<p>Verificar que en la selección de personal se hayan utilizado los criterios técnicos previamente establecidos.</p>	<p>Revisar las actas de selección y verificar:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>◇ Si el análisis contenido en las actas concuerda con los criterios técnicos previos establecidos.</li> <li>◇ Si el análisis considera la evaluación de todos los criterios técnicos definidos o se explica la omisión.</li> <li>◇ Si el peso de cada criterio analizado es consistente con el perfil requerido.</li> <li>◇ Si el análisis fue realizado por la comisión competente y aprobado por la autoridad correspondiente.</li> <li>◇ SI el análisis fue puesto a disposición de los interesados para su conocimiento.</li> <li>◇ Si existieron instancias de reclamo ante situaciones consideradas injustas y sus resultados.</li> </ul> <p>De una muestra de participantes en la selección del personal, hacer entrevistas consultando si:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>◇ Al participar existían exigencias claras para el cargo.</li> <li>◇ Tuvo oportunidad de aclarar dudas sobre el proceso.</li> <li>◇ Percibió alguna discriminación en los requisitos establecidos.</li> </ul>	<p>20 horas</p>	<p>Joel Pereira Juan Soto Responsable: Juan Soto</p>
<p>Hecho por: Juan Soto</p>	<p>Validado por: Joel Pereira</p>		<p>Aprobado por: F. Gómez (supervisor)</p>	
<p>Fecha:03.02.2010</p>	<p>Fecha: 05.02.2010</p>		<p>Fecha: 08.02.2010</p>	

Por último, debe elaborarse un cronograma específico para realizar la auditoría, que debe contener en forma sistematizada, los períodos y fechas en las que proyecta ejecutarse la auditoría específica, considerando en estos plazos, los tiempos para el estudio, ejecución y resultados de la revisión. El cronograma tiene un formato simple que contiene los meses, semanas u otra unidad de tiempo, en los que se van marcando los tiempos a utilizar en el trabajo.

#### IV.- RESUMEN

La planificación del trabajo es una etapa compleja en el proceso de auditoría, en la cual el auditor interno concreta la materia de su revisión, refina el objetivo general, establece los objetivos del trabajo y el alcance, define las materias críticas y determina qué procedimientos de auditoría va a aplicar para alcanzar los objetivos de su trabajo.

La planificación específica tiene tres elementos o documentos principales que la conforman:

- 1.- Informe del estudio preliminar.
- 2.-Programa de auditoría.
- 3.-Cronograma de auditoría.

## ***1.- Informe del Estudio Preliminar***

Como se señala en el punto 2.2, es conveniente que terminado el estudio preliminar, el auditor interno haga un informe que resuma los resultados del análisis y la evaluación de riesgos, la información de antecedentes, etc. Este informe puede considerar los temas significativos del trabajo y las razones para seguirlos con mayor profundidad, los objetivos y procedimientos del trabajo, las metodologías a utilizar, las materias críticas de control críticos, deficiencias de control o exceso de controles, entre otros elementos.

## ***2.- Programa de Auditoría***

En el programa deben volcarse todos los elementos estudiados, ya que es el documento escrito obligatorio que contiene el resultado o producto de todo el análisis y estudio que contempla la etapa de planificación del trabajo. Este documento debe señalar el objetivo general y específico del trabajo, el alcance, las materias críticas a ser examinadas y los procedimientos que permitan identificar, obtener, analizar, interpretar y documentar información que satisfaga los objetivos del trabajo.

Existen múltiples formatos para formular el programa de auditoría. En esta guía se entrega un formato en el cuadro N° 9, que puede utilizarse y que facilita el detalle de todos los elementos que requiere el programa de auditoría. El programa de auditoría es importante ya que contiene la proyección específica para un trabajo definido y constituye una herramienta para controlar la ejecución del mismo.

El programa de trabajo debe ser revisado y aprobado por el Director Ejecutivo de la UAI, a fin de asegurar la calidad del mismo y su adecuación en relación al tipo de trabajo que se va a desarrollar.

## ***3.- Cronograma Específico para Realizar la Auditoría***

Es recomendable adjuntar al programa un cronograma estimado de actividades. En este cronograma se podría incluir el tiempo requerido para realizar algunos hitos que en su mayoría son comunes a toda auditoría. A modo de ejemplo:

- ◇ Planificación General para determinar los elementos básicos del programa de auditoría.
- ◇ Programación o planificación específica para formular los procedimientos específicos de auditoría, indicando la tarea.
- ◇ Reunión de inicio con las unidades involucradas.
- ◇ Levantamiento y análisis de la Información recopilada.
- ◇ Selección de las muestras.
- ◇ Aplicación de los procedimientos de auditoría.
- ◇ Entrevistas con el personal de las Unidades involucradas.
- ◇ Supervisión del equipo en terreno.

- ◇ Tiempos de viaje y traslado de los auditores.
- ◇ Registro de observación señalando riesgo e implicancia y recomendación.
- ◇ Corrección de papeles de trabajo.
- ◇ Elaboración de la propuesta de Informe detallado e informe ejecutivo.
- ◇ Entrevista con Unidades relacionadas para analizar hallazgos y debilidades de control.
- ◇ Confección del informe final.
- ◇ Entrega de informe a la autoridad o jerarca.

El mayor o menor detalle del cronograma será decisión del auditor interno de acuerdo a la naturaleza y tipo de auditoría que vaya a desarrollar.

## V.- BIBLIOGRAFÍA

- ◇ Alfredo Hierro Cuenca. La Auditoría Interna y las ISO 9000. Madrid – España: Instituto de Auditores Internos de España, 1988.
- ◇ American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Declaraciones sobre Normas de Auditoría, versión 1997, traducción Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
- ◇ American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Audit and Accounting: Audit and Accounting Sampling, (Nueva York, NY: American Institute of Certified Public Accountants, 1992.
- ◇ Calloway Davis, Internal Auditing: A Guide for de New Auditor, Altamonte Spring, Fla: The Institute of the Internal Auditors, 2004.
- ◇ Franklin F, Enrique Benjamín, Auditoría Administrativa, México: Mc Graw Hill, 2001.
- ◇ Hevia Vásquez, Eduardo. Concepto Moderno de la Auditoría. Madrid – España: Instituto de Auditores Internos de España, 1999.
- ◇ Instituto Nacional de Normalización, NCh-ISO19011.Of2003 - Directrices para la Auditoría de Sistemas de Gestión De la Calidad y/Ambiental, Santiago de Chile, 2003.
- ◇ International Organization for Standardization, ISO 31000:2009 – Principios y Directrices para la Gestión de Riesgos, 2009.
- ◇ Ratclif Richard L et al. Introduction to Auditing :Logic, Principles and Techniques, (Altamonte Springs, FL : The Institute of the Internal Auditors, 2002)
- ◇ Reding Kart F y otros. Auditoría Interna, Servicios de Aseguramiento y Consultoría, Fundación de Investigaciones del IIA, Estados Unidos, 2009.
- ◇ Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), Gestión de Riesgos Corporativos, Marco integrado – Resumen Ejecutivo Marco, España, 2004.
- ◇ The Institute of the Internal Auditors: Global Technology audit. Guide, Altamonte Springs, FL: The Institute of the Internal Auditors, 2005.
- ◇ U.S. General Accounting Office, “Generally Accepted Governamental Auditing Standards”, versión 1994, traducción Contraloría General de la República del Perú.



AUDITORIA INTERNA  
DE LA NACION

*Guía Técnica de  
Ejecución de Auditoría*



## INDICE

TEMAS .....	PÁGINA
<b>I.- Presentación.....</b>	<b>89</b>
<b>II.- Conceptos sobre Ejecución en Auditoría Interna.....</b>	<b>89</b>
1.- <i>Definiciones y Requisitos de las Normas que Regulan la Ejecución del Trabajo.....</i>	89
2.- <i>Responsabilidad del Director Ejecutivo de la Unidad de Auditoría Interna.</i>	90
<b>III.- Etapa de Ejecución en el Proceso de Auditoría.....</b>	<b>90</b>
1.- <i>Introducción.....</i>	90
2.- <i>Fases Genéricas Para la Ejecución de Auditoría.....</i>	91
2.1.- <i>Primera Fase: Obtención de Datos.....</i>	91
2.2.- <i>Segunda Fase: Evaluar la Relevancia, Suficiencia, Competencia, Oportunidad y Utilidad de la Evidencia.....</i>	97
2.3.- <i>Tercera Fase: Analizar e Interpretar Datos.....</i>	100
2.4.- <i>Cuarta Fase: Desarrollo de los Papeles de Trabajo.....</i>	101
2.5.- <i>Quinta Fase: Supervisión de la Ejecución de Auditoría.....</i>	106
2.6.- <i>Sexta Fase: Resultados de las Pruebas.....</i>	108
2.7.- <i>Séptima Fase: Reunión Final.....</i>	110
<b>IV.- Resumen .....</b>	<b>111</b>
<b>V.- Bibliografía .....</b>	<b>114</b>
<b>Anexo N° 1 .....</b>	<b>115</b>
<b>Anexo N° 2 .....</b>	<b>127</b>

## I.- PRESENTACIÓN

La Auditoría Interna de la Nación (AIN), como órgano de control que contribuye a generar un entorno económico, transparente y confiable, protegiendo la hacienda pública en beneficio de la sociedad en su conjunto, debe adoptar las medidas necesarias para el cumplimiento de sus funciones.

En el ejercicio de la superintendencia técnica sobre las Unidades de Auditoría Interna de los organismos (Incisos, Unidades Ejecutoras y otros), entre otras atribuciones, la AIN cuenta, con la facultad de dictar normas técnicas para guiar el trabajo de los auditores internos gubernamentales.

En base a esta facultad, se ha emitido la presente guía técnica de Ejecución de Auditoría Interna Gubernamental, que tiene por finalidad estandarizar y documentar la forma cómo los auditores internos gubernamentales ejecutan los trabajos de auditoría planificada o emergente.

El presente documento o guía técnica trata acerca de los conceptos de la ejecución en auditoría interna, la definición y requisitos de las normas que la regulan y la responsabilidad del Director Ejecutivo de la Unidad de Auditoría Interna (UAI).

La ejecución de la auditoría corresponde al trabajo de campo que realiza el auditor para obtener la evidencia relevante, suficiente, competente, oportuna y útil que le permita respaldar las observaciones y conclusiones de la auditoría. Durante la ejecución, el auditor interno gubernamental orienta su labor a la realización de las pruebas y procedimientos de auditoría definidos en la planificación del trabajo, con la finalidad de cumplir los objetivos establecidos y de obtener una adecuada revisión, examen y análisis de todos los riesgos críticos identificados que le permitan emitir una opinión acerca del nivel de control que tienen esos riesgos, la efectividad y funcionamiento de los controles y la cantidad de riesgos residual, o riesgo no controlado que se presenta en un proceso, programa, proyecto, área o función que se está auditando.

Una adecuada ejecución asegura el cumplimiento de los objetivos del trabajo de auditoría y un análisis correcto de la situación auditada, con un respaldo de las observaciones, que permitan la comunicación posterior de los resultados.

Una ejecución deficitaria generará malos resultados en la revisión, lo que se traducirá en una comunicación incorrecta o errónea al Jerarca, al auditado y a los demás interesados.

Dado lo anterior, se ha querido sistematizar la ejecución de auditoría, con la finalidad de establecer un estándar mínimo que debe cumplirse en el desarrollo de esta importante etapa del proceso de auditoría interna.

## II.- CONCEPTOS SOBRE EJECUCIÓN EN AUDITORÍA INTERNA

### *1.- Definiciones y Requisitos de las Normas que regulan la ejecución del Trabajo*

Las Normas de Auditoría Interna Gubernamental del Uruguay (NAIGU) en el punto VI.5 señalan que *“En el desempeño de su trabajo, los auditores internos deben identificar, analizar, evaluar y documentar la información relevante, suficiente, competente, oportuna y útil que les permita cumplir con los objetivos del trabajo.*

*La información suficiente es la que está basada en hechos, es adecuada y convincente, de modo que una persona prudente e informada sacaría las mismas conclusiones que el auditor. La infor-*

*mación fiable es la mejor información que se puede obtener mediante el uso de técnicas de trabajo apropiadas. La información relevante apoya las observaciones y recomendaciones del trabajo y es compatible con sus objetivos. La información útil ayuda a la organización a cumplir con sus metas.”*

También señalan que *“Los procedimientos de auditoría constituyen métodos analíticos de investigación y prueba que los auditores deben utilizar en su examen, con el objeto de obtener evidencias que le permitan fundamentar sus opiniones, conclusiones y recomendaciones.*

*Los procedimientos y técnicas de auditoría más adecuados serán elegidos considerando el objetivo del trabajo, su alcance y los riesgos involucrados, evaluando la importancia del área, sector, materia objeto de examen, el grado de fiabilidad de la información disponible y el conocimiento general del funcionamiento de los sistemas y de los controles existentes”.*

Las NAIGU establecen que *“Los auditores internos deben basar sus conclusiones y los resultados del trabajo en análisis, y evaluaciones adecuadas, pertinentes y razonables. Para ello es clave la elección de técnicas de recopilación de datos y de muestreo...”*

Las citadas Normas, además regulan los papeles de trabajo, al establecer que *“Los auditores internos deben documentar su labor en papeles de trabajo, para respaldar las conclusiones y los resultados del trabajo. Los papeles de trabajo documentan la evidencia e información reunida, los análisis efectuados y el respaldo de las conclusiones y los resultados del trabajo...”*

Por último, las NAIGU se refiere a la supervisión en esta fase de supervisión, señalando que *“El trabajo de auditoría debe ser supervisado para asegurar el logro de sus objetivos, la calidad del trabajo y el desarrollo del personal. La supervisión de auditoría consiste en proporcionar la orientación y dirección suficientes al personal asignado a la auditoría para cumplir los objetivos de auditoría y seguir las normas aplicables. La supervisión implica mantenerse informado sobre los problemas y cambios surgidos, revisar el trabajo realizado, y entregar formación para el trabajo...”*

## ***2.- Responsabilidad del Director Ejecutivo de la Unidad de Auditoría Interna***

El Director Ejecutivo de la UAI es responsable de supervisar el trabajo, ya sea directamente o delegando la tarea en miembros experimentados del equipo.

El Director Ejecutivo de la UAI o quien sea su delegado deberá revisar los papeles de trabajo, para conocer si la información en ellos contenida, soporta en forma adecuada, completa y suficiente el trabajo del auditor.

## **III.- ETAPA DE EJECUCIÓN EN EL PROCESO DE AUDITORÍA**

### ***1.- Introducción***

El objetivo de esta etapa es obtener y analizar toda la información del proceso, programa, proyecto, área o función que se audita, con la finalidad de obtener evidencia relevante, suficiente, competente, oportuna y útil. Es decir, contar con todos los elementos que le aseguren al auditor el establecimiento de conclusiones fundadas en el informe o comunicación acerca de las situaciones analizadas en terreno, que entre otras incluyan: el nivel efectivo de exposición al riesgo; las causas que lo originan; los efectos o impactos que se podrían ocasionar al materializarse un riesgo y, en base a estos análisis,

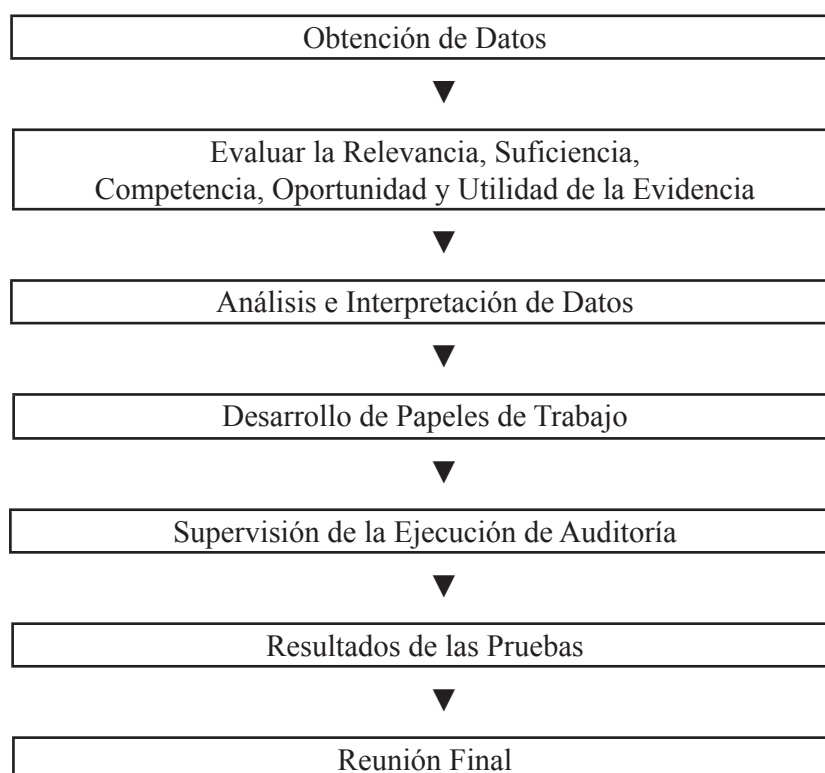
generar y fundamentar las recomendaciones que debería adoptar el organismo.

Los auditores internos deben identificar, analizar, evaluar y registrar suficiente información, de manera tal que les permita cumplir con los objetivos del trabajo.

## ***2.- Fases Genéricas para la Ejecución de la Auditoría***

El desarrollo de la Etapa de Ejecución de la Auditoría puede variar en cada organismo, ya que ello dependerá, entre otros factores de su tamaño, complejidad, estructura organizativa, la robustez del sistema de control interno y sus sistemas de información. Por ello se ha estimado conveniente presentar, con fines explicativos y en orden cronológico, las principales fases genéricas que componen la etapa de ejecución del trabajo, sin perjuicio de lo cual, en la práctica, algunas de estas fases se desarrollan en forma paralela entre sí. En el siguiente cuadro se sistematizan las fases de esta etapa.

*Cuadro N° 1: Fases que Componen la Ejecución de Auditoría*



### **2.1.- PRIMERA FASE: Obtención de Datos**

En esta fase el auditor debería obtener la suficiente información y documentación necesaria para desarrollar su trabajo de campo. La información que se recopile debe estar relacionada con los riesgos y controles claves del proceso, programa, proyecto, área o función que se evalúa.

La información debe obtenerse para cumplir con los objetivos y alcance que se definieron precedentemente en la planificación del trabajo y programa de auditoría.

Existen diversas fuentes desde las cuales el auditor interno puede extraer o recabar información, pero sin duda una de las más tradicionales e importantes serán los documentos y registros físicos y electrónicos (medios físicos, impresos, electrónicos o digitales, entre otros) que soportan el proceso, programa, proyecto, área o función auditada.

La obtención de información para sustentar el informe y las conclusiones preliminares y finales del trabajo es la evidencia de auditoría, la cual se define como los hechos analizados que se utilizan para respaldar las opiniones, hallazgos, conclusiones y recomendaciones de auditoría; o la información que obtiene el auditor para extraer conclusiones en las cuales sustenta su opinión. La evidencia de auditoría es la convicción que le asiste al auditor de que una cosa es tal cual como él la ha percibido, luego de practicar un examen analítico, mediante la aplicación de procedimientos programados y los que estimó más adecuados en relación al objetivo perseguido.

La auditoría interna se basa en la lógica e implica razonar y sacar conclusiones. Los auditores internos confían en el criterio profesional experimentado cuando formulan conclusiones y recomendaciones basándose en la evidencia que reunieron y evaluaron.

### ***Procedimientos y técnicas de Auditoría***

En este punto, el trabajo pasa a la etapa de ejecución. Ahora se debe ejecutar el enfoque de las pruebas desarrollado en la etapa anterior de planificación del trabajo. A medida que se realice cada prueba se reunirán las evidencias para respaldar las conclusiones del auditor interno. La evidencia debe ser persuasiva, esto es, que permita al auditor interno formular con seguridad, conclusiones y recomendaciones bien fundamentadas.

Para obtener evidencia, el auditor puede aplicar, entre otras, los siguientes procedimientos y técnicas de auditoría definidas en el programa y/o consideradas en base a las circunstancias y de acuerdo al criterio profesional del auditor:

**a.1) Consulta:** Consiste en realizar preguntas al personal del auditado o a terceros y obtener sus respuestas orales o escritas. La consulta genera evidencia indirecta, que rara vez es persuasiva por sí sola. En especial, esto es así, cuando la consulta se dirige al personal del auditado y el auditor interno no puede confiar en que este personal proporcione respuestas imparciales. Los tipos de consultas más formales, incluyen entrevistas, checklist y cuestionarios.

**a.2) Observación:** Consiste en observar a las personas, los procedimientos y los procesos. Por lo general, la observación se considera más persuasiva que la consulta en el sentido que el auditor interno obtiene evidencia directa. Por ejemplo, la observación personal directa de un funcionario que aplica una actividad de control generalmente proporciona más aseguramiento que la simple consulta, a ese funcionario sobre la aplicación del control. La observación puede estar también dirigida a la obtención de determinada evidencia de auditoría.

**a.3) Inspección:** consiste en estudiar documentos y registros y en examinar físicamente los recursos tangibles. La inspección de documentos y registros proporciona evidencia directa de su contenido. El examen físico de los recursos tangibles (un equipo) proporciona al auditor interno conocimiento personal directo de la existencia y condición física de los recursos. La inspección es un procedimiento de utilidad limitada, ya que la experiencia de un auditor puede no ser suficiente para producir información confiable (falta de destrezas en algún tema específico). Este procedimiento tiende a probar la existencia en un momento dado.

**a.4) Revisión de comprobantes:** Consiste en rastrear la información *hacia atrás* desde un docu-

mento o registro, hacia un documento o registro preparado anteriormente o hacia un recurso tangible. La revisión de comprobantes se realiza específicamente para probar la validez de la información documentada o registrada. El objetivo de trabajar hacia atrás es proporcionar información de que las cantidades registradas reflejan transacciones válidas. La revisión de comprobantes soporta la existencia o afirmación de ocurrencias.

**a.5) Rastreo:** Consiste en rastrear la información *hacia adelante* desde un documento, registro o recurso tangible hacia un documento o registro preparado posteriormente. El rastreo se realiza específicamente para probar la integridad de la información documentada o registrada. La dirección de este procedimiento es la opuesta a la de revisión de comprobantes y el objetivo de auditoría al realizar este procedimiento es soportar la afirmación de integridad.

**a.6) Reejecución:** Consiste en volver a realizar las actividades de control u otros procedimientos. La reejecución de una actividad de control proporciona evidencia de auditoría directa relacionada con la eficacia operativa, también proporciona evidencia directa de si los cálculos del auditado son correctos. La formulación independiente de una estimación contable, como la reserva para deudas incobrables y la comparación de ésta con la estimación del auditor proporciona evidencia directa respecto de la razonabilidad de la estimación del auditado. La reejecución o recálculo es una forma confiable de reunir información, pero es limitada. Un cálculo hecho directamente por el auditor interno proporciona información fuerte y no sesgada en cuanto a la exactitud. Una limitación del recálculo es que no proporciona información acerca de la confiabilidad de la entrada. Por ejemplo el recalcularse el ingreso de intereses puede ser poco útil, si es probable que se cobren las cuentas por cobrar que lo respaldan.

**a.7) Confirmación:** Consiste en la obtención de verificación directa por escrito de la exactitud de la información proveniente de terceros independientes. La evidencia obtenida a través de la confirmación, generalmente se considera muy confiable, por que llega al auditor interno directamente desde fuentes independientes. La confirmación es un proceso de corroboración y comparación, por ejemplo de un documento con otro o con una declaración del saldo del libro principal con el saldo del libro auxiliar, etc. Puede ser positiva o negativa.

**a.8) Investigación:** Es una búsqueda sistemática de hechos ocultos cuando existen ilícitos o condiciones sospechosas. La investigación debe distinguirse de los análisis y comprobaciones, procedimientos que son aplicables a la información que no es (o que aún no es) sospechosa. La indagación es un tipo de investigación específicamente relacionada con ilícitos. Un ejemplo, es la investigación de fraudes. Los auditores internos deben ser cautos en estos asuntos. Una indagación realizada en forma incorrecta puede tener desafortunados efectos legales y delictivos, que puedan incluir perjuicios al Servicio, debido a la violación de los derechos de los funcionarios involucrados.

**a.9) Evaluación:** Es una valoración o estimación de trabajo, por ejemplo la formación de un juicio. Esta conclusión es una determinación de la adecuación, la eficiencia y eficacia del tema en cuestión. La evaluación está basada en un juicio profesional que afecta a todos los aspectos del trabajo y se utiliza principalmente en los trabajos de consultoría o asesoría que desempeña el auditor al interior del Servicio.

**a.10) Procedimientos analíticos:** Son un medio eficaz y eficiente para evaluar la información, esto incluye comparaciones de la información con las expectativas identificadas o desarrolladas por el auditor interno. Los procedimientos analíticos se realizan para descubrir cualidades, causas, motivos y posibilidades como base para un juicio o exámenes posteriores. Una premisa básica que subyace al uso de procedimientos analíticos en la auditoría interna, es que el auditor puede esperar razonablemente que determinadas relaciones existentes entre distintas proporciones de información continúen de no existir condiciones conocidas en contrario. Es importante que los auditores internos desarrollen, de forma independiente expectativas basadas en el conocimiento del auditado, del sector y la entidad,



antes de acumular y analizar información, para garantizar que las comparaciones sean imparciales.

Los auditores internos utilizan procedimientos analíticos al planificar y realizar un trabajo para identificar anomalías en la información, tales como fluctuaciones, diferencias o correlaciones inesperadas, así como también su ausencia.

Para alcanzar los objetivos del trabajo los auditores deberán considerar: la significatividad del área que se está examinando, la adecuación del sistema de control interno, la disponibilidad y confiabilidad de la información financiera o no financiera, la precisión con que se pueden predecir los resultados, la disponibilidad de la información, entre otros factores.

Los procedimientos pueden ser utilizados en la totalidad de los elementos a auditar o en una muestra. El muestreo de auditoría es la aplicación de un procedimiento de auditoría a menos del 100% de los elementos de una población con la finalidad de sacar conclusiones acerca del total de la población. El muestreo se realiza al realizar ciertos procedimientos de auditoría como la revisión de comprobantes y el rastreo. Hay dos enfoques generales del muestreo de auditoría, el no estadístico o selectivo y el estadístico.

**Pruebas Selectivas a Criterio del Auditor:** se seleccionará una muestra representativa del universo a analizar con el objeto de simplificar las labores de medición, verificación o examen. La cantidad y características de las unidades elegidas estarán vinculadas con el conocimiento que pueda tener el auditor del control interno vigente.

**Pruebas Selectivas por Muestreo Estadístico:** se aplicarán métodos matemáticos para determinar el tamaño mínimo de la muestra que permita cuantificar el grado de riesgo que resulta de examinar sólo una parte del universo.

La elección del tipo de muestreo dependerá del costo beneficio de la utilización y del nivel de confianza que se busque. El criterio profesional del auditor y su experiencia determinarán la combinación de prácticas y procedimientos, según los riesgos y otras circunstancias, con vistas a obtener la evidencia necesaria y la suficiente certeza para sustentar sus conclusiones y opiniones de manera objetiva.

En el **Anexo N° 1** se presenta una guía de los procedimientos de auditoría, que pueden servir de apoyo en la labor del auditor interno.

### *Técnicas de Auditoría Asistidas por Computador (TAACs)*

En el caso de existir evidencia electrónica, el auditor deberá considerar el uso de herramientas asistidas por computador (TAACs) y otras técnicas de análisis de datos.

Las técnicas asistidas por computador se definen como toda técnica de auditoría automatizada. Entre ellas se encuentran: a) software general de auditoría; b) software utilitario; c) datos de prueba; d) análisis de traza y mapeo; e) sistemas expertos de auditoría.

**a) Software General de Auditoría (GAS por su sigla en inglés).** Se define como un programa de computadora o una serie de programas diseñados para realizar ciertas funciones automatizadas. Estas funciones incluyen la lectura de archivos de computador, la selección de datos, la manipulación y la clasificación de datos, el resumen de datos, la realización de cálculos, la selección de muestras y la impresión de informes y cartas en un formato especificado por el auditor interno.

**b) Software Utilitario.** Programas de computadora que ayuda a la realización del trabajo de auditoría en ambientes informatizados, donde exista documentación y registros electrónicos, permitiendo la revisión de grandes volúmenes de datos, su consolidación, cruce y sistematización.

**c) Datos de Prueba.** Transacciones simuladas que se pueden utilizar para probar la lógica de procesamiento, los cálculos y los controles programados en las aplicaciones informáticas. Se pueden probar programas individuales o un sistema completo. Esta técnica incluye instalaciones integradas de pruebas (ITF en inglés) y evaluaciones de sistemas con caso base (BCSE, en inglés).

**d) Análisis de Traza y Mapeo.** Herramientas especializadas que se pueden utilizar para analizar el flujo de los datos a través de la lógica de procesamiento del software de aplicación y para documentar la lógica, los recorridos, las condiciones de control y las secuencias de procesamiento. Se pueden analizar las instrucciones de control de trabajo o lenguaje de comando y el lenguaje de programación. Esta técnica incluye el mapeo de programas/sistemas, la traza, vistas instantáneas, simulaciones paralelas y comparaciones de códigos.

**e) Sistemas Expertos de Auditoría.** Sistemas expertos o de respaldo de decisiones que se pueden utilizar para ayudar a los auditores internos en el proceso de toma de decisiones mediante la automatización del conocimiento de expertos en el campo. Esta técnica incluye análisis de riesgos automatizado, software de sistemas y paquetes de software de objetivos de control.

Los auditores internos pueden utilizar las TAACs para probar directamente los controles integrados en los sistemas de información computarizada, así como los datos incluidos en los archivos de computador.

### ***Tipos de Evidencia de Auditoría***

La evidencia de auditoría puede ser física, documental, testimonial o analítica.

- ◇ La evidencia física es aquella obtenida por inspección y observación directa de actividades, bienes o sucesos, generalmente es considerada más confiable que el testimonio de una persona. Ejemplos de evidencia física son las fotografías, documentos, mapas, gráficos.
- ◇ La evidencia documental es aquella registrada en forma física o electrónica. Ejemplos de evidencia documental son las cartas, memos, e-mail, facturas y registros contables, logs de actividad y control, documentación de desarrollo de sistemas, etc.
- ◇ La evidencia testimonial es la que se obtiene de otras personas en forma de declaraciones en el curso de indagaciones o entrevistas, incluyen declaraciones o respuestas escritas a preguntas de entrevistadores, cuestionarios, etc. Ejemplos de evidencia testimonial son las respuestas a cuestionarios, entrevistas, reuniones, etc.
- ◇ La evidencia analítica es aquella que incluye cálculos, comparaciones de diversos tipos, razonamiento, desarrollo de análisis por parte del auditor interno, etc.

Cuando está recolectando evidencia de auditoría, el auditor interno debe tener en consideración tres temas relevantes que pueden afectar a la evidencia:

**i) Disponibilidad:** Hay que tener presente que la evidencia de auditoría está disponible en ciertos períodos de tiempo y considerar el tiempo que debe estar disponible para el procedimiento o prueba. Esto es especialmente importante en el caso de la evidencia en soporte electrónico, del cual no siempre es posible disponer debido a interrupciones de sistema, cambios de formato y soporte, etc.

**ii) Acceso:** Para realizar su trabajo en forma adecuada, el auditor interno debe tener libre acceso a toda la evidencia sin interferencias de ningún tipo. Cualquier limitación al acceso de la evidencia o manipulación externa de la misma puede distorsionar la calidad de las conclusiones. De estas situa-



ciones, que importen dificultades de acceso a la evidencia o a su integralidad y validez, debe dejarse constancia como limitación al alcance en la comunicación de los resultados de la auditoría.

**iii) Confidencialidad:** El auditor interno tiene acceso a información que puede ser confidencial o sensible. Debido a ello su responsabilidad es conocer las regulaciones nacionales en materia de acceso a la información y las propias del organismo, referidas a la información sensible y sus niveles de confidencialidad y resguardo.

### *Consideraciones especiales en la recolección de evidencia electrónica de auditoría*

El uso de tecnologías de información para obtener, procesar, guardar, presentar y entregar información, en la actualidad se da en la mayoría de las organizaciones y las entidades gubernamentales no son una excepción a esto.

De hecho, con el dictado de La Ley N° 18.600 de 21 de setiembre de 2009, sobre “Documento Electrónico y Firma Electrónica” se busca establecer medidas que amparen y garanticen la seguridad y confianza de los mismos, ya que éstos sirven de sustento a las transacciones electrónicas que tienen lugar en ámbitos como el Gobierno Electrónico y el Comercio Electrónico.

La citada ley establece y reconoce la admisibilidad, validez y eficacia jurídica del documento y la firma electrónica. Señala además que los documentos electrónicos tendrán el mismo valor y efectos jurídicos que los documentos escritos en papel, salvo las excepciones legalmente consagradas. También se reconoce idéntica validez y eficacia jurídica a la firma electrónica y a la firma autógrafa.

La evidencia electrónica de auditoría es aquella información creada, transmitida, procesada, registrada y/o mantenida electrónicamente, que cuenta con una estructura lógica que está separada de la información relacionada con las operaciones y transacciones sobre la cual se informa en el documento electrónico, y que se utiliza para respaldar el contenido de un informe de auditoría.

Para el auditor interno, trabajar con documentos electrónicos significa que algunos elementos de la evidencia documental tradicional cambian, por ejemplo:

- ◇ Cambio en la fuente de la evidencia.
- ◇ La forma de verificar si existe alteración y modificación de la evidencia es diferente, ya que no se trata de determinar enmendaduras en papel, sino debe analizarse el soporte electrónico para verificar que no se ha modificado la información.
- ◇ La manera de leer la información electrónica requiere de interfases y software.
- ◇ La estructura del documento electrónico es diferente a la del documento en papel.
- ◇ Se requiere otros cuidados para su almacenamiento y resguardo.

Todas estas situaciones, que se producen en el cambio de la documentación en papel a electrónica, deben ser consideradas y evaluadas por el auditor interno al realizar su trabajo de campo.

Por otra parte, el auditor interno debe ser conciente que el trabajo con documentación electrónica implica la existencia de nuevos riesgos, distintos a los asociados a la documentación en papel, que deben ser considerados en su trabajo, como ser, los siguientes:

- ◇ La documentación electrónica puede perder su autenticación si la identidad de quien lo creó no puede verificarse.

- ◇ La documentación electrónica puede no tener integridad si no es posible asegurar que no haya sido alterada o destruida (en forma intencionada o por accidente o error).
- ◇ La documentación electrónica puede perder su autenticidad si no se puede asegurar que fue preparada, corregida, procesada, proporcionada y accedida por personal autorizado
- ◇ La documentación electrónica puede ser rechazada o desconocida por su autor, si no existen mecanismos para evitar que quien la envió o recibió pueda desconocer su contenido, envío o recepción.
- ◇ La documentación electrónica puede no estar disponible y/o accesible para la auditoría cuando sea requerida.
- ◇ La documentación electrónica puede perder confiabilidad si no se puede proteger a un documento electrónico con niveles de acceso apropiado.

Por último, también existen riesgos genéricos de la documentación electrónica asociados a los sistemas informáticos del organismo, como la tercerización de los sistemas, la pérdida de información estratégica, la falta de seguridad, etc.

## **2.2.- SEGUNDA FASE: Evaluar la Relevancia, Suficiencia, Competencia, Oportunidad y Utilidad de la Evidencia**

La calidad de las observaciones, conclusiones y recomendaciones de los auditores internos depende de su capacidad para reunir y evaluar una cantidad suficiente de evidencia adecuada en la que se basan las mismas. Una vez que se recopiló la evidencia que servirá de respaldo a los hallazgos, observaciones y conclusiones del informe, será necesario evaluar si dicha evidencia tiene las características de relevante, suficiente, competente, oportuna y útil.

- ◇ La evidencia es relevante si ayuda al auditor a llegar a una conclusión respecto a los objetivos específicos de auditoría. La información relevante soporta las observaciones y recomendaciones y es consistente con los objetivos de la revisión. La evidencia debe ser atinente a la materia de que se trata para ser relevante. La información que se utilice para demostrar o refutar un hecho es relevante si guarda una relación lógica y patente con ese hecho.
- ◇ La evidencia es suficiente si es adecuada en la cantidad requerida para emitir una opinión respecto de un objetivo específico de la auditoría. La información suficiente es real, adecuada y convincente en forma tal que cualquier persona prudente e informada pueda llegar a la misma conclusión que el auditor. La suficiencia de la evidencia podría estar necesariamente sujeta a interpretación de diferentes observadores, dependiendo de factores tales como el nivel de conocimiento pertinente y quizás de sus sesgos.
- ◇ La evidencia es competente cuando es válida y confiable. A fin de evaluar la competencia de la evidencia, se deberá considerar cuidadosamente si existen razones para dudar de su validez o de su integridad.
- ◇ La evidencia es válida si tiene la fuerza o credibilidad para dar soporte a las conclusiones concernientes a la naturaleza de la entidad en examen, cuanto mayor es la confianza de la fuente y forma de la evidencia más válida la evidencia será.
- ◇ La evidencia es confiable si es la mejor información alcanzable a través del uso de técnicas de trabajo, apropiadas. Para que la evidencia de auditoría sea aceptable debe ser confiable. La confiabilidad puede definirse por criterios relacionados con la fuente (externa e interna) y for-

ma como se obtiene (visual, documental u oral). La evidencia generada por terceros, formal y proveniente de sistemas de control robustos, es más confiable que la evidencia oral, entregada por el propio auditado, en un marco de control interno débil. La confiabilidad de la evidencia depende en parte del tipo de evidencia, por ejemplo un documento original es más confiable que una copia o la evidencia directa es más confiable que un rumor testimonial.

Si bien no existen reglas únicas respecto de la confiabilidad de la evidencia, hay pautas que pueden seguirse y servir como apoyo al determinar lo confiable de la misma.

- ◇ La evidencia obtenida de terceros independientes es más confiable que la evidencia obtenida del personal auditado.
- ◇ La evidencia producida por un proceso o sistema de actividades de control eficaces es más confiable que la evidencia producida por un proceso o sistema de actividades de controles ineficaces.
- ◇ La evidencia obtenida directamente por el auditor interno es más confiable que la evidencia obtenida indirectamente.
- ◇ La evidencia documentada es más confiable que la no documentada.
- ◇ La evidencia oportuna es más confiable que la evidencia inoportuna.

La evidencia documental es una parte significativa de la evidencia reunida durante la mayoría de los trabajos de auditoría interna. La confiabilidad de la evidencia documental depende, en gran parte de su origen y del recorrido que sigue antes de ser evaluada por el auditor interno, como se ilustra en el siguiente ejemplo.

*Cuadro N° 2*

CONFIABILIDAD DE LA EVIDENCIA DOCUMENTAL		
NIVELES DE CONFIABILIDAD	DESCRIPCIONES	DOCUMENTOS DE EJEMPLO
Alta	<ul style="list-style-type: none"> <li>◇ Documentos preparados por el auditor interno</li> <li>◇ Documentos que envió directamente un tercero al auditor interno</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◇ Recuentos de prueba de inventarios</li> <li>◇ Mapas de proceso</li> <li>◇ Matrices de riesgo y control</li> <li>◇ Confirmaciones</li> <li>◇ Estados de cuenta bancarios de cierre</li> <li>◇ Carta de un abogado externo</li> </ul>
Media	<ul style="list-style-type: none"> <li>◇ Documentos creados por un tercero, enviados a la organización y solicitados a la organización por el auditor interno</li> <li>◇ Documentos creados por la organización, enviados a un tercero, devueltos a la organización y solicitados por el auditor interno</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◇ Facturas de proveedores</li> <li>◇ Órdenes de compra del cliente</li> <li>◇ Estados de cuentas bancarios</li> <li>◇ Avisos de remisión</li> <li>◇ Cheques cancelados</li> <li>◇ Boletas de depósito</li> </ul>
Baja	<ul style="list-style-type: none"> <li>◇ Documentos creados por la organización y solicitados a ella por el auditor interno</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◇ Declaraciones escritas de políticas</li> <li>◇ Informes de recepción</li> <li>◇ Tarjetas de control horario</li> </ul>

Los criterios de calidad de la evidencia deben relacionarse con los objetivos que quieran cumplirse al ejecutar el trabajo de campo y con lo que se pretende probar a través de los procedimientos. La evidencia puede ser confiable pero no ser relevante en una materia específica. Por ejemplo una orden de compra adecuadamente aprobada y emitida, no es relevante para proveer seguridad de que los bienes solicitados han sido realmente recibidos, así como un memorando de recepción no provee evidencia relevante que los bienes recibidos cumplen con las especificaciones, sin perjuicio que sea evidencia confiable.

La evidencia es oportuna, en relación al momento en que es recopilada o al período que abarca la auditoría. Generalmente, las evidencias son más convincentes cuando se obtienen lo más cerca posible de la fecha del evento auditado. La evidencia sobre la que se basan las observaciones y conclusiones debe ser actual para ser tomada como fundamento que las soporte.

La evidencia es útil cuando la información recabada a través de ella ayuda al auditor interno a cumplir los objetivos y metas de su trabajo.

### 2.3.- TERCERA FASE: Analizar e Interpretar Datos

Como ya se ha señalado, el auditor interno debe basar sus conclusiones en el análisis de datos y evaluaciones apropiadas de los mismos. Esto implica que el auditor no sólo recaba información y datos, sino que debe someterlos a un proceso analítico para obtener sus conclusiones.

Existen varias técnicas analíticas que el auditor interno debe evaluar para asegurar el cumplimiento de los objetivos del trabajo de auditoría. Estas técnicas o procedimientos analíticos están diseñados para comparar la situación real con las expectativas de control, entre las que se encuentran:

- ◇ **Detección de diferencias no esperadas:** Trabajo que se orienta a descubrir excepciones a la regularidad o normalidad en los actos y transacciones.
- ◇ **Ausencia de diferencias cuando se esperaban:** Trabajo que se orienta a detectar situaciones de homogeneidad o regularidad cuando se esperaban situaciones anómalas o diferentes.
- ◇ **Errores potenciales:** Trabajo orientado a descubrir posibles errores que pueden cometerse en el desarrollo de un proceso o desempeño de una actividad.
- ◇ **Potenciales irregularidades o actos ilegales:** Trabajo orientado a verificar los posibles actos ilegales o irregulares que pueden cometerse en el desarrollo de transacciones y procesos o en el desempeño de una actividad.
- ◇ **Otras transacciones o eventos inusuales:** Trabajo orientado a detectar eventos que no son comunes o que salen fuera de los parámetros normales en el desempeño de una actividad o en el desarrollo de un proceso.

Las técnicas más típicas de comparación usadas en el análisis de información a través de procedimientos analíticos, son las siguientes:

- ◇ Comparación del período actual con información similar de períodos anteriores.
- ◇ Comparación de información del período actual con presupuestos o proyecciones.
- ◇ Estudio de relaciones de información financiera con información no financiera.
- ◇ Estudio de relaciones entre información financiera.
- ◇ Comparación de información similar entre unidades organizacionales.
- ◇ Comparación de información similar con el ramo en el que opera.

A través de estas técnicas, el auditor interno puede comparar diversos estándares con la realidad, los planes y presupuestos y hacer comparaciones de datos históricos, con la finalidad de analizar la información recopilada y llegar a conclusiones válidas que sirvan de respaldo para el informe de auditoría.

Cuando se evalúan, analizan e interpretan datos, es necesario tener en consideración los siguientes aspectos:

- ◇ La importancia del área a ser examinada, ello debido a que la importancia del área traspasa la criticidad de la observación o hallazgo que pueda detectarse y debe tenerse especial cuidado en

- el adecuado respaldo de las comunicaciones que surjan del trabajo de campo.
- ◇ La evaluación de riesgos y efectividad de la administración de riesgos en el área a ser examinada, ya que una adecuada evaluación y administración de riesgos en la materia a examinar, debería tener documentados y evaluados los riesgos de mayor criticidad que afecten real o potencialmente a dicha área.
  - ◇ La disponibilidad y confiabilidad de la información, ya que al analizar la información es necesario considerar si los datos analizados son todos los antecedentes de la materia que se analiza y si tienen la calidad necesaria para confiar en ellos y considerar que reflejan adecuadamente la realidad de la actividad o área auditada.
  - ◇ La precisión de los resultados de procedimientos de auditoría analíticos, debido a que los procedimientos no son infalibles y de acuerdo a la naturaleza de la información o antecedentes, sus resultados pueden ser más o menos confiables para el auditor.
  - ◇ La disponibilidad y comparabilidad de la información en el sector, ya que no siempre se dispone de información contra la cual realizar una evaluación comparativa que pueda reflejar las mejores prácticas del sector público, esta información puede estar estructurada en forma disímil que no permite su comparación.
  - ◇ Soporte con otra información, debido a que es conveniente poder contrastar los datos con antecedentes derivados de otras fuentes de información que aseguren una mayor confiabilidad de la información que se está utilizando como base para el análisis.

## **2.4.-CUARTA FASE: Desarrollo de los Papeles de Trabajo**

La aplicación y resultados de las técnicas y procedimientos utilizados en la auditoría se registran en documentos físicos y/o electrónicos, denominados papeles de trabajo de auditoría, los cuales en su conjunto constituyen el registro o expediente de la auditoría.

Los papeles de trabajo documentan la información obtenida, el análisis realizado, y el soporte de conclusiones y resultados del trabajo. Los papeles de trabajo ayudan en la planeación, desempeño y revisión del trabajo, proveen el principal soporte para los resultados de auditoría, documentan si los objetivos del trabajo se han alcanzado, respaldan la exactitud e integralidad del trabajo realizado, proveen las bases para las actividades de aseguramiento de calidad y programas de mejora de auditoría interna y facilitan la revisión de terceras partes.

Los papeles documentan todas las etapas del proceso, desde la planeación hasta la comunicación de resultados. El Director Ejecutivo de la UAI debe establecer políticas relacionadas con papeles de trabajo, determinar el medio en que estos papeles son usados y como serán almacenados. Los papeles de trabajo estandarizados facilitan la eficiencia. Se pueden definir categorías tales como permanentes o corrientes, para facilitar su administración.

Los papeles de trabajo de auditoría deben ser auto explicativos, de manera que otro auditor que los analice sea capaz de entender su contenido y con las evidencias que recogen, llegar a las mismas conclusiones a las que arribó el primer auditor.

Los papeles de trabajo deben ser revisados por el Director Ejecutivo de la UAI o la persona en quién delega tal tarea, para asegurar que se han aplicado los procedimientos de auditoría previstos y que soportan adecuadamente el informe, dejando evidencia de la revisión de dichos papeles de trabajo (con iniciales, fecha, firma u otras opciones, check list de revisión, reportes de software, entre otros).

## Estructura y Contenido de los “Papeles de Trabajo de Auditoría”

La organización, el diseño y contenido de los papeles de trabajo dependerán de la naturaleza y objetivos del trabajo, así como de las necesidades de la organización.

Para sistematizar y resguardar la información solicitada y analizada, es necesario elaborar un “procedimiento documentado” para establecer las pautas y definir la metodología para la elaboración, codificación, revisión, aprobación, distribución, adopción de modificaciones y cambios, y para realizar el control de los papeles de trabajo de auditoría. Este procedimiento debería considerar:

- ◇ Modelos y estándares de formatos a utilizar.
- ◇ Forma de relacionar los papeles de trabajo entre sí y con los procedimientos de auditoría recogidos en el programa de trabajo, con el borrador del informe y con el informe final.
- ◇ Sistemas de referenciación general a utilizar.
- ◇ Criterios para la utilización de los papeles de trabajo.
- ◇ Prácticas generales a seguir en cuanto al contenido de la información a incluir y el medio de soporte de la misma.
- ◇ Técnicas de diagrama de flujos a utilizar y símbolos de común aceptación por los auditores.
- ◇ Su identificación y su referencia.
- ◇ La fuente de donde procede la información que contiene.
- ◇ La recolección, examen e interpretación de la información llevada a cabo mediante la aplicación de los procedimientos incluidos en el programa, y las conclusiones alcanzadas.
- ◇ La información suficiente y exclusivamente la necesaria para obtener conclusiones.
- ◇ La evidencia de las verificaciones de auditoría (marcas o tildes) efectuadas con una explicación suficiente de las mismas.
- ◇ Las conclusiones que se derivan del análisis contenido en el papel de trabajo, cuando tal análisis exista.

Los papeles de trabajo de auditoría, deben contener al menos los siguientes elementos y reunir las características que a continuación se expresan:

- ◇ Identificar el proceso, programa, proyecto, área o función auditada. (/)
- ◇ Contener la fecha de elaboración de la cédula, nombre y firma del auditor que la elaboró y firma del responsable del grupo de trabajo como evidencia de la supervisión que realizó.
- ◇ Contener la explicación de todos los símbolos utilizados en el papel de trabajo.
- ◇ Contener la descripción de las fuentes de información y estar debidamente referenciados. Las referencias deben contener claves que permitan enlazar datos y localizar el análisis de esos datos en otras hojas o cédulas en papel o electrónicas. Estas claves se conocen como índices, referencias y marcas de revisión. Los índices son claves que permiten localizar el lugar exacto de una cédula en el, o los legajos de papeles de trabajo (se sugiere anotar en la esquina superior



derecha de cada hoja). Las referencias son el enlace cruzado entre datos o información que aparece en las diferentes cédulas. Las marcas son símbolos que se anotan junto a la información obtenida por el analista de control para indicar un paso específico en el trabajo realizado.

Además, los papeles de trabajo deben:

- ◇ Ser pulcros, ordenados y legibles.
- ◇ Ser completos, exactos y permitir su inmediata comprensión sin dificultad alguna y sin perder claridad.
- ◇ Elaborarse en fichas o formatos de análisis que formen parte de los papeles de trabajo y que representen el desarrollo de un procedimiento de revisión sobre el área, operación, proceso o programa que se audita.

La información contenida en los papeles de trabajo es de carácter confidencial y exclusiva de la unidad de auditoría que realizó la revisión de control.








Cada UAI podrá definir y sistematizar los papeles de trabajo, de acuerdo a la costumbre de la entidad y el criterio del Director Ejecutivo de la UAI, sin embargo ello, los papeles, deberían contener al menos los siguientes elementos, sin perjuicio del formato que se adopte. (Ver ejemplo en el anexo N° 2).



<b>PAPEL DE TRABAJO (PT)</b>			
<b>IDENTIFICACIÓN AUDITORÍA</b>			
Proceso, programa auditado			
Fecha elaboración PT			
Identificación autores	Nombre	Firma	
Elaborado por			
Supervisado por			
Aprobado por			
<b>IDENTIFICACIÓN DE PRUEBAS</b>			
Pruebas	Evidencias	Resultados	Observaciones

Los papeles de trabajo deberán ser resguardados y mantenidos por cada UAI, de manera que puedan sustentar el trabajo de auditoría en forma adecuada, pudiendo ser solicitados por la AIN en casos calificados, para confirmación del respaldo de las conclusiones y hallazgos del informe.

Con la finalidad de definir un estándar mínimo de trabajo en las Unidades de Auditoría sobre los que la AIN posee superintendencia técnica, los símbolos a utilizar en los papeles de trabajo serán a lo menos, los señalados en la gráfica siguiente. El uso de cualquier otro símbolo, deberá ser incluido en este listado con la definición de su simbología y su significado. Asimismo cualquier método de referencia que se use deberá ser claramente explicitado.

SÍMBOLO	SIGNIFICADO
	Cálculo verificado
	Cifra revisada y validada contra registro
	Cifra sin antecedentes
	Punto o documento pendiente
	Punto o documento aclarado y verificado
	Confrontado con registro original
	Contrastado con evidencia física
	Documento original
	Testimonio

### *Consideraciones cuando se trata de evidencia electrónica de auditoría*

Se ha señalado precedentemente la necesidad del auditor interno de considerar los nuevos riesgos que surgen cuando se trabaja con evidencia electrónica y los cuidados que deben tenerse cuando se accede y recopila este tipo de información. En el caso de los papeles de trabajo que den cuenta del uso de evidencia electrónica, éstos deberían describir al menos:

- ◇ Procedencia de la información.
- ◇ Identificar repositorios de datos<sup>1</sup> donde se almacena la información.
- ◇ Descripción de la o las materias que contiene con la mayor precisión posible (nombres de campos, bases de datos, período que cubre, versión, entre otros).
- ◇ Tipos de archivos recibidos; tipo de extensión, cantidad de bytes o Mbytes.
- ◇ Archivos originales recibidos y archivos generados con la información proveniente de los primeros.
- ◇ Software y aplicaciones utilizados por la auditoría.
- ◇ Observaciones, recomendaciones y conclusiones sobre esta materia.
- ◇ Otros que se estimen necesarios.

<sup>1</sup> Un repositorio, depósito o archivo es un sitio centralizado donde se almacena y mantiene información digital, habitualmente bases de datos o archivos informáticos.

### ***Mantenimiento y Custodia<sup>2</sup> de los “Papeles de Trabajo de Auditoría”***

El Director Ejecutivo de la UAI debe definir todo lo relacionado a la gestión documental de los papeles de trabajo. Entre otros temas deberá determinar:

- ◇ Clases de archivos de papeles de trabajo a mantener (Carpetas Permanentes, Carpetas Corrientes, etc.)
- ◇ Procedimientos para la organización y clasificación de los papeles dentro de cada archivo.
- ◇ Modos y tiempos de conservación de los archivos de papeles.
- ◇ Responsable de la conservación y mantenimiento de los papeles.

Este procedimiento debe asegurar que cada auditor cuente con pautas comunes que permitan un tratamiento homogéneo de los papeles de trabajo, aspecto que es fundamental para facilitar la supervisión y las revisiones internas y externas.

Los papeles de trabajo de auditoría son propiedad del organismo y están bajo la custodia de la unidad de auditoría. El acceso a los mismos, deberá ser definido por cada UAI, en base a las normas jurídicas y técnicas, internas y externas, vigentes en la materia.

Por último, en relación a la custodia de los papeles de trabajo, éstos se deberán conservar por un período suficiente mientras son importantes y útiles para revisiones de control subsecuentes o para cumplir con las disposiciones normativas de archivo. Este período deberá ser definido por cada UAI, no pudiendo ser inferior a cinco años.

## **2.5.- QUINTA FASE: Supervisión de la Ejecución de Auditoría**

La supervisión corresponde a la coordinación de los recursos durante la programación, ejecución y comunicación de resultados de la revisión de control, a fin de vigilar, revisar y verificar el correcto cumplimiento de las metas y objetivos planteados al inicio de la misma, así como la debida aplicación de los procedimientos establecidos.

El desarrollo exitoso de una auditoría depende en gran medida de la efectividad de la supervisión en todos los niveles jerárquicos, pues permite controlar las actividades que se realizan en ella desde la planeación hasta la formulación del informe. Por esta razón debe ser considerada de manera obligatoria en la realización de toda revisión de control.

***Los principales objetivos que persigue la supervisión de la ejecución son los siguientes:***

- ◇ Lograr que los auditores desarrollen las habilidades y capacidades necesarias para la práctica de auditorías en terreno.
- ◇ Incrementar la calidad de las auditorías, a través de la revisión constante del trabajo, en función de los objetivos planteados.

2 La custodia de los papeles de trabajo se refiere al resguardo de los papeles de trabajo, y su protección de pérdida, sustracción o daños durante un periodo de tiempo determinado.

- ◇ Buscar que el desarrollo de las auditorías se logre con la máxima eficiencia, eficacia y economía y con énfasis en la detección de oportunidades de mejora y fortalecimiento del control interno.
- ◇ Procurar que se elaboren los papeles de trabajo de tal forma que éstos apoyen adecuadamente los objetivos fijados y proporcionen información objetiva, además de obtener evidencia relevante, suficiente, competente, oportuna y útil.
- ◇ Mantenerse informado en cualquier momento del avance de la auditoría según el cronograma.
- ◇ Controlar la aplicación integral de los procedimientos y técnicas específicas determinadas para la auditoría.

El responsable de la supervisión de la ejecución debe abarcar la verificación de los siguientes aspectos para satisfacer los referidos objetivos:

- ◇ Revisar que la ejecución del trabajo se realice conforme al plan de trabajo y al programa de auditoría y sus modificaciones (si las hubiera), observando que el resultado de la aplicación de los procedimientos sea consistente con los objetivos previstos.
- ◇ Monitorear la correcta formulación de los papeles de trabajo de auditoría, con el fin de asegurarse que cumplen con las regulaciones internas de la UAI, que son claros y comprensibles, que están referenciados, que contienen el debido respaldo de las recomendaciones de mejora, preventivas y correctivas y conclusiones, etc.
- ◇ Examinar que los objetivos de la auditoría se cumplan.
- ◇ Controlar el tiempo invertido por los auditores en la ejecución del trabajo, analizando las variaciones contra el tiempo estimado.

Se sugiere dejar evidencia de la supervisión realizada:

- ◇ El responsable de la supervisión puede incluir sus iniciales y media firma sobre los papeles preparados por los auditores.
- ◇ El responsable puede realizar anotaciones para mejorar el resultado de los análisis en los papeles de trabajo, con la finalidad de complementar las efectuadas por los auditores.
- ◇ El responsable podría, si se trata de una unidad de auditoría interna muy grande y con alto nivel de desarrollo, preparar informes sobre la actuación de los auditores en donde se indique los trabajos llevados a cabo, la efectividad y preparación técnica demostrada, que podrían servir como base para la evaluación de los auditores.

Existen elementos críticos que deben ser supervisados para una correcta ejecución de la auditoría y para controlar el avance de dicha ejecución. Por ejemplo podrá evaluarse la adecuación con los procedimientos establecidos en el programa de auditoría, la justificación y autorización de ajustes al programa, si el trabajo de auditoría ha sido realizado con el debido cuidado profesional, si los papeles de trabajo contienen la evidencia de los hallazgos y conclusiones y proveen datos suficientes para preparar el informe, entre otras.

Los elementos críticos a supervisar pueden definirse por fase de la etapa de ejecución para un mejor entendimiento. A continuación se da un ejemplo de los temas que podrían supervisarse en cada fase de la ejecución de la auditoría:

**Obtención de datos:** Los elementos críticos a medir podrían ser el tiempo de entrega de infor-

mación solicitada, medidas adicionales para obtener la información, cantidad y tipo de información obtenida en relación a lo programado.

**Evaluación de la evidencia:** Los elementos críticos a medir podrían ser la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos aplicados en relación a lo programado y las conclusiones debidamente respaldadas con documentos y datos, entre otras.

**Desarrollo papeles de trabajo:** Los elementos críticos a medir podrían ser el orden de los papeles de trabajo, la cobertura de los papeles de trabajo, la claridad y justificación en la determinación de causas y efectos, la claridad y justificación en las conclusiones, la completitud en la formulación de recomendaciones, los registros o papeles de trabajo clasificados, ordenados y archivados de acuerdo al procedimiento documentado etc.

**Revisión papeles de trabajo:** Los elementos críticos a medir podrían ser la oportunidad de la supervisión, su evidencia, la constatación de haberse levantado las observaciones realizadas en una instancia anterior, entre otras.

**Resultado de las pruebas:** Los elementos críticos a medir podrían ser la relación del resultado de las pruebas con los procedimientos aplicados, la cobertura del resultado en relación al riesgo que se evaluó, la relación entre el resultado de las pruebas, entre otros.

**Reunión final:** Los elementos críticos a medir podrían ser el número y tipo de participantes de parte del área auditada, el cumplimiento de fecha y hora programada, el cumplimiento del temario, el número de hallazgos de auditoría que fueron mantenidos, corregidos o desvirtuados producto de la reunión, entre otros.

Por último, dentro de la supervisión de la etapa de ejecución de la auditoría, es necesaria la revisión de los papeles de trabajo, lo que debe hacerse por parte del Director Ejecutivo de la UAI o por quién éste determine. Si la persona que revisa tuviera dudas o consultas respecto a un aspecto en particular, estas deben quedar establecidas en los papeles de trabajo como “Notas de Revisión”. La respuesta de la nota, debe quedar como evidencia en los mismos papeles de trabajo.

## **2.6.- SEXTA FASE: Resultados de las Pruebas**

Los resultados de las pruebas corresponden a aquellos productos obtenidos en la aplicación de los procedimientos de auditoría. Estos resultados deberán documentarse para reflejar la vinculación entre los riesgos, los controles, la evidencia, los resultados y las conclusiones de las pruebas. En el cuadro siguiente se presenta un ejemplo de ello.

*Cuadro N° 3: Documentación de los resultados de las pruebas*

<b>RESULTADOS DE LAS PRUEBAS EN EL PROCESO ABC</b>				
<b>RIESGOS A NIVEL DE PROCESO</b>	<b>PRUEBAS DE AUDITORÍA</b>	<b>EVIDENCIA DE AUDITORÍA</b>	<b>RESULTADOS DE LAS PRUEBAS</b>	<b>CONCLUSIONES DE LAS PRUEBAS</b>
Riesgo 1	Prueba de auditoría 1.1 Prueba de auditoría 1.2	Evidencia A Evidencia B	Resultado A Resultado B	Conclusiones sobre la efectividad del control clave para mitigar el riesgo 1
Riesgo 2	Prueba de auditoría 2.1 Prueba de auditoría 2.2	Evidencia C Evidencia D	Resultado C Resultado D	Conclusiones sobre la efectividad del control clave para mitigar el riesgo 2
Riesgo 3	Prueba de auditoría 3.1 Prueba de auditoría 3.2 Prueba de auditoría 3.3	Evidencia E Evidencia F Evidencia G	Resultado E Resultado F Resultado G	Conclusiones sobre la efectividad del control clave para mitigar el riesgo 3
...	...	...	...	...

La idea central es que el auditor deje constancia de qué resultados obtuvo producto de la aplicación de las distintas pruebas o procedimientos de auditoría que se utilizaron para cada riesgo crítico que se auditó, como se puede observar en el ejemplo a continuación:

*Cuadro N° 4: Aplicación de Resultado de Pruebas*

RESULTADOS DE LAS PRUEBAS EN EL PROCESO DE SELECCIÓN DE PERSONAL				
RIESGOS A NIVEL DE PROCESO	PRUEBAS DE AUDITORÍA	EVIDENCIA DE AUDITORÍA	RESULTADOS DE LAS PRUEBAS	CONCLUSIONES DE LAS PRUEBAS
Falta de criterios objetivos de selección.	Análisis y revisión de criterios y perfiles establecidos y aprobados formalmente por Unidad Ejecutora.	Documento que define el perfil de los cargos.	El documento analizado sólo define el perfil de algunos cargos (los de jefatura).	El control es débil debido a que no todos los cargos para seleccionar personal tienen un perfil, posibilitando mayor discrecionalidad del seleccionador.
	Entrevista a personal seleccionado para determinar si conocían las exigencias del cargo.	Entrevistas realizadas.	Las personas entrevistadas no sabían que existía un perfil definido.	El control es débil ya que los perfiles no son conocidos por los postulantes, lo que le quita transparencia al proceso.
Hecho por: Juan Soto		Validado por: Joel Pereira		Aprobado por: F. Gómez
Fecha: 04.04.2010		Fecha: 09.04.2010		Fecha: 10.04.2010

De estos resultados obtenidos y documentados, el auditor interno ya tiene la base para la redacción del informe, considerando que la conclusión de la prueba entrega antecedentes de lo que está ocurriendo con el riesgo que se detectó como crítico y que fue objeto de la auditoría, permitiéndole además evaluar cómo está funcionando el control respecto de la mitigación de dicho riesgo. A partir de esta documentación, el auditor interno tiene un antecedente claro para poder realizar la comunicación final o preliminar a la autoridad o al auditado.

## 2.7.- SÉPTIMA FASE: Reunión Final

Por último, una vez que se realizó y ejecutó la auditoría interna y ya analizados los resultados de dicha ejecución, es conveniente que el equipo auditor sostenga una reunión con la persona responsable del proceso, programa, proyecto, área o función auditada, para analizar los principales resultados del trabajo, revisar conjuntamente las debilidades y fortalezas encontradas, mantener una retroalimentación de la auditoría y recolectar comentarios que ratifiquen o modifiquen las conclusiones de los auditores. Un tema importante para esta reunión de cierre es llegar a un acuerdo sobre las medidas a adoptar para subsanar las deficiencias que se observen y los plazos en que podrían ejecutarse.

Se sugiere hacer un acta de la reunión final, que contenga antecedentes acerca de los participantes y que deje constancia de los acuerdos y compromisos asumidos por el auditado para la solución de las

observaciones detectadas. Es conveniente documentar los desacuerdos, en caso que existan, cuando no se llegue a consenso entre el auditor y el auditado sobre un tema específico o no se comparta la observación.

Para esta reunión, es posible que los auditores lleven el informe preliminar para que sea discutido con el auditado, o bien, pueden llevar un resumen con las principales observaciones detectadas, de manera que el auditado las conozca y pueda preparar las acciones para subsanar las mismas.

Esta reunión debe ser realizada de acuerdo a la cultura organizacional del organismo (existen culturas más abiertas y flexibles que otras) y de acuerdo a la naturaleza de la auditoría, ya que si se están auditando situaciones irregulares, en las cuales la reunión de cierre puede poner sobre aviso a personas que han cometido actos ilícitos o irregulares, ésta no debería realizarse. Tal situación debe quedar al criterio del Director Ejecutivo de la UAI, quien evaluará la conveniencia de dicha reunión.

Posteriormente a esta reunión, se refinarán las observaciones y se adicionarán la respuesta del auditado y los planes de acción, teniendo la base para la redacción de la comunicación de los resultados.

#### **IV. RESUMEN**

Para la ejecución de la auditoría, la primera actividad que deberá desarrollar el auditor interno será la obtención de datos, esto es, conseguir la suficiente información para cumplir con los objetivos y alcance que se definieron precedentemente en la planificación del trabajo y programa de auditoría.

A la obtención de información para sustentar el informe y las conclusiones preliminares y finales del trabajo se denomina la evidencia de auditoría, que son los hechos analizados que se utilizan para respaldar las opiniones, hallazgos, conclusiones y recomendaciones de auditoría. La auditoría interna se basa en la lógica e implica razonar y sacar conclusiones.

Para obtener evidencia, el auditor puede aplicar los procedimientos y técnicas de auditoría adecuadas al tipo de auditoría a efectuar según las circunstancias y de acuerdo a su criterio profesional. Para lo anterior puede desarrollar los procedimientos de consulta, observación, inspección, revisión de comprobantes, rastreo, reejecución, confirmación, investigación y evaluación. También puede aplicar los procedimientos analíticos que le permitan evaluar la información.

De acuerdo al criterio del auditor y al análisis de costo beneficio y necesidades de confianza de la información, el auditor interno definirá si revisará todos los elementos del proceso, programa, proyecto, área o función auditada o recurrirá a un muestreo de auditoría, ya sea en base al criterio del auditor o muestreo estadístico.

El auditor interno, en caso de encontrarse con datos existentes en sistemas informatizados, podrá utilizar Técnicas de Auditoría Asistidas por Computador TAACs para probar directamente los controles integrados en los sistemas de información computarizada, así como los datos incluidos en los archivos de computador.

Cuando está recolectando evidencia de auditoría, el auditor interno debe tener en consideración temas relevantes que pueden afectar a la evidencia, como la disponibilidad, el acceso a la misma y su nivel de confidencialidad. Asimismo, al trabajar con evidencia electrónica, debe tener consideraciones especiales, en relación a las diferencias entre ésta y la evidencia documental física.

Obtenida la información y recolectada la evidencia, el auditor debe proceder a evaluar la relevancia, suficiencia, competencia, oportunidad y utilidad de la evidencia. Este análisis le permitirá saber si la evidencia recolectada lo ayuda a llegar a una conclusión respecto de los objetivos de la auditoría, si



es atingente a la materia que se trata, si es una cantidad adecuada para sustentar una opinión, si tiene la fuerza o credibilidad para dar soporte a las conclusiones concernientes a la naturaleza de la entidad en examen, si es la mejor evidencia alcanzable, si el momento de recopilación es adecuado para basar las conclusiones y si lo ayuda a cumplir sus metas y objetivos del trabajo.

Evaluada la evidencia, es necesario analizar e interpretar los datos recabados para obtener las conclusiones. Existen varias técnicas para realizar esta labor, una de ellas es la aplicación de procedimientos analíticos para comparar diversos estándares con la realidad, los planes y presupuestos y hacer comparaciones de datos históricos, con la finalidad de analizar la información recopilada y llegar a conclusiones válidas que sirvan de respaldo para el informe de auditoría.

Interpretados los datos, es necesario registrar todo el análisis en documentos físicos y/o electrónicos, denominados papeles de trabajo de auditoría, los cuales en su conjunto constituyen el registro o expediente de la auditoría. Estos documentan la información obtenida, el análisis realizado, y el soporte de conclusiones y resultados del trabajo.

Los papeles de trabajo de auditoría deben ser auto explicativos, de manera que otro auditor que los analice sea capaz de entender su contenido y, con las evidencias que recogen, llegar a las mismas conclusiones a las que arribó el primer auditor.

Los papeles de trabajo deben ser revisados por el Director Ejecutivo de la UAI o la persona en quién delega tal tarea, para asegurar que se han aplicado los procedimientos de auditoría previstos y que soportan adecuadamente el informe, dejando evidencia de la revisión de dichos papeles de trabajo (con iniciales, fecha, firma u otras opciones, chek list de revisión, reportes de software, entre otros).

Durante la ejecución o posteriormente a ella, es necesaria la supervisión del trabajo, esta corresponde a la coordinación de los recursos durante la programación, ejecución y comunicación de resultados de la revisión de control, a fin de vigilar, revisar y verificar el correcto cumplimiento de las metas y objetivos planteados al inicio de la misma, así como la debida aplicación de los procedimientos establecidos.

La supervisión busca lograr que los auditores desarrollen las habilidades y capacidades necesarias para la práctica de auditorías en terreno, incrementen la calidad de sus auditorías, logren sus auditorías con máxima eficiencia, eficacia y economía, elaboren los papeles de trabajo en forma adecuada, informar del avance de la auditoría y controlar la aplicación de los procedimientos y técnicas específicas.

Debe dejarse evidencia de la supervisión realizada. Además existen elementos críticos que deben ser supervisados para una correcta ejecución de la auditoría y para controlar el avance de dicha ejecución.

Elaborados los papeles de trabajo y supervisados para asegurar su calidad, es necesario determinar el resultado de las pruebas que corresponden a aquellos productos obtenidos en la aplicación de los procedimientos de auditoría. Estos resultados deberán documentarse ya que el auditor interno debe dejar constancia de los resultados que obtuvo producto de la aplicación de las distintas pruebas o procedimientos de auditoría que se utilizaron para cada riesgo crítico que se auditó.

Con los resultados obtenidos y documentados, el auditor interno ya tiene la base para la redacción del informe, considerando que la conclusión de la prueba entrega antecedentes de lo que está ocurriendo con el riesgo que se detectó como crítico y que fue objeto de la auditoría, permitiéndole además evaluar cómo está funcionando el control respecto de la mitigación de dicho riesgo.

Por último, una vez que se realizó y ejecutó la auditoría interna y ya analizados los resultados de dicha ejecución, es conveniente sostener una reunión con la persona responsable del proceso, programa, proyecto, área o función auditada, para analizar los principales resultados del trabajo, revisar con-

juntamente las debilidades y fortalezas encontradas, mantener una retroalimentación de la auditoría y recolectar comentarios que ratifiquen o modifiquen las conclusiones de los auditores.

Posteriormente a esta reunión, se refinarán las observaciones y se adicionará la respuesta del auditado y los planes de acción, teniendo la base para la redacción de la comunicación de los resultados.

## V.- BIBLIOGRAFÍA

- ◇ American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Declaraciones sobre Normas de Auditoría, versión 1997, traducción Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
- ◇ American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Audit and Accounting Guide: Audit Sampling, Nueva York, 2007.
- ◇ Calloway Davis, Internal Auditing: A Guide for de New Auditor, Altamonte Spring, Fla: The Institute of the Internal Auditors, 2004.
- ◇ Franklin F, Enrique Benjamín, Auditoría Administrativa, México: Mc Graw Hill, 2001.
- ◇ Instituto Nacional de Normalización, NCh-ISO19011.Of2003 - Directrices para la Auditoría de Sistemas de Gestión De la Calidad y/Ambiental, Santiago de Chile, 2003.
- ◇ International Organization for Standardization, ISO 31000:2009 – Principios y Directrices para la Gestión de Riesgos, 2009.
- ◇ Nearon Bruce, Foundations in Auditing and Digital Evidence, enero 2005, disponible en <http://www.nysscpa.org/cpajournal/2005/105/essentials/p32.html>.
- ◇ Ratclif Richard L et al. Introduction to Auditing :Logic, Principles and Techniques, (Altamonte Springs, FL : The Institute of the Internal Auditors, 2002).
- ◇ Reding Kart F y otros. Auditoría Interna, Servicios de Aseguramiento y Consultoría, Fundación de Investigaciones del IIA, Estados Unidos, 2009.
- ◇ Sawyer Lawrence. Sawyer’s Internal Audit, 5% Edition, The IIA Research Foundation, 2003.
- ◇ Siguenza, J.M. Pereda. Manual auditoria y cuentas anuales. Centro de estudios editorial Ramon Areces, S.A, 2.edición, Madrid, 1995.
- ◇ Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), Gestión de Riesgos Corporativos, Marco integrado – Resumen Ejecutivo Marco, España, 2004.
- ◇ The Institute of the Internal Auditors: Global Technology audit. Guide, Altamonte Springs, FL: The Institute Of the Internal Auditors, 2005.
- ◇ U.S. General Accounting Office, “Generally Accepted Governamental Auditing Standards”, versión 1994, traducción Contraloría General de la República del Perú.
- ◇ Valderrama J. Teoría y Práctica de la Auditoría I, Editorial Pirámide, Madrid, 1997.

## ANEXO N° 1

### PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

Los procedimientos de auditoría, son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a un proceso, área o estados financieros sujetos a examen, mediante los cuales, el contador público obtiene las bases para fundamentar su opinión.

Los procedimientos de auditoría son tareas específicas que realiza el auditor interno para reunir evidencia requerida para alcanzar los objetivos de auditoría establecidos. Se aplican durante el proceso de auditoría para:

- ◇ Lograr una comprensión cabal del auditado, incluido sus objetivos, riesgos y actividades de control.
- ◇ Probar la idoneidad del diseño y la eficacia operativa del sistema de controles internos del área de destino.
- ◇ Analizar las posibles relaciones entre los distintos elementos de los datos.
- ◇ Probar directamente la información financiera y no financiera registrada para detectar errores y fraudes.

Obtener una cantidad suficiente de evidencia adecuada para alcanzar los objetivos de auditoría establecidos implica determinar la naturaleza, la extensión y el tiempo de los procedimientos de auditoría que se deben realizar.

#### *1.- Naturaleza de los Procedimientos de Auditoría*

La naturaleza de los procedimientos de auditoría se relaciona con los tipos de pruebas que realiza el auditor interno para alcanzar sus objetivos. Las relaciones de uno a uno entre los objetivos de auditoría y los procedimientos de auditoría son poco frecuentes. En general, los procedimientos individuales proporcionan evidencia que es pertinente a más de un objetivo de auditoría y se requiere más de un procedimiento de auditoría para cumplir con un objetivo de auditoría en particular. Los distintos tipos de prueba proporcionan diversos niveles de aseguramiento, se realizan en medidas de tiempo diferentes y son más o menos costosos. El auditor interno debe ponderar los beneficios y costos relativos vinculados a la ejecución de los distintos tipos de procedimientos. Según la naturaleza del trabajo un auditor interno puede utilizar procedimientos de auditorías manuales, técnicas de auditoría asistida por computador (TAAC) o una combinación de ambos, para reunir una cantidad suficiente de evidencia adecuada.

Los diferentes sistemas de organización, control, contabilidad y en general los detalles de operación de los negocios, hacen imposible establecer sistemas rígidos de prueba para el examen de los estados financieros. Por esta razón el auditor deberá, aplicando su criterio profesional, decidir cuál técnica o procedimiento de auditoría o conjunto de ellos, serán aplicables en cada caso para obtener la certeza que fundamentó su opinión objetiva y profesional.

## ***2.- Extensión de los Procedimientos de Auditoría***

La extensión de los procedimientos de auditoría está relacionada con la cantidad de evidencia de auditoría que el auditor interno debe obtener para alcanzar sus objetivos. Por ejemplo, un auditor interno debe determinar la combinación de procedimientos adecuados que desea aplicar. También se debe determinar el nivel hasta el cual se realizarán las pruebas individuales. Por ejemplo, el auditor interno podría decidir que ciertos tipos de transacciones se deben probar al 100% mientras que otros se pueden probar en base a una muestra. El auditor interno debe reunir y evaluar evidencia suficientes para respaldar las conclusiones y recomendaciones de manera bien fundamentada.

Dado que las operaciones de las empresas son repetitivas y forman cantidades numerosas de operaciones individuales, generalmente no es posible realizar un examen detallado de todas las transacciones individuales que forman una partida global. Por esa razón, cuando se llenan los requisitos de multiplicidad de partidas y similitud entre ellas, se recurre al procedimiento de examinar una muestra representativa de las transacciones individuales, para derivar del resultado del examen de tal muestra. Una opinión general sobre la partida global. Este procedimiento, no es exclusivo de la auditoría, sino que tiene aplicación en muchas otras disciplinas. En el campo de la auditoría se le conoce con el nombre de pruebas selectivas. La relación de las transacciones examinadas respecto del total que forman el universo, es lo que se conoce como extensión o alcance de los procedimientos de auditoría y su determinación, es uno de los elementos más importantes en la planeación y ejecución de la auditoría.

## ***3.- Tiempo de los Procedimientos de Auditoría***

El tiempo de los procedimientos de auditoría hace referencia al momento en que se realizan las pruebas y al período que cubren estas pruebas.

La época en que los procedimientos de auditoría se van a aplicar se le llama oportunidad. No es indispensable y a veces no es conveniente, realizar los procedimientos de auditoría relativos al examen de los estados financieros, a la fecha del examen de los estados financieros. Algunos procedimientos de auditoría son más útiles y se aplican mejor en una fecha anterior o posterior.

## ***4.- Procedimientos de Auditoría***

Los procedimientos de auditoría, son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros sujetos a examen, mediante los cuales, el contador público obtiene las bases para fundamentar su opinión.

Debido a que generalmente el auditor no puede obtener el conocimiento que necesita para sustentar su opinión en una sola prueba, es necesario examinar cada partida o conjunto de hechos, mediante varias técnicas de aplicación simultánea o sucesiva.

### **a) Procedimientos de Auditoría Manuales**

Los procedimientos de auditoría manuales que se realizan comúnmente son la consulta, la ob-

servación, la inspección, la revisión de comprobantes, el rastreo, la reejecución, los procedimientos analíticos y la confirmación:

**a.1).- Consulta:** consiste en realizar preguntas al personal del auditado o a terceros y obtener sus respuestas orales o escritas. La consulta genera evidencia indirecta, que rara vez es persuasiva por sí sola. En especial, esto es así, cuando la consulta se dirige al personal del auditado y el auditor interno no puede confiar en que este personal proporcione respuestas imparciales. Los tipos de consultas más formales, incluyen entrevistas, checklist y cuestionarios.

**Cuestionarios:** Es una técnica utilizable en todas las áreas y niveles que permite obtener evidencias no sólo sobre los datos sino sobre el ambiente de control predominante en la organización. Consiste en la formulación de una serie de preguntas programadas, que luego son valorizadas por el auditor con el fin de llegar a una conclusión fundada sobre un objetivo de auditoría determinado.

Entre las ventajas de usar cuestionarios están:

- ◇ La sistematización de las revisiones a través de cuestionarios elaborados con anterioridad, lo que implica ahorrar tiempo y costos.
- ◇ La inclusión de diferentes situaciones comunes que se presentan.
- ◇ La facilitación de la supervisión porque se prestará atención a las respuestas negativas con las aclaraciones.

Es una técnica rápida y sencilla, pero tiene algunos inconvenientes que hay que considerar, tales como:

- ◇ Es necesario adaptar las preguntas estándar a la realidad de la organización para no obtener preguntas inaplicables.
- ◇ Las preguntas deben ser claras para no originar respuestas confusas.
- ◇ Los cuestionarios deben ser diseñados para cada proceso a examinar y contener sus elementos más importantes.

Los cuestionarios pueden contener preguntas cerradas (si / no) o abiertas (contestadas con narrativa). Deben estar elaborados de manera que una respuesta no signifique una falencia en el control.

**Entrevistas:** La entrevista es uno de los medios más idóneos para la obtención de datos. Las más usuales en el proceso de auditoría son la entrevista de inicio para obtener el conocimiento necesario del cliente para facilitar la planificación del trabajo; y la entrevista de cierre que tiene por objeto exponer las conclusiones del trabajo al cliente y recibir los comentarios y aclaraciones que fueran necesarias. Las entrevistas tienen tres etapas: Primera etapa, la planificación (conocer los propósitos de la entrevista, la determinación de las personas a entrevistar, la preparación de fechas, horarios y duración de la entrevista). La segunda etapa corresponde al desarrollo de la entrevista, en el cual se debe crear un clima cómodo y mantener el foco en la obtención de datos. La tercera etapa corresponde al análisis de la información obtenida, en la cual el auditor evaluará si obtuvo la información deseada, validará la información (contra otras fuentes de evidencia). También puede solicitarse al entrevistado que confirme en forma verbal o escrita sus declaraciones. Los componentes claves de una entrevista eficaz se definen en el Anexo N° 1.

**Checklist:** los checklist son cuestionarios que son usados durante las entrevistas y que general-

mente son contestados en forma oral durante el proceso de la entrevista. Cumple una función similar a la de los cuestionarios, en cuanto sistematizan el trabajo y permiten obtener conclusiones de un modo práctico y eficiente.

**a.2) Observación:** consiste en observar a las personas, los procedimientos y los procesos. Por lo general, la observación se considera más persuasiva que la consulta en el sentido que el auditor interno obtiene evidencia directa. Por ejemplo, la observación personal directa de un funcionario que aplica una actividad de control generalmente proporciona más aseguramiento que la simple consulta, a ese funcionario sobre la aplicación del control. La observación puede estar también dirigida a la obtención de determinada evidencia de auditoría.

La observación está dirigida a conseguir evidencia documental o física. Puede tomar distintas formas, tales como: i) examen físico (el auditor interno recuenta o realiza una identificación exacta del bien, verifica la legítima propiedad y calidad del mismo) que se orienta a probar la existencia de los bienes, y ii) inspección (se aplica sobre la documentación, el auditor relaciona la existencia física del bien con la documentación respaldatoria existente).

La observación debe documentarse, la calidad de la observación depende de la experiencia y capacitación del auditor interno, la observación ocurre generalmente durante la investigación preliminar y los flujos de trabajo, también puede ocurrir cuando se hacen las preguntas.

En general la observación es preliminar a la utilización de otras técnicas tales como la confirmación, el análisis o la investigación.

La observación puede detectar exposiciones a riesgos y controles, recursos que no se están utilizando, violaciones a la seguridad y riesgos ambientales y de seguridad.

Una limitación importante de la observación, es que proporciona evidencia en un momento determinado. El auditor interno no puede concluir que lo observado es representativo de lo que sucede siempre, ya que las personas suelen cambiar si saben que están siendo observadas.

**a.3) Inspección:** consiste en estudiar documentos y registros y en examinar físicamente los recursos tangibles. La inspección de documentos y registros proporciona evidencia directa de su contenido. El examen físico de los recursos tangibles (un equipo) proporciona al auditor interno conocimiento personal directo de la existencia y condición física de los recursos. No obstante los auditores internos deben reconocer y considerar su nivel de competencia. Por ejemplo, la mera inspección de piedras preciosas por parte del auditor no puede producir conclusiones válidas, ya que se necesitaría un experto para tasarlas, considerar su pureza, etc. En este procedimiento, al igual que en el de observación, la información resultante forma parte de la experiencia directa del auditor interno, por lo que es altamente confiable. La inspección es un procedimiento de limitada utilidad, ya que la experiencia de un auditor puede no ser suficiente para producir información confiable (falta de destrezas en algún tema específico). Este procedimiento tiende a probar la existencia en un momento dado.

**a.4) Revisión de Comprobantes:** Consiste en rastrear la información *hacia atrás* desde un documento o registro, hacia un documento o registro preparado anteriormente o hacia un recurso tangible. La revisión de comprobantes se realiza específicamente para probar la validez de la información documentada o registrada. Cuando se trata de auditorías financieras, la revisión de comprobantes se usa para probar sobre valoraciones en los montos registrados. La revisión de comprobantes o “*vouching*” indica la verificación de cantidades registradas al examinar los documentos de respaldo desde los documentos finales hasta los originales. El objetivo de trabajar hacia atrás es proporcionar información de que las cantidades registradas reflejan transacciones válidas. La revisión de comprobantes soporta la existencia o afirmación de ocurrencias. La revisión de comprobantes es irrelevante a la afirmación de integridad. Que algunas transacciones fueran registradas, no prueba que todas las transacciones



fueran registradas.

**a.5) Rastreo:** Consiste en rastrear la información *hacia adelante* desde un documento, registro o recurso tangible hacia un documento o registro preparado posteriormente. El rastreo se realiza específicamente para probar la integridad de la información documentada o registrada. En el contexto de las auditorías financieras el rastreo se usa para probar sub valoraciones en los montos registrados. La dirección de este procedimiento es la opuesta a la de revisión de comprobantes y el objetivo de auditoría al realizar este procedimiento es soportar la afirmación de integridad.

**a.6) Reejecución:** Consiste en volver a realizar las actividades de control u otros procedimientos. La reejecución de una actividad de control proporciona evidencia de auditoría directa relacionada con la eficacia operativa, también proporciona evidencia directa de si los cálculos del auditado son correctos. La formulación independiente de una estimación contable, como la reserva para deudas incobrables y la comparación de ésta con la estimación del auditor proporciona evidencia directa respecto de la razonabilidad de la estimación del auditado. La reejecución o recálculo es una forma confiable de reunir información, pero es limitada. Un cálculo hecho directamente por el auditor interno proporciona información fuerte y no sesgada en cuanto a la exactitud. Una limitación del recálculo es que no proporciona información acerca de la confiabilidad de la entrada. Por ejemplo el recalcular el ingreso de intereses puede ser poco útil, si es probable que se cobren las cuentas por cobrar que lo respaldan.

**a.7) Confirmación:** Consiste en la obtención de verificación directa por escrito de la exactitud de la información provenientes de terceros independientes. La evidencia obtenida a través de la confirmación, generalmente se considera muy confiable, por que llega al auditor interno directamente desde fuentes independientes. La confirmación es un proceso de corroboración y comparación, por ejemplo de un documento con otro o con una declaración del saldo del libro principal con el saldo del libro subsidiario, etc.

Las solicitudes de confirmación son usadas comúnmente para probar las cuentas por cobrar. Las confirmaciones negativas se usan para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptable, cuando el nivel de valoración combinada de riesgo inherente y de control es bajo, están implicados un gran número de pequeños saldos y el auditor interno no tiene razón para creer que los receptores no los tomen en consideración.

Una confirmación positiva de parte del deudor es la información más competente, además del pago, de que el documento por cobrar es un activo válido y que está avaluado apropiadamente.

Los dos tipos de solicitudes de conformación más comunes son: La confirmación positiva, que solicita que los destinatarios respondan independientemente de si creen o no que la información suministrada es correcta, y la confirmación negativa, que solicita que los destinatarios respondan sólo cuando creen que la información suministrada es incorrecta. Una confirmación positiva puede solicitar que el destinatario proporcione la información de interés (confirmación en blanco) o puede incluir la información de interés y solicita que el destinatario indique su acuerdo o desacuerdo respecto de la información.

**a.8) Investigación:** Es una búsqueda sistemática de hechos ocultos cuando existen ilícitos o condiciones sospechosas. La investigación debe distinguirse de los análisis y comprobaciones, procedimientos que son aplicables a la información que no es (o que aún no es) sospechosa. La indagación es un tipo de investigación específicamente relacionada con ilícitos. Un ejemplo, la investigación de fraudes. Los auditores internos deben ser cautos en estos asuntos. Una indagación realizada en forma incorrecta puede tener desafortunados efectos legales y delictivos, que puedan incluir perjuicios al Servicio, debido a la violación de los derechos de los funcionarios involucrados.

**a.9) Evaluación:** Es una valoración o estimación de trabajo, por ejemplo la formación de un jui-



cio. Esta conclusión es una determinación de la adecuación, la eficiencia y eficacia del tema en cuestión. La evaluación está basada en un juicio profesional que afecta a todos los aspectos del trabajo y se utiliza principalmente en los trabajos de consultoría o asesoría que desempeña el auditor al interior del Servicio.

Las evaluaciones típicas consideran: los riesgos de no revisar una actividad versus los costos de realizarla; la necesidad de procedimientos detallados o si basta con un simple recorrido; si los resultados de una muestra son suficientes para los fines de auditoría, de acuerdo a la evaluación de riesgos de la actividad revisada.

La evaluación es un paso más allá de analizar y verificar. Es la culminación de la responsabilidad del auditor interno cuando realiza trabajo de consultoría, ya que da sentido a los hechos encontrados a la luz de los estándares y objetivos del trabajo.

**a.10) Procedimientos Analíticos:** Son un medio eficaz y eficiente para evaluar la información, esto incluye comparaciones de la información con las expectativas identificadas o desarrolladas por el auditor interno. Los procedimientos analíticos se realizan para descubrir cualidades, causas, motivos y posibilidades como base para un juicio o exámenes posteriores. Una premisa básica que subyace al uso de procedimientos analíticos en la auditoría interna, es que el auditor puede esperar razonablemente que determinadas relaciones existentes entre distintas proporciones de información continúen de no existir condiciones conocidas en contrario. Es importante que los auditores internos desarrollen, de forma independiente expectativas basadas en el conocimiento del auditado, del sector y la entidad, antes de acumular y analizar información, para garantizar que las comparaciones sean imparciales.

Los auditores internos utilizan procedimientos analíticos al planificar y realizar un trabajo para identificar anomalías en la información, tales como fluctuaciones, diferencias o correlaciones inesperadas, así como también la ausencia de fluctuaciones, diferencias o correlaciones esperadas. Dichas anomalías pueden indicar transacciones o eventos inusuales, errores o actividades fraudulentas que requieren mayor atención y la reunión de evidencia corroborativa. Los procedimientos analíticos más comunes que realiza el auditor interno son:

- ◇ **Análisis de los estados contables en valores porcentuales.** El auditor interno expresa las partidas del estado contable como porcentajes de totales relevantes.
- ◇ **Análisis de coeficientes o ratios.** El auditor interno calcula los coeficientes financieros (por ejemplo, ratio de liquidez, de rotación de inventarios, de deuda por cobrar y/o pagar) y los coeficientes que implican valores no financieros (por ejemplo, gasto de salario sobre cantidad promedio de funcionarios. Otros ejemplos en Anexo N° 2).
- ◇ **Análisis de tendencias.** El auditor interno compara la información de desempeño correspondiente al periodo fiscal actual con información similar correspondiente a uno o más periodos anteriores.
- ◇ **Análisis de la información orientada al futuro.** El auditor interno compara la información del periodo fiscal actual con presupuestos y pronósticos.
- ◇ **Benchmarking externo.** El auditor interno compara la información de desempeño de la organización con información similar de otras organizaciones individuales o del mismo sector en el que opera la entidad.
- ◇ **Benchmarking interno.** El auditor interno compara la información de desempeño de una unidad organizacional con información similar de otras unidades organizacionales.

Los procedimientos de auditoría analíticos ayudan a los auditores internos a identificar las situa-

ciones que puedan requerir procedimientos de auditoría adicionales.

Los procedimientos de auditoría analíticos son los procedimientos que requieren de mayor creatividad e ingenio de parte de los auditores. En este sentido, para alcanzar los objetivos del trabajo los auditores deberán considerar: la significatividad del área que se está examinando, la adecuación del sistema de control interno, la disponibilidad y confiabilidad de la información financiera o no financiera, la precisión con que se pueden predecir los resultados, la disponibilidad de la información, entre otros factores.

*En el cuadro N° 1, a continuación, se señalan ejemplo de aplicación de procedimientos de auditoría definidos en los párrafos anteriores.*

<b>EJEMPLOS DE APLICACIONES DE PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA MANUAL</b>	
<b>PROCEDIMIENTOS</b>	<b>EJEMPLOS DE APLICACIONES</b>
Consulta	<ul style="list-style-type: none"> <li>◇ Distribuir un cuestionario entre los ejecutivos de rango superior y pídales que identifiquen los 10 riesgos más comunes que amenazan al Servicio.</li> <li>◇ Solicitar al abogado que proporcione información sobre juicios, demandas que existan contra el Servicio.</li> <li>◇ Entrevistar al jefe de finanzas para identificar actividades de control de procesos claves.</li> </ul>
Observación	<ul style="list-style-type: none"> <li>◇ Realizar un recorrido por la obra auditada para obtener un conocimiento general de las actividades.</li> <li>◇ Observar cómo los empleados recuentan el inventario físico.</li> <li>◇ Observar a los empleados involucrados en la ejecución y el registro de las transacciones de desembolsos de efectivo para determinar si desempeñan las responsabilidades asignadas.</li> </ul>
Inspección	<ul style="list-style-type: none"> <li>◇ Revisar las actas correspondientes a las reuniones del comité de riesgos en busca de aprobaciones.</li> <li>◇ Inspeccionar artículos de inventario para determinar su condición.</li> <li>◇ Leer las políticas y procedimientos para la entrega de bonificaciones para comprender los elementos claves del proceso, las funciones y responsabilidades asignadas.</li> </ul>
Revisión de Comprobantes	<ul style="list-style-type: none"> <li>◇ Revisar una muestra de artículos de inventario desde los registros contables.</li> <li>◇ Revisar una muestra de facturas con los correspondientes documentos de recepción.</li> <li>◇ Revisar una muestra de copias de cheques y los comprobantes de respaldo para probar la validez de los cheques.</li> </ul>

*En el cuadro N° 1, a continuación, se señalan ejemplo de aplicación de procedimientos de auditoría definidos en los párrafos anteriores.*

Rastreo	<ul style="list-style-type: none"> <li>◇ Rastrear los informes de recepción de productos recibidos hasta el comprobante correspondiente y luego hasta el registro de comprobantes para verificar si las recepciones de productos se registraron debidamente como pasivos.</li> <li>◇ Rastrear los cheques cuya fecha se encuentre en un período varios días antes y después del fin de año hasta los registros contables para garantizar que los cheques se hayan registrado en el año correspondiente.</li> </ul>
Reejecución	<ul style="list-style-type: none"> <li>◇ Calcular de manera independiente la provisión para cuentas incobrables con el fin de probar la razonabilidad del cálculo que hizo la unidad de contabilidad.</li> <li>◇ Recalcular las conciliaciones bancarias preparadas por el auditado para probar si se efectuaron correctamente.</li> </ul>
Procedimientos Analíticos	<ul style="list-style-type: none"> <li>◇ Preparar estado contables porcentuales para el año actual y los dos años anteriores, buscar específicamente variaciones o tendencias inesperadas.</li> <li>◇ Comparar los estados contables en valores porcentuales con la información de otros Servicios similares.</li> <li>◇ Calcular la rotación de cuentas por pagar para el año actual y para los dos años anteriores como evidencia de los períodos de pagos a los proveedores.</li> </ul>
Confirmación	<ul style="list-style-type: none"> <li>◇ Confirmar una muestra de saldos del libro mayor auxiliar de cuentas por cobrar con los clientes o usuarios.</li> <li>◇ Confirmar el saldo de capital de un documento a pagar y su tasa de interés con el acreedor.</li> <li>◇ Confirmar el saldo de caja de las cuentas bancarias con las instituciones bancarias.</li> </ul>

### ***b) Técnicas de Auditoría Asistidas por Computadora***

Para ejercer el debido cuidado profesional, de acuerdo a las normas de auditoría interna, el auditor interno debe considerar el uso de herramientas asistidas por computador y otras técnicas de análisis de datos.

Las técnicas asistidas por computador se definen como toda técnica de auditoría automatizada, como software general de auditoría, software utilitario, datos de prueba, análisis de traza y mapeo, y sistemas expertos de auditoría.

**Software General de Auditoría.** Un programa de computadora o una serie de programas diseñados para realizar ciertas funciones automatizadas. Estas funciones incluyen la lectura de archivos de computador, la selección de datos, la manipulación y la clasificación de datos, el resumen de datos, la realización de cálculos, la selección de muestras y la impresión de informes y cartas en un formato

especificado por el auditor interno. Esta técnica abarca el software adquirido o escrito con fines de auditoría y el software integrado en sistemas de producción.

Hay que destacar el software general de auditoría (GAS por sus siglas en inglés), ya que este tipo de software se ha desarrollado y actualmente es relativamente fácil de usar; incluso para los auditores internos que tienen escasa capacitación relacionada con TI. Combina una interfaz fácil de usar con una funcionalidad de auditoría sólida y permite a los auditores internos extraer datos del área auditada, que están almacenados electrónicamente y realizar diversas operaciones con los datos. Dichas operaciones incluyen:

- ◇ Examinar los archivos y registros para verificar su validez, integridad y exactitud.
- ◇ Volver a calcular valores registrados y calcular otros valores de interés para auditoría.
- ◇ Seleccionar e imprimir muestras y calcular los resultados de estas.
- ◇ Comparar información de archivos separados.
- ◇ Resumir datos, restablecer la secuencia de los datos y volver a aplicar formato a los datos.
- ◇ Crear tablas dinámicas para análisis multidimensional.
- ◇ Buscar posibles fraudes utilizando el análisis de la Ley de Benford.
- ◇ Preparar e imprimir informes.
- ◇ Generar automáticamente un registro histórico de los análisis de datos realizados.

### **Beneficios del Uso de GAS**

Existen muchos beneficios derivados del uso de software general de auditoría, por ejemplo:

- ◇ Permite que los auditores internos realicen procedimientos de auditoría en una amplia variedad de entornos de hardware y software con una mínima personalización.
- ◇ Permite que los auditores internos realicen pruebas sobre los datos independientemente del personal de TI de la compañía.
- ◇ El uso de GAS permite que el auditor interno analice con habilidad una gran cantidad de datos.
- ◇ Algunas aplicaciones de GAS facilitan el análisis al 100% de las poblaciones de datos de manera prácticamente instantánea, a diferencia de realizar una prueba manual de una muestra de datos.
- ◇ El uso de GAS para realizar tareas de auditoría, necesarias pero rutinarias, le deja tiempo al auditor interno para pensar en forma analítica.

### **Obstáculos para la Implementación Exitosa de GAS**

- ◇ Existen algunos obstáculos que el auditor interno debe superar para poder implementar con éxito el software general de auditoría.

- ◇ Obtener privilegios de acceso a datos relevantes y confiables.
- ◇ Obtener acceso físico a los datos.
- ◇ Comprender cómo se almacenan los datos y cómo se les da formato en el sistema.
- ◇ Extraer los datos y descargarlos a la computadora personal del auditor.
- ◇ Importar los datos en un formato que se pueda utilizar en el software.

En algunos casos, para superar estos obstáculos se requiere el apoyo de un experto en auditoría de TI, pero las únicas limitaciones significativas para el uso de GAS son la disponibilidad de los datos relevantes en formato electrónico y el ingenio y creatividad del auditor interno.

Existen diversos software generales de auditoría, entre los más conocidos están el de Lenguaje de comandos de auditoría (ACL) y el de Extracción y análisis de datos interactivos (IDEA). También puede utilizarse ACCESS de MSOffice.

**Software Utilitario.** Programas de computadora que ayuda a la realización del trabajo de auditoría en ambientes informatizados, donde exista documentación y registros electrónicos, permitiendo la revisión de grandes volúmenes de datos, su consolidación, cruce y sistematización.

**Datos de Prueba.** Transacciones simuladas que se pueden utilizar para probar la lógica de procesamiento, los cálculos y los controles programados en las aplicaciones informáticas. Se pueden probar programas individuales o un sistema completo. Esta técnica incluye instalaciones integradas de pruebas (ITF en inglés) y evaluaciones de sistemas con caso base (BCSE, en inglés).

**Análisis de Traza y Mapeo.** Herramientas especializadas que se pueden utilizar para analizar el flujo de los datos a través de la lógica de procesamiento del software de aplicación y para documentar la lógica, los recorridos, las condiciones de control y las secuencias de procesamiento. Se pueden analizar las instrucciones de control de trabajo o lenguaje de comando y el lenguaje de programación. Esta técnica incluye el mapeo de programas/sistemas, la traza, vistas instantáneas, simulaciones paralelas y comparaciones de códigos.

**Sistemas Expertos de Auditoría.** Sistemas expertos o de respaldo de decisiones que se pueden utilizar para ayudar a los auditores internos en el proceso de toma de decisiones mediante la automatización del conocimiento de expertos en el campo. Esta técnica incluye análisis de riesgos automatizados, software de sistemas y paquetes de software de objetivos de control.

Estas definiciones indican que los auditores internos pueden utilizar las TAAC para probar directamente:

- 1.- Los controles integrados en los sistemas de información computarizados.
- 2.- Los datos incluidos en los archivos de computador.

Se debe tener en cuenta que mediante la prueba directa de los datos incluidos en archivos de computadora, los auditores internos obtienen evidencia indirecta respecto de la eficacia de los controles en la aplicación que procesó los datos.

Ejemplo. Un auditor interno utiliza software general de auditoría para probar directamente si existen pagos duplicados de facturas en archivo de las transacciones de desembolsos de efectivos del Servicio. El auditor interno descubre varios pagos duplicados realizados durante el año. El auditor interno puede inferir correctamente que no existen actividades de control para evitar o detectar dichos

pagos de manera oportuna, que estas actividades no se diseñaron adecuadamente o que no funcionan de manera eficaz.

### Grado de Persuasión

El propósito final de la recolección de información es proporcionar el respaldo suficiente a las observaciones, conclusiones y recomendaciones del auditor interno. Por ello, la tarea del auditor interno es ensamblar un cuerpo de información que en su conjunto, proporcione el respaldo requerido al informe. Durante este proceso, el auditor interno puede determinar qué información particular justifica una confianza total, confianza parcial o ninguna confianza.

Un auditor interno confía totalmente en la información, cuando no requiere corroboración adicional. Por ejemplo, puede decidir que su conteo físico del inventario del Servicio, constituye información suficiente, confiable, relevante y útil.

La mayor parte de la información, merece una confianza parcial, esto implica que debe ser corroborada. Por ejemplo la información testimonial, obtenida al entrevistar al dueño de un proceso debería complementarse con otros procedimientos como los analíticos.

En algunas circunstancias el auditor dará poca o ninguna confianza a la información, sin embargo, esa información puede ser útil para orientar la dirección del trabajo. Por ejemplo, es probable que las explicaciones dadas por los encargados de procesos, no sean consideradas muy confiables debido al sesgo que tiene quien dirige una actividad, sin embargo esta información puede sugerir otras fuentes de información u otros caminos que ayuden al auditor a corroborar las declaraciones.

El cuadro N° 2 muestra factores determinantes de persuasión y cómo originan una evidencia fuerte o débil.

Cuadro N° 2

EVIDENCIA FUERTE	EVIDENCIA DÉBIL
Objetiva	Subjetiva
Contenida en documentos	De opiniones
Opiniones expertas e informadas	Opiniones con información pobre
Directa	Indirecta
De sistemas con buen control interno	De sistemas con control interno pobre
Independiente del auditado	Preparados por el auditado
Muestras estadísticas	Muestras no estadísticas
Corroborada	No corroborada
De registros preparados oportunamente	De registros preparados después de cierto tiempo

## ***5.- Objetivos y Procedimientos de Auditoría***

Los objetivos de auditoría pueden ser generales o específicos. Los objetivos generales de auditoría se llevan a cabo en todos los trabajos y se rigen por el alcance de auditoría que la dirección y el consejo otorgan al jefe ejecutivo de auditoría (Estatuto de Auditoría). Por ejemplo, los auditores internos pueden limitarse a los asuntos contables y financieros. En este caso, sus objetivos generales de auditoría pueden dirigirse únicamente a determinar la fiabilidad y la integridad de la información financiera; el cumplimiento de políticas, planes, procedimientos, leyes y reglamentos, y la salvaguarda de los activos.

Sin embargo si el alcance de la auditoría es integral, sus objetivos generales de auditoría se verían incrementados a fin de incluir la revisión de los informes operativos, así como también evaluar el uso económico y eficiente de los recursos y el logro de los objetivos y metas establecidos para las operaciones y programas.

Los objetivos específicos de auditoría están relacionados con los objetivos operativos. Por ejemplo, si el objetivo de compras es la adquisición de mercancías adecuadas, el objetivo de auditoría será determinar si los sistemas están diseñados para ver que el objetivo operativo se ha logrado y si se han adquirido mercaderías adecuadas.

Los procedimientos de auditoría son las técnicas que emplea el auditor para lograr los objetivos de auditoría y determinar si los objetivos operativos se han cumplido. Por ejemplo, el programa de auditoría específica que los auditores examinarán una muestra de órdenes de compra y determinarán si ellas respaldan los requisitos de los pedidos.

Determinar que objetivos operativos garantizan el examen de auditoría, y por tanto, cuáles deben convertirse en objetivos de auditoría y ser incluidos en un programa de auditoría, se convierte en una cuestión de juicio profesional sobre la base del estudio y la experiencia. El auditor interno generalmente tiene un conocimiento que permite la discriminación entre los objetivos de auditoría que deben reunirse en la evaluación de una propuesta y los que pueden ser irrelevantes o poco importantes para ese fin. El programa de auditoría, entonces, debe estar orientado a decirle a los auditores que procedimientos de auditoría deben llevar a cabo para cumplir los objetivos de auditoría.

Del mismo modo, la experiencia y la lógica van a determinar los procedimientos de auditoría que se aplicarán para los objetivos de auditoría. Se deben establecer procedimientos relevantes a los objetivos seleccionados. Los procedimientos irrelevantes, no importa cuán aplicables sean a la auditoría en su conjunto, serán inútiles si no producen evidencia acerca de los objetivos operativos seleccionados para su revisión.



**ANEXO N° 2**

**EJEMPLO BÁSICO DE PAPEL DE TRABAJO**

<b>PAPEL DE TRABAJO (PT)</b>			
<b>IDENTIFICACIÓN AUDITORÍA</b>			
Proceso, programa auditado	Compras y contrataciones de bienes y servicios		
Fecha elaboración PT	25.02.2010		
<b>IDENTIFICACIÓN AUTORES</b>	<b>NOMBRE</b>	<b>FIRMA</b>	
Elaborado por	Elías Pérez (auditor)		
Supervisado por	Mirna Fábrega (Supervisor)		
Aprobado por	Juan Carlos Zotti (DEA)		
<b>IDENTIFICACIÓN DE PRUEBAS</b>			
<b>PRUEBAS</b>	<b>EVIDENCIAS</b>	<b>RESULTADOS</b>	<b>OBSERVACIONES</b>
Revisión del Plan de Compras año 2009 y comparación con las compras del mismo año, determinación de diferencias y causas de las mismas.	Plan de compras 2009. Órdenes de Compras segundo semestre 2009. Facturas de compras segundo semestre 2009.	Las compras reales excedieron en un 70% el plan de compras, determinándose que la mayoría de los bienes adquiridos, no corresponden en forma exacta a lo programado en el Plan, lo que denota que el Plan no se ajusta a la realidad de las compras de la entidad.	↔ Cifra validada, contra libro de compras 2009.
...	...	...	...







AUDITORIA INTERNA  
DE LA NACION

*Guía Técnica de  
Comunicación en  
Auditoría*

## INDICE

TEMAS .....	PÁGINA
<b>I.- Presentación.....</b>	<b>131</b>
<b>II.- Conceptos sobre Comunicaciones en Auditoría Interna.....</b>	<b>131</b>
<i>1.- Definiciones y Requisitos de las Normas que Regulan la Comunicación.....</i>	<i>131</i>
<i>2.- Responsabilidad del Director Ejecutivo de la UAI.....</i>	<i>132</i>
<b>III.- Etapa de Comunicaciones en el Proceso de Auditoría.....</b>	<b>132</b>
<i>1.- Introducción.....</i>	<i>132</i>
<i>2.- Fases Genéricas para la Comunicación de Auditoría.....</i>	<i>132</i>
2.1.- Primera Fase: Comunicaciones Durante el Proceso del Trabajo .....	133
2.2.- Segunda Fase: Diseño de Conclusiones: Hallazgos de Auditoría y Opiniones .....	134
2.3.-Tercera Fase: Desarrollo de Recomendaciones.....	136
2.4.- Cuarta Fase: Desarrollo de Conclusiones .....	137
2.5. Quinta fase: Informe de Resultados .....	138
2.6.- Sexta Fase: Difusión de Resultados .....	140
2.7.- Séptima Fase: Evaluación Posterior del Director Ejecutivo de la UAI a su Equipo.....	140
2.8.- Octava Fase: Encuesta de Satisfacción del Cliente.....	141
<i>3.- Otros Antecedentes y Elementos Importantes de la Fase de Comunicación.....</i>	<i>141</i>
3.1.- Temas de Redacción y Estilo .....	141
3.2.- Estructura de la Comunicación .....	143
<b>IV.- Resumen .....</b>	<b>145</b>
<b>V.- Bibliografía .....</b>	<b>147</b>

## I.- PRESENTACIÓN

La Auditoría Interna de la Nación (AIN), como órgano de control que contribuye a generar un entorno económico transparente y confiable, protegiendo la hacienda pública en beneficio de la sociedad en su conjunto, debe adoptar las medidas necesarias para el cumplimiento de sus funciones.

En el ejercicio de la superintendencia técnica sobre las Unidades de Auditoría Interna (UAI) de los organismos (Incisos, Unidades Ejecutoras y otros), entre otras atribuciones, la AIN cuenta, con la facultad de dictar normas técnicas para guiar el trabajo de los auditores internos gubernamentales.

En base a esta facultad, se ha emitido la presente guía técnica de Comunicación de Auditoría Interna Gubernamental, que tiene por finalidad estandarizar y documentar la forma cómo los auditores internos gubernamentales de los organismos comunican y reportan los trabajos de auditoría, planificados o emergentes.

El presente documento o guía técnica trata acerca de los conceptos de la comunicación en auditoría interna, la definición y requisitos de las normas que la regulan y la responsabilidad del Director Ejecutivo de la UAI. En esta etapa de la comunicación, además se tratan algunos antecedentes generales que sirven para entender dicha etapa. Otro tema que también se aborda son las distintas fases genéricas que la componen, relevándose cómo deben comunicarse los hallazgos de auditoría y sus diferentes componentes como el criterio, la condición, el efecto y la causa. También se da especial importancia a la definición de recomendaciones para superar las debilidades o deficiencias que se observan y las características que deben tener las recomendaciones para que sean útiles a la gestión del organismo.

La comunicación es la parte del trabajo de los auditores internos que va a ser conocida por los usuarios. Es posible tener una adecuada planificación general, una planificación del trabajo y una ejecución del trabajo de campo, correctas, pero si no existe una comunicación clara, precisa, estructurada, completa y oportuna, los esfuerzos del auditor no habrán servido, ya que la cara visible de su trabajo, esto es, la comunicación de los resultados de la auditoría, será deficitaria.

Una adecuada comunicación de los resultados de la auditoría permitirá a la UAI difundir su quehacer y ganarse el prestigio y el respeto de los auditados. Asimismo una correcta comunicación convertirá al trabajo de la UAI en una herramienta indispensable para la toma de decisiones de la autoridad.

Una comunicación deficiente no logrará informar a la autoridad y los interesados acerca de las observaciones detectadas en el proceso, programa, proyecto, área o función auditada, y no conseguirá apoyar a la dirección y agregar valor al quehacer del organismo.

Dado lo anterior, se ha querido sistematizar la comunicación, de manera de fijar un estándar mínimo que debe cumplirse en el desarrollo de esta importante etapa del proceso de auditoría interna.

## II.- CONCEPTOS SOBRE COMUNICACIONES EN AUDITORÍA INTERNA

### *1.- Definiciones y Requisitos de las Normas que Regulan la Comunicación*

De acuerdo a las Normas de Auditoría Interna Gubernamental del Uruguay (NAIGU) que regulan la comunicación de los resultados del trabajo de auditoría en el punto VI.6, señalando que *“Los auditores internos deben comunicar los resultados del trabajo. La comunicación debe incluir los objetivos, alcance del trabajo, las conclusiones, las recomendaciones, la respuesta del auditado y los planes de acción.”*

Las Normas también regulan las distintas formas de comunicación que existen desde los informes preliminares hasta los informes finales. También regulan la forma de emitir los informes y las caracte-

rísticas que éstos deben poseer en cuanto a su claridad, completitud, oportunidad, concisión, precisión y carácter constructivo.

Las Normas asimismo regulan la difusión que deben tener las comunicaciones de auditoría y a quienes deben dirigirse las mismas.

## ***2.- Responsabilidad del Director Ejecutivo de la UAI***

El Director Ejecutivo de la UAI tiene como responsabilidad la de difundir los resultados a la unidad auditada, al jerarca o autoridad, a la AIN y a otras partes interesadas. Antes de esta difusión debe revisar el informe final y aprobarlo.

En los casos que los informes deban remitirse a otras personas externas a la entidad, el Director Ejecutivo de la UAI debe evaluar el riesgo potencial para la organización en el marco del orden jurídico vigente en consulta con el asesor legal a efectos de asesorar al jerarca o autoridad.

## **III.- ETAPA DE COMUNICACIONES EN EL PROCESO DE AUDITORÍA**

### ***1.- Introducción***

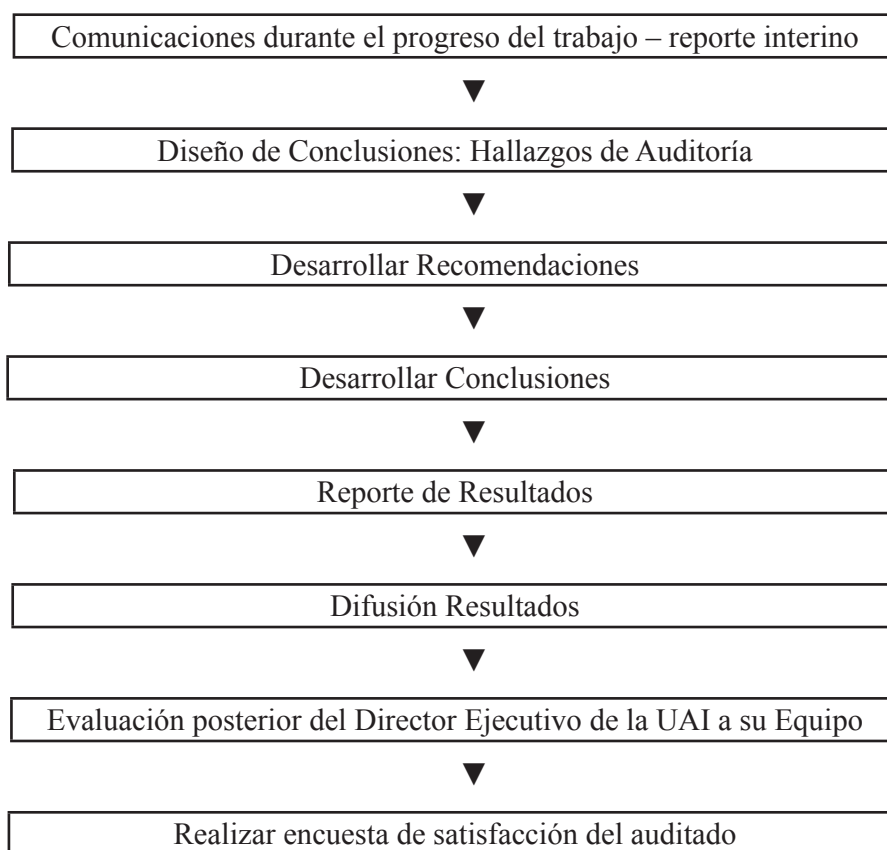
La comunicación es una parte del trabajo de auditoría y está presente en forma continua con el avance del trabajo. Los resultados se informan durante todo el transcurso del trabajo utilizando diversas formas de comunicación, como por ejemplo memorandos, resúmenes, debates, informes preliminares, etc. Al momento de concluir un trabajo, los resultados finales se comunican a las partes involucradas. Esta comunicación final debe realizarse mediante un “informe de auditoría”, a través de la cual la auditoría interna informa los resultados de un trabajo a la dirección y a otras partes interesadas, sin perjuicio de otras modalidades eficaces complementarias.

Las comunicaciones deben incluir los objetivos, alcance, conclusiones, recomendaciones, la respuesta del auditado y los planes de acción. Además, las comunicaciones deben ser precisas, objetivas, claras, concisas, constructivas, completas y oportunas, de manera de entregar una visión completa del problema, sus efectos y las formas en que éste podría subsanarse por parte de la gestión. (Norma VI.6.1)

### ***2.- Fases Genéricas para la Comunicación de Auditoría***

A continuación, se presentan las distintas fases genéricas que constituyen la comunicación de auditoría. A pesar que estas fases se muestran ordenadas, no siempre se dan en esta disposición y muchas veces se efectúan dos o más fases en forma simultánea.

*Cuadro N° 1: Fases que Componen la Comunicación de Auditoría*



### **2.1.- PRIMERA FASE: Comunicaciones durante el Proceso del Trabajo**

Al ejecutar la auditoría, el auditor interno puede darse cuenta que alguna de las informaciones recabadas son de gran importancia, por lo que no pueden esperar hasta el final del trabajo de campo para ser comunicadas. En esos casos deberá informar al Director Ejecutivo de la UAI, para que de acuerdo a su análisis defina si es necesaria la comunicación inmediata a la autoridad, dada la importancia del tema específico.

En esta fase podrán emitirse informes preliminares, que pueden ser comunicaciones orales o escritas, formales o informales. Estos informes podrán ser usados para la comunicación de las siguientes situaciones:

- ◇ Cuando se trate de asuntos que requieran pronta atención y decisión por parte del Jерarca o la autoridad, un ejemplo de esto, es cuando el auditor sospecha de la existencia de fraude o hechos irregulares.
- ◇ Cuando existan cambios en el alcance del trabajo de auditoría o existan graves limitaciones que puedan afectar o impedir el mismo.
- ◇ Para mantener informada a la autoridad o al Jерarca de cómo se va desarrollando la auditoría, por ejemplo si se trata de una auditoría que se extiende por un gran período de tiempo y es conveniente mantener a la autoridad informada del progreso del trabajo.
- ◇ Cuando surge una situación que está fuera del alcance de la auditoría o no está relacionada

directamente con ésta.

El auditor interno debe tener claro que el informe preliminar no elimina la necesidad del informe final, ya que siempre el auditor interno debe emitir una comunicación final que cierre la auditoría y comunique sus resultados a la autoridad, sin embargo, algunas cosas podrían excluirse del informe final, en el caso de que se hubieran resuelto.

## **2.2.- SEGUNDA FASE: Diseño de Conclusiones - Hallazgos de Auditoría y Opiniones**

Terminada la revisión de auditoría, el auditor interno debe comunicar los resultados en un informe final que debe incluir, específicamente:

- ◇ Objetivos: Retomando aquellos refinados en la planificación del trabajo y ejecutados durante el trabajo de campo del auditor.
- ◇ Alcance: Referido al ya definido en el programa de trabajo, en base al cual se desarrollaron los procedimientos y pruebas de auditoría durante el trabajo de campo realizado.
- ◇ Observaciones, Recomendaciones, Respuesta del auditado y Planes de Acción: Que corresponden a los resultados y las conclusiones que se obtuvieron durante el trabajo de campo y deben ser comunicados.

El enfoque del auditor se orienta a reunir, analizar, evaluar y registrar la información de los hechos. El informe final debe estar basado en hechos detectados en la revisión, no en supuestos ni en rumores. Lo anterior es sin perjuicio de recordar que los auditores no ejercen una labor policial, sino que una labor de apoyo para la gestión, por lo cual sus informes no son sólo hechos, sino también interpretaciones sobre lo que esos hechos y hallazgos representan para la organización, los efectos que podrían tener, sus causas y sus posibles soluciones.

El informe final debe incluir una estructura de hechos bien ordenados, conclusiones, opiniones y recomendaciones, además de la verificación de que el auditado entiende la observación y considera las acciones a ser implementadas.

### ***Hallazgos de Auditoría***

Los hallazgos organizan los hechos claves descubiertos durante la revisión de auditoría, esto es, aquellos que el auditor considera que el usuario de la auditoría y el auditado deben conocer y sobre los que deben tomar acciones.

Los hallazgos de Auditoría deben presentarse conteniendo al menos:

- ◇ Criterio.
- ◇ Condición.
- ◇ Causa.
- ◇ Efecto.

### ***Criterio***

En el hallazgo, el criterio corresponde a la norma de juicio o al estándar de comparación que el auditor interno usa para decidir si la situación bajo consideración presenta brechas o si está bien tal como la detectó.

Como es un estándar, el criterio se establece a través de las normas, regulaciones internas, mejores prácticas, normas de buena administración, expectativas, etc. Dependerá del grado de regulación que tenga el proceso, programa, proyecto, área o función que se esté revisando. Existen procesos fuertemente regulados en los que el auditor interno tomará como juicio de comparación el nivel de cumplimiento de las normas. En otros casos deberá utilizar las mejores prácticas del sector público o las reglas de buena administración. El criterio no lo define el auditor interno, sino que lo debe tomar de los antecedentes y regulaciones propias del proceso, proyecto, programa, área o función que está auditando. En los casos en que el criterio no se encuentre definido en forma explícita o implícita en algunos de los documentos o instrucciones que rijan el proceso auditado, deberá consultarse con el encargado del proceso o área auditada.

Otro aspecto que el auditor debe considerar es si el diseño del criterio es adecuado, es decir, si las normas, regulaciones, buenas prácticas, etc. son suficientes y consistentes para ayudar a cumplir con los objetivos a la organización.

El criterio responde a la pregunta ¿Qué debería ser?

Un ejemplo de criterio sería: Las compras superiores a \$ XX deberán contar con la firma del Jefe o autoridad.

### ***Condición***

La condición corresponde al hecho establecido por el auditor interno mediante su evaluación y desarrollo de pruebas y procedimientos.

La condición es la evidencia fáctica y la descripción de los hechos que el auditor interno encuentra durante la realización de su trabajo (lo que es).

La condición responde a la pregunta ¿Qué es?

Un ejemplo de condición, para el criterio definido precedentemente sería: Existe un 10% de compras superiores a \$ XX que no tienen autorización del Jefe o autoridad.

### ***Causa***

La causa es la razón por la cual el “qué es” no es igual al “deber ser”. Constituye la identificación de la causa raíz de esta “diferencia”.

La causa se define a través de la identificación de qué dio lugar o generó la situación para que exista la condición; el porqué.

Responde a la pregunta ¿Porqué ocurrió?

Un ejemplo de causa, para la condición definida precedentemente sería: La falta de autorización del Jefe o autoridad, se debe a que a los nuevos funcionarios no se les ha entregado el manual de



compras ni se les ha capacitado en su contenido, por lo que no conocen la restricción establecida acerca de las compras superiores a \$ XX

### *Efecto*

El efecto es la consecuencia de la disparidad entre “qué es” y “qué debería ser”. Corresponde al riesgo presente debido a que la condición no coincide con el criterio.

Responde a la pregunta ¿Qué podría salir mal debido a la condición?, ¿Cuál es el impacto presente o futuro que podría tener?

Un ejemplo de efecto para la condición antes referida sería: Se están realizando compras de montos altos, sin el control adecuado, lo que podría implicar que el organismo compre a precios no competitivos y se dañe la transparencia de las compras en la entidad.

## **2.3.-TERCERA FASE: Desarrollo de Recomendaciones**

Dentro de los resultados de la auditoría, deben contenerse las recomendaciones, éstas se relacionan directamente con los hallazgos, sin formar parte de los mismos.

La recomendación corresponde a la sugerencia que hace la auditoría interna para dar una posible solución a un hallazgo. Responde a la pregunta ¿Qué puede hacerse? El auditor interno debe indicar las medidas o planes de acción posibles para superar las deficiencias detectadas.

Las recomendaciones deben seguir los siguientes criterios:

- ◇ Indicar el curso de acción más práctico y económico para resolver la discrepancia.
- ◇ Considerar los objetivos al diseñar la recomendación.
- ◇ Considerar los planteamientos de la administración para mejorar las recomendaciones.
- ◇ Procurar ser la mejor opción existente considerando los “daños colaterales”.
- ◇ Considerar mecanismos requeridos para verificar el cumplimiento del plan de acción.

En el ejemplo que se ha venido trabajando en esta guía, una recomendación podría ser que “... el Departamento de Adquisiciones difunda el reglamento de compras, entregando el manual a cada empleado y defina capacitaciones y procesos de inducción a los funcionarios nuevos. Además debe establecer instancias de supervisión periódica de cumplimiento del manual...”

La recomendación debe ser concreta y orientarse a la condición (lo que es, lo que está mal) y a la causa (porqué ocurrió). Esto implica que la recomendación debe ser adecuada al hallazgo o debilidad que pretende subsanar. Para que las recomendaciones sean adecuadas, el auditor debe considerar los siguientes lineamientos cuando las redacta y expone:

- ◇ Las recomendaciones deben basarse en las observaciones y conclusiones de Auditoría. Esto implica que debe existir coherencia entre las opiniones del auditor y las recomendaciones que

entrega a la gestión, de manera de tener trazabilidad entre el hallazgo y la recomendación.

- ◇ Las recomendaciones deben apuntar a resolver las discrepancias entre criterio y condición, esto es, deben encaminarse a resolver la brecha que existe entre lo que es y lo que debería ser en el punto auditado.
- ◇ Deben considerar porqué ocurre la condición para intentar resolver la causa raíz que la origina.
- ◇ Debe analizarse si los costos de la recomendación son realistas en relación a los beneficios que traería su implementación.
- ◇ Pueden ser generales o específicas, de acuerdo al tema al que se orienten.
- ◇ Deben ser concretas, medibles, orientadas a la acción, relevantes y con tiempo específico.

- **Concretas:** Deben señalar claramente qué debe hacer el auditado. Las recomendaciones vagas como: "...deben tomarse las medidas adecuadas por quien corresponda..." no son útiles a la gestión del organismo.

- **Medibles:** Debe poder evaluarse para determinar si se cumplió, por lo cual debe estar expresada en algún criterio que pueda ser medido como tiempo, cantidad, etc.

- **Orientada a la acción:** Deben detallar las acciones que el auditado debe tomar. Las recomendaciones como: "...deben subsanarse las deficiencias observadas..." no señalan qué acciones podría tomar la gestión para lograr ese objetivo.

- **Relevantes:** Deben estar relacionadas con la naturaleza del auditado y que sea atingente al tema de la observación. Las recomendaciones que son de difícil realización para un organismo, como contratar más personal si hay restricciones presupuestarias, no son de utilidad para la gestión del organismo.

- **Tiempo específico:** Deben definir un marco de tiempo para cumplirse. Este plazo deberá ser consistente con la complejidad y costo de la recomendación.

Cuando se hacen recomendaciones debe previamente exponerse cualquier conflicto de interés que pueda tener el auditor.

En el tema de las recomendaciones, debe siempre considerarse que la implementación de las mismas funciona mejor si se obtiene la anuencia y aceptación del auditado. Si el auditor interno y el auditado no están de acuerdo, ambas opiniones deben quedar incluidas en la comunicación, indicando las razones de cada parte. Los comentarios del auditado pueden quedar en el cuerpo del informe, como apéndice o en un informe separado.

Cuando se hacen las recomendaciones, es necesario tener especial cuidado de no invadir el territorio de la gestión. El auditor sólo sugiere, no debe llevar a cabo ni ejecutar las recomendaciones, ya que ello afecta su objetividad.

## 2.4.- CUARTA FASE: Desarrollo de Conclusiones

La conclusión representa el juicio profesional del auditor sobre las actividades revisadas en el trabajo de auditoría. Implica el análisis, evaluación y justificación detallados para llegar a la evaluación final.

Responde a la pregunta ¿Qué concluye u opina auditoría interna de la operación del proceso, programa, proyecto, área o función auditados?

Las conclusiones pueden considerar aspectos como los siguientes:

- ◇ Si las operaciones y programas cumplen con objetivos y metas.
- ◇ Si los objetivos del organismo o de la unidad auditada se logran.
- ◇ Si las actividades operan tal y como se definieron.

En el ejemplo que se ha trabajado en esta guía, la opinión podría ser: El proceso de compras revisado, en general cumple con sus objetivos, sin embargo existen algunas deficiencias importantes en las autorizaciones de adquisiciones en base a sus montos, lo que genera que se compren grandes montos sin un control adecuado y sin la aprobación de la autoridad competente.

A pesar del ejemplo entregado, hay que destacar que las opiniones del auditor interno no tienen que ser necesariamente siempre negativas. Al contrario, el auditor interno también debe comunicar si observa en su auditoría el desempeño satisfactorio de los procesos, programas, proyectos, áreas o funciones revisadas.

El auditor interno puede emitir conclusiones u opiniones positivas, mixtas y negativas:

- ◇ **Observación Positiva:** Corresponde a la opinión que el auditor tiene acerca de que un proceso, proyecto, programa o función posee un buen desempeño. Por ejemplo: “Basados en nuestra revisión creemos que existe un adecuado ambiente de control interno en el proceso bajo revisión”.
- ◇ **Observación Mixta:** Es la opinión más común y se utiliza en las situaciones en que si bien se destaca un funcionamiento general adecuado del proceso, programa, proyecto, área o función auditados, existen algunas deficiencias que deben ser superadas. Por ejemplo: “El proceso revisado se presenta adecuadamente controlado, sin embargo existen actividades que presentan deficiencias, detalladas a continuación...”
- ◇ **Observación Negativa:** Corresponde a la opinión del auditor referida a que el funcionamiento y desempeño del proceso, programa, proyecto, área o función auditada es deficitario. Por ejemplo: “En nuestra opinión los controles definidos para el proceso de compras no son adecuados, generándose deficiencias como...”

## 2.5.- QUINTA FASE: Informe de Resultados

La comunicación del informe con los hallazgos, opiniones y recomendaciones puede ser presentada además en formato web, word, powerpoint o en el formato que el auditor estime conveniente.

El formato y contenido de la comunicación del informe de auditoría pueden variar según la naturaleza y cultura organizacional de cada organismo, sin embargo existen elementos que siempre debería contener, a saber:

- ◇ **Propósito de la revisión:** Objetivo del trabajo, que debe guardar coherencia con los hallazgos.
- ◇ **Alcance de la revisión:** Identificar actividades incluidas y excluidas del trabajo.
- ◇ **Antecedentes generales:** información sobre la organización y su actividad.

- ◇ **Resultados:** Hallazgos, recomendaciones, opiniones.
- ◇ **Resumen:** Sumario con la información clave para la alta dirección. A pesar de ser generalmente opcional, se sugiere fuertemente realizarlo, ya que la autoridad carece de los tiempos para la revisión del detalle de la comunicación, pero requiere estar al tanto de los principales hallazgos y cómo éstos podrían afectar a la entidad u organismo. El resumen del informe, también denominado informe ejecutivo, es una síntesis del informe que identifica el proceso, programa, proyecto, área o función auditada, el alcance, el objetivo general de la auditoría, los temas relevantes que se incluyen en el informe de resultados y las conclusiones generales del trabajo. Debe comunicar, en forma clara y directa los hallazgos y conclusiones de mayor relevancia. Este resumen debería ir al inicio del informe y ser breve y conciso, de manera que acapare la atención de la autoridad.
- ◇ **Acuerdo con el auditado:** La comunicación puede contener mejoras o medidas que haya tomado el auditado, previas al informe final.
- ◇ **Respuesta del auditado:** Se pueden anexar los comentarios del auditado, los desacuerdos, las explicaciones, etc. siempre que sean un aporte al entendimiento del problema y/o su solución. En el caso de que el auditado hubiese definido un Plan de Acción con la finalidad de dar solución a lo observado por el auditor interno, éste también puede incluirse como un anexo del informe. Si el auditado hace llegar su Plan de Acción en forma posterior a la emisión del informe, se sugiere que éste sea enviado directamente a la autoridad, con la finalidad de dejar establecido el compromiso formalmente.

La calidad de la comunicación del trabajo o el informe es clave para despertar el interés del destinatario del mismo, en este caso principalmente la autoridad, la AIN y el auditado. La comunicación debe ser:

- ◇ **Precisa:** No presentar errores ni distorsiones y ser fiel a los hechos.
- ◇ **Objetiva:** Ser justa e imparcial, sin sesgo, resultado de una evaluación equitativa de todos los hechos relevantes.
- ◇ **Clara:** Lógica y de fácil comprensión, sin exceso de lenguaje técnico innecesario, con toda la información relevante.
- ◇ **Concisa:** Puntual evitando el detalle innecesario, datos superfluos o redundantes.
- ◇ **Constructiva:** Útil para la organización y los interesados, capaz de generar mejoras.
- ◇ **Oportuna:** Debe emitirse sin retraso, a fin de permitir una rápida acción correctiva.
- ◇ **Completa:** No faltarle ningún antecedente que sea esencial para que quienes la reciban la comprendan. Contiene toda la información importante que apoya los hallazgos, conclusiones y recomendaciones.

Si el auditor ha detectado buenas prácticas desarrolladas por la unidad auditada, avances o mejoras en relación a auditorías anteriores o cualquier medida positiva tomada por el auditado, es conveniente relevarla en el informe, de manera de presentar una visión integral en la auditoría, que no destaque sólo las deficiencias.

El Director Ejecutivo de la UAI debe revisar y aprobar el informe final y decidir quién lo comuni-

cará, siendo responsable de comunicar el resultado de la auditoría a la autoridad, a la AIN y a quien considere que dará la debida atención y tratamiento a lo informado.

## **2.6.- SEXTA FASE: Difusión de Resultados**

Existe información que puede no ser conveniente que se difunda libremente, (antecedentes confidenciales, datos personales, situaciones sobre actos ilegales, datos estratégicos, datos de la defensa nacional, etc.). En este caso puede ser favorable distribuir esta información, en una comunicación por separado a la autoridad. Este tema debe ser evaluado por el Director Ejecutivo de la UAI a la luz de las normas relativas al acceso a la información pública, confidencialidad y protección de la información, con consulta a la autoridad o al asesor legal si correspondiera.

Por otra parte, aún en los casos que un informe no presente hallazgos u observaciones relevantes, debe hacerse una comunicación final y formal a la autoridad y a la AIN, informando esta situación.

## **2.7.- SEPTIMA FASE: Evaluación Posterior del Director Ejecutivo de la UAI a su Equipo**

El Director Ejecutivo de la UAI debería evaluar el desempeño de su equipo, para verificar cómo se realizó y comunicó el trabajo y si éste cumplió con las medidas de calidad adecuadas. Los tópicos a evaluarse por parte del Director Ejecutivo de la UAI podrían ser:

- ◇ Verificación del uso de tiempo.
- ◇ Cumplimiento del programa.
- ◇ Calidad del trabajo.
- ◇ Claridad del informe o comunicación.
- ◇ Integralidad de la comunicación (contiene todos los puntos a informar).
- ◇ Demostración de conocimientos y técnicas apropiadas en la comunicación.
- ◇ Habilidades tales como actitud, trato con el auditado, liderazgo, juicio, iniciativa.

Con estas evaluaciones, y la evidencia de las supervisiones en otras etapas del proceso de auditoría, el Director Ejecutivo de la UAI tendría una base para la evaluación personal que debe hacer de su equipo de trabajo, a lo menos en forma anual como lo establecen las Normas. Además estas evaluaciones le servirán para analizar la calidad del trabajo que está realizando la Unidad de Auditoría y cómo ese trabajo, es percibido por la autoridad y los auditados.

## **2.8.- OCTAVA FASE: Encuesta de Satisfacción del Cliente**

El Director Ejecutivo de la UAI debería preocuparse de desarrollar y mantener un programa de aseguramiento de calidad y de mejora que cubra todos los aspectos de la actividad de Auditoría Interna. Uno de estos aspectos es la calidad del informe.

Al final de cada auditoría, se sugiere al Director Ejecutivo de la UAI, que realice una encuesta a la autoridad, los auditados, y a los usuarios de la auditoría. Esta encuesta podría contener preguntas tales como:

- ◇ ¿Su opinión previa de la auditoría era de una distracción o una ayuda?
- ◇ ¿Confirmó o contradujo sus expectativas?
- ◇ ¿Se realizó la revisión de forma profesional?
- ◇ ¿Requirió asistencia del auditor? ¿La recibió?
- ◇ ¿Los hallazgos le permitieron mejorar?
- ◇ ¿Tuvo posibilidad de discutir los hallazgos?
- ◇ ¿Se consideraron sus descargos u observaciones?
- ◇ ¿Los resultados de la auditoría apoyan el mejoramiento de sus procesos?
- ◇ ¿La revisión se realizó de forma oportuna y de acuerdo a lo definido?
- ◇ ¿La operación normal de su departamento se vio afectada?
- ◇ ¿El auditor mantuvo un adecuado trato con el área?
- ◇ ¿Tiene sugerencias para mejorar?

Es necesario establecer, que para realizar estas encuestas debe considerarse la cultura organizacional del organismo y también el grado de madurez que tenga la posición de auditoría interna en ella. Si se duda de la utilidad de las encuestas, o se piensa que estas puedan ser utilizadas para una finalidad distinta a la proyectada y que puedan usarse para denostar a los auditores, deberán analizarse formas alternativas de obtener la opinión de los auditados.

## ***3.- Otros Antecedentes y Elementos Importantes de la Fase de Comunicación***

### **3.1.- Temas de Redacción y Estilo**

Como ya se señaló, la comunicación de auditoría es la carta de presentación del auditor interno, ya que es el producto de su trabajo que se entrega a la autoridad y a los auditados. A pesar que todos los auditores tienen distintos estilos de redacción y escritura, es necesario respetar algunas reglas básicas para que la comunicación sea accesible y clara, por ello, la comunicación debe tener características tales que concite la atención del lector y sea de fácil comprensión. Por lo anterior, el auditor interno

debe tener las siguientes consideraciones:

- ◇ La comunicación de auditoría, tiene varios usuarios o lectores, que van desde la autoridad y la AIN hasta el jefe de la unidad auditada y los funcionarios operativos. Por ello el informe debe estar estructurado de manera que la autoridad pueda conocer las deficiencias más relevantes, sus efectos y recomendaciones, sin tener que leer todos los detalles del informe. Por lo anterior se sugiere hacer una comunicación ejecutiva que resuma los puntos importantes claves a informar, tal como se indicó al punto 2.5 precedente.
- ◇ La comunicación debe ser de fácil lectura y entendimiento, evitando palabras técnicas o rebuscadas que confundan al lector. Por ejemplo la frase “ El control de dispositivos de comunicación celular es feble, dada la distribución de artefactos para la comunicación celular a personal dependiente sin que se rubricara la referencia correspondiente” por “El control de entrega y manejo de celulares presenta debilidades, ya que se detectó que fueron entregados a diversos funcionarios, sin que firmaran un documento de recepción de los mismos”.
- ◇ Debe evitarse el uso excesivo de siglas y siempre la primera vez que aparezcan, explicar en forma detallada a qué se refiere. Por ejemplo “Se remite el presente informe a la Auditoría Interna de la Nación, en adelante AIN...”
- ◇ Para la claridad de la comunicación, deben evitarse las frases muy largas. Se sugieren frases cortas con punto seguido, que den cuenta de las ideas en forma concisa.
- ◇ Debe cuidarse especialmente en el hallazgo, la coherencia entre el criterio, la condición, el efecto y la causa, evitando efectos globales como “podría afectar el desarrollo del proceso”. Además el lector debe poder seguir fácilmente el razonamiento que lleva desde la condición su causa y el efecto.
- ◇ Debe evitarse adjetivar las situaciones de manera que parezca que se está emitiendo un juicio de valor. El auditor informa sobre los hechos y su análisis. Deben evitarse sentencias como “se ha observado un desorden de grandes proporciones en los antecedentes de los proyectos”.
- ◇ Evite dar connotación especialmente negativa a los hechos observados. Por ejemplo, en vez de redactar: “preguntados acerca del proceso para comprar materiales de oficina, los funcionarios entregaron opiniones incoherentes y contradictorias”, puede señalarse: “los funcionarios consultados acerca del proceso de compra de materiales de oficina, entregaron versiones diferentes de dicho proceso”.
- ◇ Debe ser cuidadoso con la redacción de los párrafos de manera que sean comprensibles y no se presten a distintas interpretaciones. Por ejemplo, evitar frases como “se han detectado algunas situaciones irregulares en los pagos a los proveedores”. En este párrafo no se explicita en forma específica a qué situaciones irregulares se refiere.
- ◇ No definir las situaciones con excesivo detalle e iteraciones. Si una situación se produce en varias ocasiones, debería comunicarse sólo una vez, informando cada caso en un anexo que contenga en forma específica el tema observado. Por ejemplo: En vez de señalar “revisados los comprobantes de pago, se detectó que el 0023 por \$ 45.000, el 098 por \$30.000, el 0019 por \$ 5.000 , el 0234 por \$ 46.000 y el 099 por \$ 25.000 no contaban con la firma y sello del Jefe de Tesorería y el 056 y el 088 por \$ 45.000 y \$ 55.000 respectivamente sólo contaban con sello pero no con la firma del Jefe de Tesorería”; podría redactarse en forma simplificada como “ se detectaron comprobantes de pago que no cuentan con la firma aprobatoria y el sello del Jefe de Tesorería o que sólo cuentan con su sello. El detalle de comprobantes y montos se adjunta en Anexo 1”.

### **3.2.- Estructura de la Comunicación**

Como ya se señaló en esta guía, la estructura del informe dependerá de la cultura del organismo y la visión del Director Ejecutivo de la UAI acerca de la mejor forma de llegar al destinatario de la información. Cada estructura tiene sus características y sus riesgos asociados. A continuación se presenta un cuadro con los tipos de comunicación más comunes y sus fortalezas y debilidades, con sugerencias para superar estas últimas.



*Cuadro N° 2: Tipos de Estructuras de Informe*

<b>ESTRUCTURA INFORME</b>	<b>FORTALEZAS</b>	<b>DEBILIDADES</b>	<b>ELEMENTOS PARA SUBSANAR LAS DEBILIDADES</b>
<b>ESTILO TRADICIONAL ESCRITO COMO INFORME</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◇ Las relaciones entre los componentes son explícitas.</li> <li>◇ Puede construirse un caso coherente y lógico.</li> <li>◇ La criticidad de un riesgo puede ser descrita fácilmente.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◇ Los componentes no están específicamente identificados.</li> <li>◇ Potencialmente es más largo.</li> <li>◇ Su lectura toma mucho tiempo.</li> <li>◇ Los usuarios del informe pueden perder el tiempo discutiendo las palabras.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◇ Organícese en párrafos que abarquen de lo más global a lo más específico.</li> <li>◇ Cuide la coherencia entre los párrafos.</li> <li>◇ Redacte frases cortas y claras.</li> <li>◇ Preocúpese de la puntuación.</li> </ul>
<b>EN TABLA, COMO LA DE ESTE EJEMPLO</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◇ Los componentes están notoriamente establecidos mejorando la claridad y el entendimiento del lector.</li> <li>◇ El lector selecciona la tabla que le interese.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◇ La coherencia entre los componentes se limita al restringirse las explicaciones, por problemas de espacio.</li> <li>◇ El espacio para escribir que da la tabla puede no permitir frases elaboradas.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◇ Sea conciso.</li> <li>◇ Utilice en forma consistente y coherente los términos siempre en el mismo sentido.</li> </ul>
<b>LISTA DE VIÑETAS CON LOS PUNTOS PRINCIPALES</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◇ El informe generalmente es corto.</li> <li>◇ El informe puede usarse como una presentación.</li> <li>◇ Su lectura es rápida.</li> <li>◇ La información crítica puede sistematizarse a través de presentar los elementos y su secuencia en una lista.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◇ La coherencia entre los componentes se limita más que en la estructura anterior.</li> <li>◇ Los lectores deben derivar las conexiones entre los elementos.</li> <li>◇ La falta de una estructura comprensible y su excesiva brevedad pueden hacer críptico para el lector.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◇ Categorice y priorice.</li> <li>◇ Sea conciso pero completo.</li> <li>◇ Defina la estructura de la información.</li> <li>◇ Utilice en forma consistente y coherente los términos siempre en el mismo sentido.</li> </ul>

El tipo de comunicación será diferente según la información de que se trate. Es posible que para informar una auditoría de cumplimiento sea útil un informe en tabla, como al contrario para comunicar una auditoría a un proceso operativo sea mejor utilizar una estructura tradicional con espacios suficientes para redactar explicaciones claras y detalladas. La decisión del tipo de estructura de informe corresponderá al Director Ejecutivo de la UAI, quien debe analizar cual metodología de comunicación responde mejor a las necesidades de la autoridad del organismo, de la AIN y de los auditados,

de acuerdo a la materia de la revisión.

## IV.- RESUMEN

Todos los trabajos de auditoría deben terminar con un informe o comunicación.

Podrán existir informes preliminares cuando se trate de asuntos que requieran pronta atención y decisión por parte de la autoridad, un ejemplo de esto, cuando existan cambios en el alcance del trabajo de auditoría, existan graves limitaciones que puedan afectar o impedir el mismo, para mantener informada a la autoridad del desarrollo de la auditoría, o cuando surge una situación que está fuera del alcance de la auditoría o no está relacionada directamente con ésta.

Siempre será necesaria la emisión del informe final, ya que el auditor interno debe emitir una comunicación que cierre la auditoría y comunique sus resultados a la autoridad.

◇ El informe final debe incluir, específicamente los objetivos, el alcance y los resultados, estos son las observaciones, recomendaciones, respuesta del auditado y planes de acción.

Los resultados se comunican como hallazgos, que organizan los hechos claves descubiertos durante la revisión de auditoría, esto es, aquellos que el auditor considera que el usuario de la auditoría y el auditado deben conocer y sobre los que deben tomar acciones.

Los hallazgos de Auditoría deben presentarse conteniendo al menos:

- ◇ Criterio: ¿Qué debería ser?
- ◇ Condición: ¿Qué es?
- ◇ Causa: ¿Por qué ocurrió?
- ◇ Efecto: ¿Qué podría salir mal debido a la condición?

Dentro de los resultados de la auditoría, deben contenerse las recomendaciones, que es la sugerencia que hace auditoría interna para dar una posible solución a un hallazgo. Responde a la pregunta ¿Qué puede hacerse?

La recomendación debe ser concreta y orientarse a la condición (lo que es, lo que está mal) y a la causa (porqué ocurrió). Esto implica que la recomendación debe ser adecuada al hallazgo o debilidad que pretende subsanar.

Cuando se hacen las recomendaciones, es necesario tener especial cuidado de no invadir el territorio de la gestión. El auditor sólo sugiere, no debe llevar a cabo ni ejecutar las recomendaciones, ya que ello afecta su objetividad.

El auditor puede expresar una conclusión del proceso, programa, proyecto, área o función auditada. La conclusión representa el juicio profesional del auditor sobre las actividades revisadas en el trabajo de auditoría. Implica el análisis, evaluación y justificación detallados para llegar a la evaluación final. Responde a la pregunta ¿Qué concluye u opina auditoría interna de la operación del proceso, programa, proyecto, área o función auditados?

Las conclusiones u opiniones pueden ser positivas, mixtas y negativas, según corresponden a una opinión de un buen desempeño, de un desempeño general bueno con reparos o de un mal desempeño.

El formato y contenido de la comunicación del informe de auditoría pueden variar, pero existen elementos que siempre debería contener, a saber:

- ◇ Propósito de la revisión.
- ◇ Alcance de la revisión.
- ◇ Resultados (Hallazgos, opiniones, recomendaciones).
- ◇ Antecedentes generales.
- ◇ Resumen.
- ◇ Acuerdo con el auditado.
- ◇ Respuesta del auditado (opcional), en el caso que se haya obtenido antes de la emisión del informe.
- ◇ Planes de acción, en el evento que se hubieren acompañado antes de la emisión del informe.

La comunicación debe ser precisa, objetiva, clara, concisa, constructiva, oportuna y completa.

Si se detectan medidas o acciones de mejora en la unidad auditada, es conveniente relevarlo también en la comunicación.

De acuerdo al tipo de información el Director Ejecutivo de la UAI debe evaluar de acuerdo a las normas relativas de acceso a la información pública, confidencialidad y protección de la información, con consulta a la autoridad o al asesor legal si correspondiera, quien conocerá la comunicación.

Para verificar cómo se comunicó el trabajo y si éste cumplió las medidas de calidad, el Director Ejecutivo de la UAI debería evaluar el desempeño de su equipo.

Por último, al final de cada auditoría, se sugiere al Director Ejecutivo de la UAI, que realice una encuesta a la autoridad, los auditados, y a los usuarios de la auditoría, para medir su nivel de satisfacción con el producto.

## V.- BIBLIOGRAFÍA

- ◇ American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Declaraciones sobre Normas de Auditoría, versión 1997, traducción Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
- ◇ Burnett, Rebecca E, Technical Communications 5 Edition, Hardcourt Collage Publisher, Orlando; Florida, 2001
- ◇ Calloway Davis, Internal Auditing: A Guide for the New Auditor, Altamonte Spring, Fla: The Institute of the Internal Auditors, 2004.
- ◇ Franklin F, Enrique Benjamín, Auditoría Administrativa, México: Mc Graw Hill, 2001.
- ◇ Cuttler Rally, Design and Writing Message – Based Auditor Reports, THEIIA, 2001.
- ◇ Maniak Angela J. Report Writing for Internal Auditors, Irwin Professional Publications, 1990.
- ◇ Ratclif Richard L et al. Introduction to Auditing : Logic, Principles and Techniques, (Altamonte Springs, FL : The Institute of the Internal Auditors, 2002).
- ◇ Reding Kart F y otros. Auditoría Interna, Servicios de Aseguramiento y Consultoría, Fundación de Investigaciones del IIA, Estados Unidos, 2009.
- ◇ Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), Gestión de Riesgos Corporativos, Marco integrado – Resumen Ejecutivo Marco, España, 2004.
- ◇ The Institute of the Internal Auditors: Global Technology audit. Guide, Altamonte Springs, FL: The Institute Of the Internal Auditors, 2005.
- ◇ U.S. General Accounting Office, “Generally Accepted Governamental Auditing Standards”, versión 1994, traducción Contraloría General de la República del Perú.





AUDITORIA INTERNA  
DE LA NACION

*Guía Técnica*  
*de Seguimiento de los*  
*Resultados de Auditoría*

## INDICE

TEMAS	PÁGINA
<b>I.- Presentación.....</b>	<b>151</b>
<b>II.- Conceptos sobre Seguimiento de los Resultados en Auditoría .....</b>	<b>151</b>
<i>1.- Definiciones y Requisitos de las Normas que Regulan el Seguimiento de los Resultados. ....</i>	<i>151</i>
<i>2.- Responsabilidad del Director Ejecutivo de la Unidad de Auditoría Interna. ....</i>	<i>152</i>
<b>III.- Etapa de Seguimiento de los Resultados del Proceso de Auditoría .....</b>	<b>152</b>
<i>1.- Introducción.....</i>	<i>152</i>
<i>2.- Fases Genéricas para el Seguimiento de los Resultados de Auditoría .....</i>	<i>153</i>
2.1.- Primera Fase: Determinar Actividad Apropiaada de Seguimiento de Resultados para la Auditoría Interna .....	153
2.2.- Segunda Fase: Determinar Método Apropiado para Monitorear los Resultados de los Trabajos.....	154
2.3.- Tercera Fase: Inclusión en el Plan Anual de Auditoría y Cronograma de Seguimiento. ....	160
2.4.- Cuarta Fase: Conducir las Actividades de Seguimiento. ....	162
2.5.- Quinta Fase:Comunicar Planes y Resultados.....	162
<b>IV.- Resumen .....</b>	<b>164</b>
<i>1.- Análisis para Determinar Actividades y Método Apropiado.....</i>	<i>164</i>
<i>2.- La Comunicación de los Resultados de Seguimiento .....</i>	<i>164</i>
<b>V.- Bibliografía.....</b>	<b>165</b>
<b>Anexo 1.....</b>	<b>166</b>

## I.- PRESENTACIÓN

La Auditoría Interna de la Nación (AIN), como órgano de control que contribuye a generar un entorno económico transparente y confiable, protegiendo la hacienda pública en beneficio de la sociedad en su conjunto, debe adoptar las medidas necesarias para el cumplimiento de sus funciones.

En el ejercicio de la superintendencia técnica sobre las Unidades de Auditoría Interna (UAI) de los organismos (Incisos, Unidades Ejecutoras y otros), entre otras atribuciones, la AIN cuenta, con la facultad de dictar normas técnicas para guiar el trabajo de los auditores internos gubernamentales.

En base a esta facultad, se ha emitido la presente Guía Técnica de Seguimiento de los resultados de auditoría, que tiene por finalidad estandarizar y documentar la forma cómo los auditores internos gubernamentales formulan y ejecutan el seguimiento de las recomendaciones de auditoría.

El presente documento o guía técnica trata tres temas globales. El primer tema considera las Normas de Auditoría Interna Gubernamental del Uruguay (NAIGU) que regulan el seguimiento de los Resultados de Auditoría Interna. El segundo, considera las diversas fases de esta etapa del proceso de auditoría interna. Por último, se destacan algunos aspectos importantes, que los auditores gubernamentales deberían considerar en la formulación y ejecución de las Actividades de Seguimiento de los resultados de auditoría.

Un adecuado control del nivel de calidad en el desarrollo de cada una de las etapas del proceso de auditoría interna, permitirá al auditor obtener un informe con niveles de calidad adecuados. Sin embargo, queda todavía asegurarse que la dirección ha tomado todas las medidas necesarias para tratar los riesgos informados como altos o no aceptables, ya que sólo mediante la adecuada implementación de soluciones a los hallazgos se logrará un impacto positivo mediante la agregación de valor a los procesos en la organización.

Para lograr dicho impacto, el auditor interno debe asegurar la adecuación, eficacia y oportunidad de las medidas adoptadas, asegurándose que se corrigen las desviaciones y se logran los resultados deseados en la forma y en los tiempos previstos.

Un Seguimiento de los Resultados de Auditoría deficitario, puede significar que la UAI no tenga claro si las recomendaciones de auditoría están siendo seguidas por la gestión o dirección y cual es su nivel de implementación, dando por superadas observaciones que no están superadas o manteniendo observaciones ya solucionadas.

Dado lo anterior, se ha querido sistematizar el seguimiento de los resultados de auditoría, de manera de fijar un estándar mínimo que debe cumplirse en el desarrollo de esta importante etapa del proceso de auditoría interna.

## II.- CONCEPTOS SOBRE SEGUIMIENTO DE LOS RESULTADOS EN AUDITORÍA

### *1.- Definiciones y Requisitos de las Normas que Regulan el Seguimiento de los Resultados.*

De acuerdo a las NAIGU en el punto VI.7 se refieren al Seguimiento de los Resultados de Auditoría Interna. *“El Director Ejecutivo de la UAI debe establecer y mantener un proceso de seguimiento para vigilar y asegurar que las acciones del jerarca hayan sido implantadas eficazmente o que éste haya aceptado el riesgo de no tomar medidas.*

*El auditor debe vigilar el cumplimiento de las instrucciones impartidas por el jerarca, dirigidas a solucionar las debilidades expuestas como observaciones en los informes de auditoría.*



*El auditor no es el responsable de tomar acciones pero su actividad debe propender a la modificación de conductas y al apoyo a la mejora de la gestión. Esto debe verificarse a través del seguimiento efectivo que lleve a cabo, de las debilidades expuestas en los informes emitidos.*

*El seguimiento de los resultados permite al auditor asegurarse que se están adoptando medidas adecuadas para solucionar las debilidades detectadas. A través del seguimiento se podrá evaluar no sólo lo acertado del asesoramiento, sino también si los resultados obtenidos de tales soluciones se corresponden con las expectativas.*

*El Director Ejecutivo de la UAI, debe informar al menos dos veces por año al jerarca y a la AIN de la eficacia de las auditorías internas y del avance de los planes de acción que se hubieran implementado.*

*En el caso que el jerarca aceptara un nivel de riesgo residual que pueda ser inaceptable para la organización, debe dejar constancia de ello, en una comunicación escrita...”*

Estas normas regulan la obligación del auditor interno de realizar un análisis, diseño y aplicación de procedimientos que permitan priorizar fundamentalmente, los procesos, proyectos, programas, áreas o funciones críticas para la organización y, luego determinar los compromisos específicos sobre los cuales se realizará el seguimiento de auditoría para un período determinado. También regulan la obligación de elaborar y documentar las actividades de Seguimiento de los Resultados, que incluya, el alcance del trabajo, tiempo y asignación de recursos. Por último, las Normas se refieren a la comunicación al Jerarca o autoridad y a la AIN de la eficacia de los trabajos de auditoría interna y de la implementación de las medidas asociadas a las observaciones.

## ***2.- Responsabilidad del Director Ejecutivo de la Unidad de Auditoría Interna***

El Director Ejecutivo de la UAI debe establecer y mantener un sistema para supervisar la implementación de las respuestas de los auditados que fueron comunicadas a la Dirección, ya sea a través de la UAI o directamente por el auditado (en el caso de los planes de acción). También será responsabilidad del Director Ejecutivo de la UAI informar, al menos dos veces al año, al Jerarca o autoridad y a la AIN acerca del avance que han experimentado los planes de acción adoptados producto de los resultados de las auditorías realizadas.

## **III.- ETAPA DE SEGUIMIENTO DE LOS RESULTADOS DEL PROCESO DE AUDITORÍA**

### ***1.- Introducción***

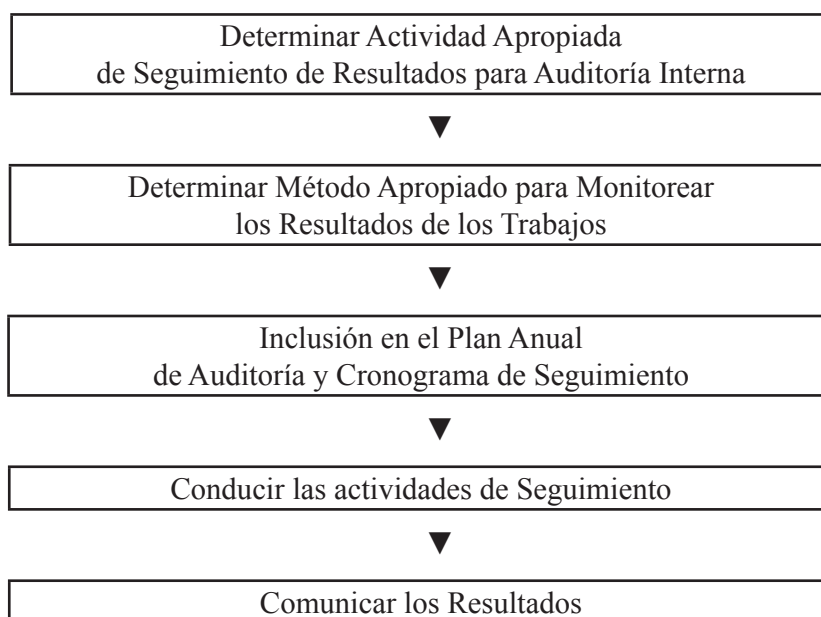
La etapa de Seguimiento de los Resultados de Auditoría corresponde a la parte del proceso de auditoría, en el cual se verifica que las recomendaciones de auditoría se hayan cumplido, de acuerdo con los compromisos tomados por las áreas operacionales, informando a la Dirección de aquello.

La etapa de Seguimiento de los Resultados de Auditoría abarca varios hitos, que van desde la determinación de la actividad apropiada de seguimiento de resultados, hasta la comunicación de los Resultados al Jerarca, autoridad o a la unidad que fue auditada.

## ***2.- Fases Genéricas para el Seguimiento de los Resultados de Auditoría***

El desarrollo de la Etapa de Seguimiento de los Resultados de Auditoría puede variar en cada entidad gubernamental, dependiendo, entre otros, del nivel de complejidad, tamaño, sistema de control interno, sistemas de información y estructura organizacional. Por ello, se ha estimado conveniente presentar, con fines explicativos y en orden cronológico, las principales fases genéricas que la componen, sin perjuicio de lo cual, en la práctica, algunas de estas fases se desarrollan en forma paralela. En el siguiente cuadro se sistematizan las fases de esta etapa.

*Cuadro N° 1: Fases que Componen el Seguimiento de los Resultados de Auditoría*



### **2.1.- PRIMERA FASE: Determinar Actividad Apropiada de Seguimiento de Resultados para Auditoría Interna**

En aquellos casos, en que el informe de auditoría contenga recomendaciones para la unidad auditada, y el auditado no haya respondido antes de la emisión del informe, será responsabilidad del Director Ejecutivo de la UAI establecer procedimientos que tiendan a asegurar que el auditado responda a esas recomendaciones.

Para lo anterior, debe establecerse procedimientos que incluyan:

- ◇ El marco o período de tiempo dentro del cual el auditado debe responder a las observaciones y recomendaciones requeridas.
- ◇ Una evaluación de las respuestas del auditado.
- ◇ La verificación de las respuestas (si fuera apropiado).
- ◇ El desarrollo de un trabajo de seguimiento (si fuera apropiado).

El procedimiento debe considerar además una dinámica de comunicación que detalle el accionar de auditoría interna ante las respuestas/acciones insatisfactorias, del auditado y del Jerarca o autoridad, incluida la aceptación del riesgo. Esta dinámica implica que deben existir instrucciones formales y conocidas por toda la organización, respecto de la forma como se deben responder los informes de auditoría. Además, los plazos máximos y estructura para la respuesta formal, deben estar aprobados por el Jerarca o autoridad.

La unidad de auditoría tiene la obligación de informar oportunamente a la autoridad acerca de las unidades auditadas que no cumplen los plazos o envían respuestas deficientes.

## **2.2.- SEGUNDA FASE: Determinar Método Apropriado para Monitorear los Resultados de los Trabajos.**

Es necesario que el Director Ejecutivo de la UAI determine cómo monitorear los resultados de los trabajos de auditoría.

El Universo del seguimiento de la auditoría comprende las recomendaciones que se hayan definido en el informe, los compromisos contenidos en las respuestas del auditado y los que se contienen en el plan de acción en caso de haber sido remitido por el auditado. Una adecuada planificación de los trabajos de auditoría que van a ser objeto de seguimiento será clave para el éxito en el resultado del mismo. Esta planificación debe estar basada en el riesgo y en el nivel de exposición involucrada, como también en la dificultad e importancia de la oportunidad en la implementación de la acción correctiva.

En síntesis, los puntos clave en materia de planificación del seguimiento en la auditoría interna son:

- ◇ Definir qué materias deberán ser monitoreadas en el seguimiento.
- ◇ Determinar quién realizará el seguimiento de los resultados de las medidas para implementar las recomendaciones.
- ◇ Determinar cómo será cumplido el seguimiento.

### ***Definir Qué Materias Deberán ser Monitoreadas en el Seguimiento***

El Director Ejecutivo de la UAI debe determinar la naturaleza, oportunidad y extensión del seguimiento considerando entre otras variables, las siguientes:

- ◇ Importancia de las observaciones o recomendaciones informadas.
- ◇ Grado de esfuerzo y costo necesario para corregir las condiciones informadas.
- ◇ Consecuencias que pueden resultar si falla la acción correctiva.
- ◇ Período de tiempo involucrado.

Es posible, que se haga seguimiento a todas las materias de auditoría, sin embargo, lo usual será que se priorice en base a criterios, una parte de ellas que sean las más relevantes. Uno de los criterios a aplicar es la de definición de factores críticos de seguimiento. La priorización de las materias a hacer

seguimiento puede hacerse por procesos auditados, considerando los diversos procesos, programas, proyectos, materias o funciones auditadas.

### **1.- Definición de Factores Críticos de Seguimiento**

Para definir qué materias deben ser monitoreadas en el seguimiento, un método que puede utilizar el Director Ejecutivo de la UAI para priorizar los procesos, programas, proyectos, funciones o áreas a seguir (en el caso que no tenga los recursos materiales, humanos, financieros y de tiempo para hacer seguimiento a todas), se denomina, Matriz de Factores Críticos de Seguimiento. A través de la aplicación de este cuadro, se pueden seleccionar aquellas materias más importantes para comprobar su implementación.

La Matriz de Factores Críticos de Seguimiento considera las variables críticas, su descripción y su valor. En base a este cuadro deberían analizarse todos los procesos, programas, proyectos, áreas o funciones revisadas y definirse los de mayor criticidad para su seguimiento.

*Cuadro N° 2.- Matriz de Factores Críticos de Seguimiento a Nivel Global*

FACTOR CRÍTICO	DESCRIPCIÓN DEL FACTOR	CRITERIOS DE EVALUACIÓN
Importancia de las observaciones o hallazgos de la comunicación de auditoría.	Se refiere a la criticidad que revisten en general, las observaciones contenidas en la comunicación de auditoría.	<ul style="list-style-type: none"> <li>◇ Los hallazgos u observaciones, en su mayoría afectan gravemente al proceso, programa, proyecto, área o función auditada: <b>5</b></li> <li>◇ Los hallazgos u observaciones, en su mayoría afectan medianamente al proceso, proyecto, programa, área o función auditada: <b>3</b></li> <li>◇ Los hallazgos u observaciones en general afectan en forma menor al proceso, proyecto, programa, área o función auditada: <b>1</b></li> </ul>
Relevancia del proceso, programa, proyecto, área o función auditada para el organismo.	Se refiere a la importancia que tiene el proceso, programa, proyecto, área o función auditada para el cumplimiento de los objetivos y metas del organismo.	<ul style="list-style-type: none"> <li>◇ El proceso, programa, proyecto, área o función auditada es crítica para el cumplimiento de los objetivos del organismo: <b>5</b></li> <li>◇ El proceso, programa, proyecto, área o función auditada es importante para el cumplimiento de los objetivos del organismo: <b>3</b></li> <li>◇ El proceso, programa, proyecto, área o función auditada coadyuva indirectamente al cumplimiento de los objetivos del organismo: <b>1</b></li> </ul>
Período del seguimiento.	Se refiere a la periodicidad de los seguimientos que se han realizado.	<ul style="list-style-type: none"> <li>◇ En los últimos 3 años no se han hecho actividades de seguimiento sobre estas observaciones: <b>5</b></li> <li>◇ En los últimos 2 años no se han hecho actividades de seguimiento sobre estas observaciones: <b>3</b></li> <li>◇ El seguimiento sobre estas observaciones se realizó hace un año o menos: <b>1</b></li> </ul>
Solución de observaciones y hallazgos.	Se relaciona con la solución de hallazgos contenidos en auditorías anteriores.	<ul style="list-style-type: none"> <li>◇ La auditoría anterior reveló que las observaciones de auditorías pasadas no se habían superado: <b>5</b></li> <li>◇ La auditoría anterior reveló que algunas observaciones habían sido solucionadas, pero en su mayoría subsistían: <b>3</b></li> <li>◇ La auditoría anterior reveló que la mayoría de las observaciones habían sido solucionadas: <b>1</b></li> </ul>
Alcance de las auditorías.	Alcance de las auditorías realizadas en los procesos institucionales en los dos últimos años al periodo planificado.	<ul style="list-style-type: none"> <li>◇ La auditoría ha sido realizada en el nivel central y 3 o más departamentos: <b>5 Nivel General</b></li> <li>◇ La auditoría ha sido realizada en el nivel central y 2 departamentos: <b>3 Nivel medio</b></li> <li>◇ La auditoría ha sido realizada en el nivel central y 1 departamento o sólo a nivel central : <b>1 Nivel particular o específico</b></li> </ul>

## 2.- Ponderación de Factores Críticos de Seguimiento

Hay que considerar que no todos los factores críticos tienen la misma importancia ni el mismo peso específico para el organismo. Debido a ello deben ser valorados y ponderados, de acuerdo a la relevancia que tenga cada uno de estos factores para el citado organismo o entidad. Una ponderación adecuada, se presenta en el cuadro N° 3 a continuación:

*Cuadro N°3: Tabla de Ponderación de Factores Críticos de Seguimiento.*

<b>FACTOR CRÍTICO</b>	<b>PONDERACIÓN POR FACTOR</b>
Importancia de las observaciones o hallazgos de la comunicación de auditoría.	30%
Relevancia del proceso, programa, proyecto, área o función auditada para el organismo.	30%
Periodos del seguimiento.	15%
Solución de observaciones y hallazgos.	15%
Alcance de las auditorías.	10%

## 3.- Determinación de la Criticidad para el Seguimiento

Una vez definidos los factores críticos y ponderados de acuerdo a su importancia para el organismo o entidad, es necesario establecer un criterio contra el cual decidir la criticidad para el seguimiento. Para ello, debe definirse una tabla, para determinar cuales procesos, programas, proyectos, áreas o funciones auditadas se considerarán críticas para priorizar su seguimiento. La tabla a usar debe ser la señalada en el cuadro N° 4 siguiente:

*Cuadro N° 4. Tabla de criticidad para el seguimiento*

<b>NIVEL DE CRITICIDAD</b>	<b>VALOR DE CRITICIDAD</b>
Alta criticidad	3,7 a 5
Mediana criticidad	2,2 a 3,6
Criticidad baja	1,0 a 2,1

#### 4.- Aplicación de la Metodología de Priorización

Considerando que están definidos los factores críticos, su ponderación y la tabla que determina el valor y el nivel de la criticidad, en este punto, el auditor debería pasar por la Matriz de Factores Críticos de Seguimiento, todos los procesos, programas, proyectos, áreas o funciones que fueron auditadas y que constituyan el universo del seguimiento, multiplicar el guarismo del factor obtenido por la ponderación definida y, comparar el resultado con la tabla previamente establecida, como se indica en el ejemplo que se presenta en el cuadro N° 5.

*Cuadro N° 5. Ejemplo de Aplicación de Matriz Factores Críticos de Seguimiento*

PROCESO, PROGRAMA, PROYECTO, ÁREA O FUNCIÓN	FACTOR 1 X PONDERACIÓN	FACTOR 2 X PONDERACIÓN	FACTOR 3 X PONDERACIÓN	FACTOR 4 X PONDERACIÓN	FACTOR 5 X PONDERACIÓN	TOTAL
Materia 1	5 X 30%	5 X 30%	3 X 15%	3 X 15%	1 X 10%	4,0
Materia 2	3 X 30%	3 X 30%	1 X 15%	3 X 15%	3 X 10%	2,7
Materia 3	5 X 30%	1 X 30%	5 X 15%	1 X 15%	5 X 10%	2,6
Materia 4	3 X 30%	5 X 30%	3 X 15%	5 X 15%	1 X 10%	3,9
Materia 5	1 X 30%	3 X 30%	1 X 15%	1 X 15%	3 X 10%	2,1

De acuerdo a la tabla del cuadro N° 5 precedente, y suponiendo que existen cinco (5) procesos, programas, proyectos, áreas o funciones auditadas que conforman el universo para hacer seguimiento, los procesos, programas, proyectos, funciones o áreas críticos a ser seguidos, deberían corresponder a la materia 1 y la materia 4, ya que ambas tienen criticidad alta. Si se tienen recursos disponibles en la UAI, puede hacerse seguimiento a las materias de mediana criticidad, esto es, la materia 2 y la materia 3.

En base a este modelo, el auditor interno puede analizar los procesos, programas, proyectos, áreas o funciones priorizadas para hacerles seguimiento y definir si le hace un seguimiento a todas las recomendaciones contenidas en los informes o comunicaciones asociadas, o también selecciona y prioriza algunas recomendaciones de alta criticidad. Para valorar y priorizar las recomendaciones, debe utilizar su criterio, pero considerando que para definir a cuáles recomendaciones debe hacerse seguimiento, deben tenerse en cuenta especialmente aquellas cuya implementación agreguen valor al organismo, de manera que su cumplimiento por parte del auditado, mejore en forma real el proceso, programa, proyecto, área o función en que fueron detectadas las deficiencias o brechas entre el criterio y la condición.

Para determinar y evaluar si las recomendaciones agregan valor a la organización es posible que el auditor interno analice cada recomendación a seguir, a la luz de las siguientes preguntas:

*Cuadro N° 6: Análisis de la Relevancia de las Recomendaciones de Auditoría*

PREGUNTA	SI	NO	OBSERVACIONES
¿Es posible implementar esta recomendación en base a los recursos del organismo?	X		Es relevante su seguimiento.
		X	No es relevante su seguimiento.
¿La recomendación es aún válida?	X		Es relevante su seguimiento.
		X	No es relevante su seguimiento.
¿Pueden los objetivos de la recomendación ser alcanzados por un enfoque alternativo?	X		Al hacer seguimiento, debe considerar que el auditado puede haber implementado acciones alternativas.
		X	Es relevante su seguimiento.
¿Deben implementarse las recomendaciones atrasadas?	X		Es relevante su seguimiento.
		X	No es relevante su seguimiento.
¿La consecuencia de no implementar la recomendación es grave?	X		Es relevante su seguimiento.
		X	No es relevante su seguimiento.
¿Es esta la recomendación clave para resolver los temas de control en esta área?	X		Es relevante su seguimiento.
		X	No es relevante su seguimiento.

A estas preguntas, el auditor puede agregar otros análisis y razonamientos. Lo importante, es que a través de todo este estudio, el auditor interno se asegure que está concentrando sus esfuerzos en seguir la implementación de las recomendaciones tendientes a subsanar los hallazgos y observaciones más críticos para el organismo y además aquellas que crean valor, ya que tienden a mejorar en forma efectiva el proceso, programa, proyecto, área o función auditada.

### **Determinar Quién Realizará el Seguimiento de los Resultados de las Medidas para Implementar las Recomendaciones**

El Director Ejecutivo de la UAI deberá definir el equipo de auditoría que deberá realizar los seguimientos, designando a los miembros de la UAI que serán parte de este equipo y al responsable del mismo, entregando obligaciones específicas para ellos.

### **Cómo será Cumplido el Seguimiento**

El Director Ejecutivo de la UAI deberá definir la forma cómo debe cumplirse el seguimiento, estableciendo por ejemplo la frecuencia de las actividades de seguimiento, los plazos en los que deben



ejecutarse tales actividades, los tipos y cantidad de informes de seguimiento, los temas que deben ser informados, la forma de presentar la información, entre otros aspectos.

### **2.3.- TERCERA FASE: Inclusión en el Plan Anual de Auditoría y Cronograma de Seguimiento**

Es necesario incluir en el Plan Anual de Auditoría, las actividades de Seguimiento con su correspondiente cronograma, indicando a qué se le va a hacer seguimiento, cómo y cuándo se realizará.

Las actividades de seguimiento consideradas en el Plan Anual de Auditoría deberían al menos detallar los siguientes elementos:

- ◇ Alcance, señalando los procesos, programas, proyectos, áreas o funciones que se incluyen en las actividades de seguimiento.
- ◇ Equipo de trabajo que será responsable de ejecutar el seguimiento.
- ◇ Horas de auditoría estimadas para desarrollar las actividades de seguimiento.
- ◇ Identificación de las fechas para las actividades y las comunicaciones que deban emitirse.
- ◇ Explicación sobre si se van a seguir todas las recomendaciones o se va a priorizar por los procesos, programas, proyectos, áreas o funciones.
- ◇ En el caso de priorizar por procesos, programas, proyectos, áreas o funciones y/o recomendaciones críticas, se debe señalar la metodología utilizada y acompañar los antecedentes de su aplicación (por ejemplo acompañar la aplicación del Cuadro de Factores Críticos de Seguimiento).
- ◇ Debe señalarse la recomendación y el compromiso o plan de acción definido por el auditado que va a seguirse. Por lo anterior se sugiere identificar el informe o comunicación al que se va a hacer el seguimiento, las materias sobre las que recae, las recomendaciones de auditoría y los compromisos asumidos por el auditado.

Todos estos elementos y análisis, es recomendable que sean considerados en un anexo al Plan Anual de Auditoría, el que debe ser debidamente referenciado en dicho Plan.

A continuación se indica el formato para presentar, en anexo, las actividades de Seguimiento, en el cuadro N° 7:

*Cuadro N°7: Formato Actividades de Seguimiento.*

Actividad de Seguimiento N°					
Fecha Emisión					
Objetivos					
Alcance					
Se considera realizar seguimiento sobre:	Todas las recomendaciones <input type="checkbox"/>		Las recomendaciones priorizadas <input type="checkbox"/>		
La metodología que se ha utilizado para la priorización (si se utiliza) es la Matriz de Factores Críticos de Seguimiento cuya aplicación y resultados se explica en documento aparte (Ver Anexo de esta Guía Técnica)*					
El equipo de auditoría que va a realizar las acciones de seguimiento está compuesto por:					
Las horas de auditoría consideradas para la ejecución del presente seguimiento son:					
<b>Acciones de Seguimiento Año</b>					
<b>Acción de Seguimiento 1</b>					
Informe N°					
Fecha Informe					
Fecha Respuesta Auditado					
Informe			Respuesta Auditado		
Materia	Hallazgo	Recomenda- ción	Compromiso	Plazo para im- plementación	Responsable
<b>Acción de Seguimiento 2</b>					
Informe N°					
Fecha Informe o Comunicación					
Fecha Respuesta Auditado					
Informe			Respuesta Auditado		
Materia	Hallazgo	Recomenda- ción	Compromiso	Plazo para im- plementación	Responsable
Hecho por:		Validado por:		Aprobado por:	
Fecha:		Fecha:		Fecha:	

## 2.4.- CUARTA FASE: Conducir las Actividades de Seguimiento

En base al Plan de Auditoría y durante la actividad de seguimiento de los resultados de auditoría, la UAI deberá obtener datos para verificar o confirmar el estado de las recomendaciones por parte de la dirección. Esto implica la recolección de evidencia que permita asegurar el nivel de cumplimiento de la recomendación.

La conducción de actividades de seguimiento, requiere monitorear los temas directamente en terreno por la auditoría interna, pero también incluye la revisión de informes periódicos del progreso, emitidos por la dirección u otras unidades con responsabilidad de tomar medidas correctivas.

Al conducir actividades de seguimiento, el auditor interno se puede encontrar en dos situaciones. Una primera situación se produce cuando hay progresos o avances en la implementación de medidas. Una segunda situación se produce cuando no existe dicho avance.

Si hay progreso en la implementación de medidas, el avance se debe documentar en forma adecuada, a través de documentos o datos, pruebas, u observación directa; emitiendo preferentemente una comunicación o informe de seguimiento al Jeraarca o autoridad y a la AIN, de manera de mantenerlos informados del desarrollo de la implementación de las medidas.

Si no hay progreso en la implementación de medidas, los auditores internos deben realizar un análisis adicional para descubrir y documentar las razones para ello; por ejemplo:

- ◇ ¿La unidad auditada se resiste a la implementación de las recomendaciones?
- ◇ ¿Han encontrado dificultades imprevistas?
- ◇ ¿Han cambiado las condiciones de tal manera que la recomendación no es necesaria actualmente?
- ◇ ¿La implementación de la recomendación ha sido demorada debido a la presión de operaciones diarias y crisis?
- ◇ ¿Está la recomendación mal formulada? ¿En qué forma?

De esta situación, con las conclusiones de este análisis realizado por la auditoría interna, también debería emitirse una comunicación al Jeraarca o autoridad y a la AIN de manera que se puedan tomar las acciones necesarias para obtener la implementación de las medidas o informar el cambio o modificación de circunstancias o acciones.

## 2.5.- QUINTA FASE: Comunicar Planes y Resultados

La naturaleza de la comunicación de la actividad de Seguimiento y los resultados depende de si el Director Ejecutivo de la UAI ha determinado que el auditado ha respondido en forma adecuada o inadecuada.

## **1.- Informe con Respuestas Adecuadas del Auditado**

Como ya se señaló, de acuerdo con las Normas de Auditoría Interna Gubernamental en el punto VI.7, *El Director Ejecutivo de la UAI, debe informar al menos dos veces por año al jerarca y a la AIN de la eficacia de las auditorías internas y del avance de los planes de acción que se hubieran implementado.*

En especial debe informar al Jerarca, o autoridad y a la AIN temas relacionados con la actividad de auditoría, incluyendo el desarrollo del seguimiento. Estos informes deben reflejar los resultados de la implementación de las acciones surgidas de las recomendaciones.

El informe debe comunicar el seguimiento, usando el conjunto de criterios contenidos en las recomendaciones originales. Deben comunicarse los niveles de implementación de las recomendaciones y los resultados del seguimiento, que pueden ser cualitativos o cuantitativos, tanto si son resultados positivos como si son negativos y aún no se logran los niveles de implementación deseados. Además, deben enfatizarse los beneficios logrados para la organización debido a la implementación de las recomendaciones.

Se sugiere que el informe sea breve, una o dos páginas de resumen de objetivos, actividad de seguimiento, y resultados, con evidencia en anexos si es necesario. Si el auditor interno constata que han surgido otros problemas que interfieren con las recomendaciones, entonces se requiere hacer cambios a estas, o sugerir nuevas relacionadas con los temas de control o riesgos surgidos. Estas materias deben ser discutidas completamente en la comunicación.

## **2.- Informe con Respuestas Inadecuadas del Auditado**

Existen situaciones en que las respuestas del auditado pueden ser consideradas inadecuadas por parte del Director Ejecutivo de la UAI, debido a que no se responden todas las observaciones, no se comprometen medidas para poder subsanar las mismas o no se responde el informe de auditoría. En estos casos, en el informe de seguimiento debe comunicarse al Jerarca o autoridad que la unidad auditada no ha respondido el informe y no ha comprometido ninguna medida para poder mitigar los riesgos detectados por la auditoría interna. Ante ello, la autoridad puede reiterar a la unidad auditada la necesidad de definir un plan de acción para salvar las deficiencias observadas o aceptar el riesgo que estas implican. En este último caso, si el Jerarca o autoridad acepta un nivel de riesgo, que a juicio del señalado Director Ejecutivo es inaceptable, debe dejar constancia de ello en una comunicación escrita al Jerarca con copia a la AIN. (Norma 8).

De acuerdo a lo anteriormente señalado, la responsabilidad del seguimiento de parte del Director Ejecutivo de la UAI es evaluar las acciones tomadas por el auditado o la Dirección para mitigar los riesgos y la del auditado y/o la Dirección es tomar las medidas respectivas o aceptar los riesgos.

## **IV.- RESUMEN**

### ***1.- Análisis para Determinar Actividades y Método Apropriado***

La tarea de realizar un seguimiento adecuado a los procesos más críticos mediante el uso eficiente de los recursos asignados requiere de un riguroso proceso de planificación.

La primera decisión del Director Ejecutivo de la UAI, será definir si se hará seguimiento a todas las materias auditadas o se priorizan por su importancia y criticidad.

Si decide que basado en sus recursos humanos, financieros y de tiempo deberá priorizar por los procesos, programas, proyectos, áreas o funciones más críticas, deberá aplicar alguna metodología para esta priorización. Para ello debe utilizar la Matriz de Factores Críticos de Seguimiento, que considera analizar todos los procesos, programas, proyectos, áreas o funciones en base a un conjunto de criterios que pueden orientar la criticidad de los mismos.

Existen también algunos factores de carácter estratégico que pueden ser consideradas como base para realizar un adecuado seguimiento:

- ◇ Recursos humanos y financieros suficientes.
- ◇ El nivel de calidad en la ejecución, obtención de evidencia y análisis de los resultados de la auditoría.
- ◇ El nivel de calidad y la oportunidad de los análisis de los hallazgos y recomendaciones contenidas en los informes de auditoría.
- ◇ El nivel de calidad y la oportunidad de la respuesta de las unidades operativas a las observaciones y recomendaciones propuestas por la auditoría interna.
- ◇ Una base de datos para controlar los plazos y avances de las medidas comprometidas por los ejecutivos responsables de las unidades organizacionales.
- ◇ Las formalidades consideradas en el flujo de información, hacia el Jerarca o autoridad y hacia los procesos operativos y desde éstos, a la unidad de auditoría.
- ◇ El nivel de retroalimentación que ha recibido por parte de la unidad auditada antes de entregar el informe de auditoría a la dirección.

Una vez priorizadas las materias para hacer seguimiento, deberá definirse si se siguen todas las recomendaciones relacionadas con esas materias, para ello, el auditor deberá aplicar su criterio, pudiendo utilizar como base de análisis el cuadro N° 6, presentado anteriormente en este documento.

### ***2.- La Comunicación de los Resultados de Seguimiento***

Corresponde a un documento formal remitido al Jerarca o autoridad. Este debe ser breve, sin embargo, debe contener toda la información que permita interiorizarse a los usuarios de éste, sobre los avances y atrasos en la implementación de los compromisos y las proyecciones sobre el nivel de cumplimiento final, en opinión fundada del auditor.

## V.- BIBLIOGRAFÍA

- ◇ Alfredo Hierro Cuenca. La Auditoría Interna y las ISO 9000. Madrid – España: Instituto de Auditores Internos de España, 1988.
- ◇ American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Declaraciones sobre Normas de Auditoría, versión 1997, traducción Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
- ◇ Calloway Davis, Internal Auditing: A Guide for the New Auditor, Altamonte Spring, Fla: The Institute of the Internal Auditors, 2004.
- ◇ Franklin F, Enrique Benjamín, Auditoría Administrativa, México: Mc Graw Hill, 2001.
- ◇ Hevia Vásquez, Eduardo. Concepto Moderno de la Auditoría. Madrid – España: Instituto de Auditores Internos de España, 1999.
- ◇ Instituto Nacional de Normalización, NCh-ISO19011.Of2003 - Directrices para la Auditoría de Sistemas de Gestión De la Calidad y/Ambiental, Santiago de Chile, 2003.
- ◇ International Organization for Standardization, ISO 31000:2009 – Principios y Directrices para la Gestión de Riesgos, 2009.
- ◇ Ratclif Richard L et al. Introduction to Auditing: Logic, Principles and Techniques, (Altamonte Springs, FL: The Institute of the Internal Auditors, 2002).
- ◇ Reding Kart F y otros. Auditoría Interna, Servicios de Aseguramiento y Consultoría, Fundación de Investigaciones del IIA, Estados Unidos, 2009.
- ◇ Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), Gestión de Riesgos Corporativos, Marco integrado – Resumen Ejecutivo Marco, España, 2004.
- ◇ The Institute of the Internal Auditors: Global Technology audit. Guide, Altamonte Springs, FL: The Institute of the Internal Auditors, 2005.
- ◇ U.S. General Accounting Office, “Generally Accepted Governmental Auditing Standards”, versión 1994, traducción Contraloría General de la República del Perú.

## ANEXO N° 1

Aplicación de la Matriz de Factores Críticos de Seguimiento.

En una entidad ficticia, que ejerce funciones impositivas, la Unidad de Auditoría durante el año 2010 ha auditado seis (6) procesos:

- ◇ Fiscalización
- ◇ Sistemas de Información
- ◇ Recursos materiales
- ◇ Recursos Humanos
- ◇ Estudios e investigaciones impositivas
- ◇ Regulación y tarifas

El Director Ejecutivo de la UAI considera que tiene recursos humanos, financieros y de tiempo, sólo para hacer seguimiento de tres (3) procesos, ya que el año 2011 su Plan de Auditoría considera diez (10) auditorías y tienen sobrecarga de trabajo. Dado lo anterior, el Director Ejecutivo piensa que es necesario priorizar sobre cuáles procesos se hará seguimiento el año 2011. En base a lo anterior, somete los procesos auditados a la Matriz de Factores Críticos de Seguimiento, como se indica a continuación:

### ***a) Factores***

- ◇ Factor 1: Importancia de las observaciones o hallazgos de la comunicación de auditoría.
- ◇ Factor 2: Relevancia del proceso, programa, proyecto, área o función auditada para el organismo.
- ◇ Factor 3: Periodos del seguimiento.
- ◇ Factor 4: Solución de observaciones y hallazgos.
- ◇ Factor 5: Alcance de las auditorías.

**b) Ponderación**

FACTOR CRÍTICO	PONDERACIÓN POR FACTOR
Importancia de las observaciones o hallazgos de la comunicación de auditoría.	30%
Relevancia del proceso, programa, proyecto, área o función auditada para el organismo.	30%
Periodos del seguimiento.	15%
Solución de observaciones y hallazgos.	15%
Alcance de las auditorías.	10%

**c) Tabla de criticidad**

*Tabla de criticidad para el seguimiento*

NIVEL DE CRITICIDAD	VALOR DE CRITICIDAD
Alta criticidad	3,7 a 5,0
Mediana criticidad	2,2 a 3,6
Criticidad baja	1,0 a 2,1

**d) Aplicación Matriz de Factores Críticos de Seguimiento y Ponderación**

Proceso, programa, proyecto, área o función	Factor 1 X ponderación	Factor 2 X ponderación	Factor 3 X ponderación	Factor 4 X ponderación	Factor 5 X ponderación	Total
Fiscalización	5 X 30%	5 X 30%	1 X 15%	3 X 15%	1 X 10%	3,7
Sistemas de Información	5 X 30%	1 X 30%	1 X 15%	3 X 15%	3 X 10%	2,1
Recursos materiales	3 X 30%	1 X 30%	3 X 15%	1 X 15%	5 X 10%	1,9
Recursos materiales	3 X 30%	3 X 30%	3 X 15%	5 X 15%	1 X 10%	3,1
Estudios e investigaciones impositivas	5 X 30%	5 X 30%	5 X 15%	3 X 15%	3 X 10%	4,5
Regulaciones y tarifas impositivas	5 X 30%	5 X 30%	3 X 15%	5 X 15%	3 X 10%	4,5



De acuerdo al resultado anterior, el Director Ejecutivo de la UAI, decide que se hará seguimiento a todas las recomendaciones contenidas en los informes sobre los procesos de “Estudios e Investigaciones Impositivas”, “Regulaciones y Tarifas Impositivas” y “Fiscalización”. En base a ello, genera un Formato de Actividades de Seguimiento:

Actividad de Seguimiento N°	1	
Fecha Emisión	20 de Enero de 2011	
Objetivos	El objetivo será examinar el nivel de cumplimiento que han dado las unidades auditadas durante el año 2010, a las recomendaciones efectuadas por la UAI y analizar el grado de avance de la implementación de los planes de acción comprometidos por los auditados.	
Alcance	<p>El seguimiento se hará a todas las recomendaciones contenidas en los informes siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>◇ Informe N° 02 de 12.06.2010 de “Estudios e Investigaciones Impositivas”.</li> <li>◇ Informe N° 04 de 25.09.2010 de Regulaciones y Tarifas Impositivas.</li> <li>◇ Informe N° 06 de 20.12.2010 de Fiscalización.</li> </ul>	
Se considera realizar seguimiento sobre:	Todas las recomendaciones <input checked="" type="checkbox"/>	Las recomendaciones priorizadas <input type="checkbox"/>
La metodología que se ha utilizado para la priorización (si se utiliza) es la Matriz de Factores Críticos de Seguimiento cuya aplicación y resultados se explica precedentemente en este documento.		
El equipo de auditoría que va a realizar las acciones de seguimiento está compuesto por: Juan Pérez, Julia Ocampo, Tomás Reinoso, Alejandra Vásquez. El auditor a cargo del equipo será Julia Ocampo.		
Las horas de auditoría consideradas para la ejecución del presente seguimiento son: 100		

Acciones de Seguimiento					
Acciones de Seguimiento 1					
Informe N°			02		
Fecha Informe			12.06.2010		
Fecha Respuesta Auditado			10.07.2010		
Informe			Respuesta Auditado		
Materia	Hallazgo	Recomendación	Compromiso	Plazo para implementación	Responsable
Estudios e Investigaciones Impositivas	Los estudios no cuentan con la revisión del jefe de la unidad, por lo cual no hay control de calidad de los mismos	El jefe de la unidad debe establecer un procedimiento para verificar y validar la calidad de los informes, en el cual conste su aprobación de los mismos	Se definirá un procedimiento de calidad de los informes, que considere los elementos mínimos de los informes y los puntos a revisar por la supervisión. Además todos los informes serán aprobados por el jefe de la unidad	Mayo 2011	Jefe de unidad: Sr. Marcos Domínguez.
....					
Acción de Seguimiento 2					
Informe N°					
Fecha Informe o Comunicación					
Fecha Respuesta Auditado					
Informe			Respuesta Auditado		
Materia	Hallazgo	Recomendación	Compromiso	Plazo para implementación	Responsable
Hecho por: Pedro Soto (auditor)		Validado por: Juan Pérez (Supervisor)		Aprobado por: José López (D. Ejecutivo UAI)	
Fecha: 10.11.2010		Fecha: 16.11.2010		Fecha: 20.11.2010	

Además se presenta el siguiente cronograma para el Plan de Seguimiento definido:

<b>Acción de Seguimiento</b>	<b>E</b>	<b>F</b>	<b>M</b>	<b>A</b>	<b>M</b>	<b>J</b>	<b>JL</b>	<b>A</b>	<b>S</b>	<b>O</b>	<b>N</b>	<b>D</b>
1			SP	IP		SP	IF					
2					SP	IP		SF		IF		
3		SP	IP			SP	IN			SF	IF	

SP: Seguimiento Parcial o Preliminar

SF: Seguimiento Final

IP: Informe Preliminar

IF: Informe Final



AUDITORIA INTERNA  
DE LA NACION

*Guía Técnica de  
Trabajo de  
Consultoría en Auditoría*

## INDICE

TEMAS	PÁGINA
<b>I.- Presentación.....</b>	<b>173</b>
<b>II.- Conceptos sobre Trabajo de Consultoría en Auditoría Interna.....</b>	<b>173</b>
<i>1.- Definiciones y requisitos de las Normas que regulan los trabajos de Consultoría .....</i>	<i>173</i>
<i>2.- Responsabilidad del Director Ejecutivo de la Unidad de Auditoría Interna .....</i>	<i>174</i>
<b>III.- Actividad de Aseguramiento y Consultoría concebida para agregar valor y mejorar las operaciones .....</b>	<b>174</b>
<b>IV.- Proceso del Trabajo de Consultoría .....</b>	<b>176</b>
<i>1.- Introducción .....</i>	<i>176</i>
<i>2.- Fases del Trabajo de Consultoría.....</i>	<i>177</i>
2.1.- Primera Fase: Selección del Trabajo de Consultoría.....	178
2.2.- Segunda Fase: Preparación del trabajo de Consultoría .....	178
2.3.- Tercera Fase: Planificación del trabajo de Consultoría .....	179
2.4.- Cuarta Fase: Realización del trabajo de Consultoría .....	180
2.5.- Quinta Fase: Comunicación y Seguimiento del Trabajo de Consultoría .....	180
<b>V.- Tipos de Trabajos de Consultoría .....</b>	<b>181</b>
<i>5.1.- Trabajos de Consultoría Formal.....</i>	<i>182</i>
<i>5.2.- Trabajos de Consultoría Informal.....</i>	<i>185</i>
<b>VI.-Bibliografía .....</b>	<b>186</b>

## I.- PRESENTACIÓN

La Auditoría Interna de la Nación (AIN), como órgano de control que contribuye a generar un entorno económico transparente y confiable, protegiendo la hacienda pública en beneficio de la sociedad en su conjunto, debe adoptar las medidas necesarias para el cumplimiento de sus funciones.

En el ejercicio de la superintendencia técnica sobre las Unidades de Auditoría Interna de los organismos (Incisos, Unidades Ejecutoras y otros), entre otras atribuciones, la AIN cuenta, con la facultad de dictar normas técnicas para guiar el trabajo de los auditores internos gubernamentales.

En base a esta facultad, se ha emitido la presente guía técnica de Trabajo de Consultoría de Auditoría Interna Gubernamental, que tiene por finalidad estandarizar y documentar la forma como los auditores internos gubernamentales realizan este tipo de actividades de auditoría interna.

El presente documento o guía técnica trata acerca de los conceptos del Trabajo de Consultoría, la definición y requisitos de las normas que lo regulan y la responsabilidad del Director Ejecutivo de la Unidad de Auditoría Interna (UAI). Además se tratan algunos antecedentes generales que sirven para entender dicha actividad de auditoría interna. También se abordan la relación entre los trabajos de Aseguramiento y los de Consultoría, los tipos de trabajo de Consultoría y el proceso del mismo.

Las Normas definen a la Auditoría Interna como “una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización. Ayuda a una organización a cumplir sus objetivos aportando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno.”

De acuerdo con dicha definición, los Auditores Internos proporcionan dos tipos de servicios – aseguramiento y consultoría- para agregar valor y mejorar las operaciones. La UAI tiene la oportunidad de ampliar su rol como Consultor y ayudar en el fortalecimiento de los principales procesos de control interno de la organización. Trabajos de Consultoría como por ejemplo la evaluación de riesgos de la seguridad de la información y la planificación de contingencias, constituyen espacios en que la UAI puede proporcionar valor agregado inmediato a la organización en la revisión de procesos y en la mejora de actividades de control.

Dado lo anterior, se ha querido sistematizar el Trabajo de Consultoría, de manera de fijar un estándar mínimo que debe cumplirse en el desarrollo de esta importante actividad de auditoría interna.

## II.- CONCEPTOS SOBRE TRABAJO DE CONSULTORÍA EN AUDITORÍA INTERNA

### *1.- Definiciones y requisitos de las Normas que regulan el Trabajo de Consultoría*

Las Normas de Auditoría Interna Gubernamental señalan en el punto II sobre Disposiciones Generales, que éstas “ *se aplicarán en los trabajos de: a) aseguramiento, efectuados a: organismos, procesos, proyectos, programas, actividades y funciones gubernamentales, que se desarrollen por entidades del Estado o por terceros que las ejecutan a su nombre; y b) consultoría.* ”

Además, se especifican en las mismas los siguientes temas relacionados con el Trabajo de Consultoría:

El punto IV sobre Marco Regulatorio señala que “*El estatuto o marco legal deberá definir los ser-*

*vicios de aseguramiento proporcionados a la organización y/o a terceros ajenos a la organización, y los servicios de consultoría que podrán prestarse.”*

El punto V referido a Disposiciones sobre Atributos señala que *“En el caso de tratarse de servicios de consultoría, si existieran impedimentos que afecten la objetividad o independencia ya sea en forma real o potencial, deberán comunicarse al cliente del trabajo antes de aceptarlo.”*; y agrega que *“En los trabajos de consultoría, para ejercer el debido cuidado profesional el auditor interno debe considerar: (1) las necesidades y expectativas de los clientes; (2) la oportunidad y comunicación de los resultados del trabajo; (3) la complejidad relativa y la extensión de la tarea necesaria para cumplir los objetivos del trabajo y (4) el costo del trabajo de consultoría.”*

El punto VI, referido a Disposiciones sobre desempeño indica que *“Cuando los auditores realicen trabajos de consultoría o asesoría sobre materias de gestión de riesgos para el jerarca, deben considerar todos los asuntos significativos de control y utilizar en este trabajo todo el conocimiento que han obtenido en anteriores trabajos que hayan considerado la evaluación de los riesgos y controles claves de la organización.”*; y además que *“En los trabajos de consultoría el alcance, objetivos y otros elementos deben acordarse con el solicitante del mismo, pero los auditores internos deben asegurar que el alcance sea suficiente para cumplir los objetivos acordados.”*

Respecto de la definición de los Trabajos de Consultoría propiamente tal, el Glosario de las Normas señala que corresponden a *“Actividades de asesoramiento y servicios relacionados, proporcionados a los clientes, cuya naturaleza y alcance estén acordados con los mismos y estén dirigidos a añadir valor y a mejorar los procesos de gobierno, gestión de riesgos y control de una organización, sin que el auditor interno asuma responsabilidades de gestión. Algunos ejemplos de estas actividades son el consejo, el asesoramiento, la facilitación y la formación.”*

## **2.- Responsabilidad del Director Ejecutivo de la Unidad de Auditoría Interna**

El Director Ejecutivo de la UAI debe mantener el equilibrio entre los trabajos de consultoría y aseguramiento y la independencia de la función de auditoría interna.

El Director Ejecutivo debe revisar periódicamente la naturaleza y el alcance de los trabajos de consultoría y la cantidad de recursos asignados a éstos, para asegurar que se mantenga el enfoque acordado sobre dichas actividades. Por lo que las expectativas de quién solicitó el trabajo, respecto del rol de la función de auditoría interna en materia de consultoría, deben estar claramente definidas. Es importante que la naturaleza de estos trabajos quede establecida en el Estatuto o marco de la organización.

## **III.- ACTIVIDAD DE ASEGURAMIENTO Y CONSULTORÍA CONCEBIDA PARA AGREGAR VALOR Y MEJORAR LAS OPERACIONES**

Los Trabajos de aseguramiento y consulta difieren en tres aspectos: el propósito fundamental del trabajo, quién determina la naturaleza y el alcance de los trabajos, y las partes involucradas.

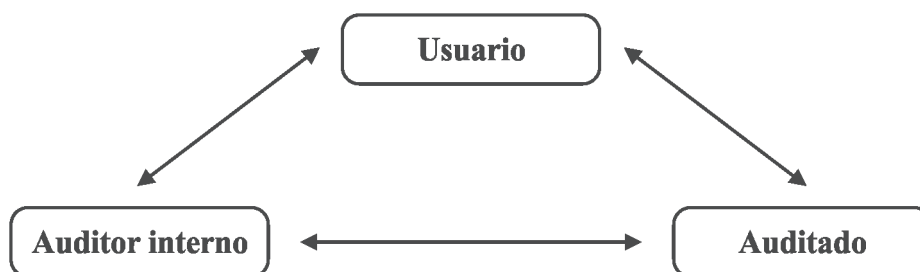
El propósito fundamental de los trabajos de aseguramiento es realizar una evaluación objetiva de la evidencia de determinado asunto de interés para alguien y ofrecer conclusiones relativas a ese tema. En cuanto a los trabajos de consultoría, su propósito es brindar asesoramiento, en general, a

pedido de quienes denominaremos “clientes del trabajo”.

En los trabajos de aseguramiento, quién define la naturaleza y alcance de los trabajos es la Unidad de Auditoría Interna. En los trabajos de consultoría, la naturaleza y alcance de los trabajos de Consultoría son acordados entre el cliente y la Unidad de Auditoría Interna.

En general los trabajos de aseguramiento involucran a tres partes: Primero, la dependencia auditada directamente involucrada en el asunto de interés; segundo, el auditor que hace la evaluación y ofrece la conclusión; y tercero, el usuario que confía en el examen objetivo de la evidencia y la conclusión del auditor. Los trabajos de consultoría en general, involucran a dos partes: Primero, la dependencia auditada que además es la que solicita y recibe el asesoramiento; y segundo, el auditor que ofrece y proporciona ese asesoramiento.

### Servicios de Aseguramiento



### Servicios de Consultoría



La función de auditoría interna abarca una diversidad de tipos de trabajo que se pueden realizar. Para que la UAI optimice su valor agregado a la organización, tanto los trabajos de aseguramiento como los de consultoría son necesarios.

Para comprender la diferencia entre los trabajos de aseguramiento y los de consultoría, y aplicar adecuadamente las Normas, se debe poner atención en los elementos claves incluidos en su definición: 1 “la naturaleza y el alcance de los servicios se acuerdan con el cliente” (consultoría) y 2 “evaluación independiente” (aseguramiento). Estos elementos reflejan una diferencia fundamental en la estructura y las relaciones requeridas para la prestación de los dos tipos de trabajos.



TRABAJOS O SERVICIOS DE ASEGURAMIENTO	TRABAJOS O SERVICIOS DE CONSULTORÍA
<p><b>Examen objetivo</b> de evidencias con el propósito de proveer una <u>evaluación independiente</u> de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno de una organización. Algunos ejemplos de estas actividades son los trabajos financieros, de desempeño, de cumplimiento, de seguridad de sistemas y de diligencia debida.</p>	<p><b>Actividades de asesoramiento y servicios relacionados</b>, proporcionados a los clientes, <u>cuya naturaleza y alcance estén acordados con los mismos</u> y estén dirigidos a añadir valor y a mejorar los procesos de gobierno, gestión de riesgos y control de una organización, sin que el auditor interno asuma responsabilidades de gestión. Algunos ejemplos de estas actividades son el consejo, el asesoramiento, la facilitación y la formación.</p>

En el trabajo de Consultoría, desde el inicio hasta el final, la relación con el cliente es directa, ambas partes pueden evaluar y diseñar juntas el trabajo que se requiere para satisfacer las necesidades del cliente. El producto del trabajo consiste en asesoramientos y recomendaciones que en definitiva el cliente podrá o no seguir. Las relaciones que involucra un trabajo de aseguramiento son distintas y más complejas ya que éste tiene como resultado una evaluación independiente que supera al asesoramiento de un trabajo de consultoría. Además, generalmente las partes que utilizan una evaluación de auditoría interna, no participan directamente del trabajo de aseguramiento depositando su confianza en la UAI que hace la evaluación y entrega sus resultados.

## IV.- PROCESO DEL TRABAJO DE CONSULTORÍA

### 1.- Introducción

La auditoría interna tiene la oportunidad de ser un agente de cambio positivo y ayuda a equilibrar la eficacia de la actividad de control y la eficiencia de los procesos. Como socios del negocio y consultor, auditoría interna puede ayudar a asegurar que la implementación de controles sólidos no se traduzca en sobre control y dañe la eficiencia operativa de los procesos de negocio.

Los auditores internos tienen todas las habilidades necesarias para actuar como consultores de la dirección. Para hacer consultoría en auditoría interna, es necesario ser muy versátil y poseer la habilidad de aprender cosas nuevas con rapidez. Para ser un consultor eficaz, el auditor interno debe tener mucha experiencia y mucho conocimiento en el diseño de los procesos, habilidades de mediación, una manera de pensar estratégica, capacidad de crear consenso y creatividad para resolver problemas.

Las auditorías internas que prestan servicios de consultoría tienen grandes oportunidades de agregar valor a sus entidades. Debido al creciente énfasis que le dan los organismos de control, los auditores externos independientes y la dirección a los sistemas de controles internos, se recurre con más frecuencia a los auditores internos para que capaciten a los directivos en el diseño eficaz, la implementación y la operación de las metodologías de gestión de riesgos y las actividades de control interno. Muchas veces estos son pedidos especiales para los que no se incluyó ninguna actividad en el plan anual de auditoría interna.

Muchas veces los límites entre los trabajos de aseguramiento y los de consultoría se vuelven difu-

Los trabajos de auditoría interna forma parte de los recursos de la entidad, por lo que los trabajos de aseguramiento y consultoría se reciben como valor agregado.

Los auditores internos deben tener en cuenta las restricciones financieras, físicas y de recursos humanos cuando ayudan a la dirección mediante la alineación de los planes de proyectos de consultoría con la misión y los objetivos estratégicos del organismo.

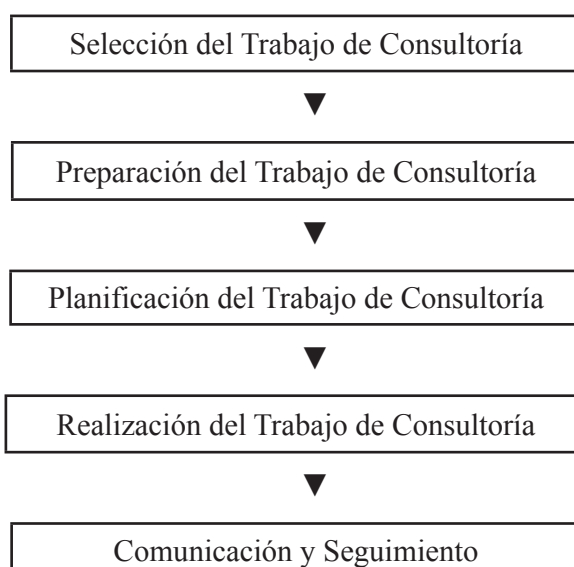
Se recomienda que cuando se vaya a desarrollar un trabajo de consultoría que sea de interés del jerarca o autoridad y corresponda a un trabajo formal, se firme un acta, en la cual se deje constancia del objetivo y del alcance del trabajo, de manera de poder delimitar las responsabilidades del auditor interno y no generar expectativas distintas respecto del resultado del trabajo encargado.

## ***2.- Fases del Trabajo de Consultoría***

Tanto los trabajos de consultoría como los de aseguramiento, deberán definirse en el Estatuto o marco de la organización. Si bien el proceso del trabajo de consultoría es similar al de aseguramiento, y comienza con la selección de los trabajos, en general, son requeridos durante el año calendario y por lo tanto no forman parte de la planificación general de auditoría interna. Los eventos imprevistos como por ejemplo investigaciones, proyectos especiales, reuniones del comité, revisión de nuevos procedimientos y asesoramiento a la dirección, posiblemente no requieran un esfuerzo de tiempo completo, sin embargo requerirán recursos y plazos establecidos que podrían incluso interrumpir otros trabajos de aseguramiento planificados. Por lo que, tal como lo señalan las Normas *“En los trabajos de consultoría, para ejercer el debido cuidado profesional el auditor interno debe considerar: (1) las necesidades y expectativas de los clientes; (2) la oportunidad y comunicación de los resultados del trabajo; (3) la complejidad relativa y la extensión de la tarea necesaria para cumplir los objetivos del trabajo; y (4) el costo del trabajo de consultoría.”*

A continuación se explican las cinco etapas de un trabajo de consultoría tradicional. Cabe destacar que las etapas variaran según los objetivos y alcance del trabajo acordado.

*Cuadro 1. Etapas del Proceso de Trabajo de Consultoría*



## 2.1.- PRIMERA FASE: Selección del Trabajo de Consultoría

La UAI, durante la etapa de Planificación General, debe determinar cuántos recursos tanto financieros como humanos destinará a trabajos de consultoría. Algunos trabajos importantes como el desarrollo de sistemas o iniciativas de cambios relevantes, podrían requerir servicios de consultoría y solicitarse mientras se está definiendo el plan anual de auditoría, situación en la que se deberán evaluar los riesgos relacionados con el trabajo. Por el contrario, ciertas situaciones que van ocurriendo durante el año, generan necesidades imprevistas, requiriendo el asesoramiento oportuno de la UAI.

Un factor que debe tomarse en cuenta, es el alcance de la función de auditoría interna, en el sentido que un trabajo de consultoría no signifique un impedimento a la independencia u objetividad para los trabajos de aseguramiento futuros. Para lo cual la UAI debería considerar los siguientes dos requerimientos:

- ◇ Asegurar que la auditoría interna no asuma responsabilidades de la Dirección. Los auditores internos no deben tomar decisiones finales y tampoco implementar medidas como si formaran parte de la Dirección. Las Normas relevan este requerimiento en la definición incluida en su glosario explicitando “(...) *sin que el auditor interno asuma responsabilidades de gestión (...).*”
- ◇ Asegurar que los auditores internos no auditen su propio trabajo. Este requerimiento no representa una prohibición permanente. Su sentido no es impedir que se realicen trabajos de consultoría sino que se limite la participación de los auditores internos en trabajos de aseguramiento que evalúen actividades de control en las que se proporcionó trabajos de consultoría. Las Normas señalan en el punto V.3 que “(...) *En el caso de tratarse de servicios de consultoría, si existieran impedimentos que afecten la objetividad o independencia ya sea en forma real o potencial, deberán comunicarse al cliente del trabajo antes de aceptarlo.*”

La auditoría interna no es una función de toma de decisiones gerenciales. Las decisiones de adoptar o implementar las recomendaciones asociadas a un trabajo de consultoría realizado por un auditor interno, debe tomarlas el Jерarca o autoridad que corresponda. Por lo que la objetividad de los auditores internos no debería verse afectada. Antes de proporcionar un trabajo de consultoría, el Director Ejecutivo de la UAI debe confirmar que se comprende y aprueba el concepto de dicho trabajo tanto por parte del Jерarca o Autoridad correspondiente, como por quienes solicitaron el trabajo. Para lo anterior, se sugiere que en los trabajos de consultoría formal, se firme con acta de acuerdo, que delimite el alcance y objetivo de la consultoría, definiendo claramente los resultados esperados.

## 2.2.- SEGUNDA FASE: Preparación del Trabajo de Consultoría

Por lo general, los trabajos de Consultoría deben cumplir con una fecha determinada acordada con el cliente, por lo que uno de los factores importantes en la preparación de este tipo de trabajo es la selección del personal adecuado que permita cumplir en tiempo y forma con lo solicitado.

En el punto VI.4.2 de las Normas señala que “*En los trabajos de consultoría el alcance, objetivos y otros elementos deben acordarse con el solicitante del mismo, pero los auditores internos deben asegurar que el alcance sea suficiente para cumplir los objetivos acordados.*” Lo anterior implica que las necesidades del trabajo serán clave para determinar las competencias y habilidades requeridas para satisfacer, de forma íntegra, los requerimientos del trabajo de consultoría.

El objetivo del trabajo de consultoría suele ser ambiguo y puede variar a medida que se desarro-

lle, por lo que documentar el propósito del trabajo solicitado se hace aún más importante que en los trabajos de aseguramiento.

Algunos ejemplos de objetivos de un trabajo de consultoría podrían consistir en:

- ◇ Revisar el diseño de los controles y brindar sugerencias.
- ◇ Brindar aportes respecto de un nuevo proceso.
- ◇ Revisar un nuevo sistema antes de la implementación.
- ◇ Proporcionar conocimientos en contabilidad forense como parte de una investigación de fraude.

El alcance por su parte, también podría variar a medida que la Dirección entregue información adicional. Dado que los recursos de auditoría son limitados, es preciso establecer límites respecto del alcance y plazo del trabajo de consultoría.

### **2.3.- TERCERA FASE: Planificación del Trabajo de Consultoría**

Al igual que en un trabajo de aseguramiento, los auditores internos deberán reunir información acerca del proceso, programa, proyecto, área o función, en la que se realizará el trabajo de consultoría.

Las Normas señalan que *“En los trabajos de consultoría, para ejercer el debido cuidado profesional, el auditor interno debe considerar: (1) las necesidades y expectativas de los clientes; (2) la oportunidad y comunicación de los resultados del trabajo; (3) la complejidad relativa y la extensión de la tarea necesaria para cumplir los objetivos del trabajo; y (4) el costo del trabajo de consultoría.”* y que *“(…) el alcance, objetivos y otros elementos deben acordarse con el solicitante del mismo, pero los auditores internos deben asegurar que el alcance sea suficiente para cumplir los objetivos acordados.”*

Dado lo anterior, los auditores deben establecer un entendimiento respecto de los objetivos, alcance, responsabilidades, plazos, forma en que se entregarán los resultados y otras expectativas del cliente acerca del trabajo. Tal entendimiento, dependiendo de la naturaleza e importancia del trabajo, debe quedar documentado. Es recomendable revisar junto con el cliente dicha documentación, con el fin de evitar discordancias a medida que avance el trabajo.

Los programas de trabajo para consultorías formales deben documentar los objetivos y el alcance, así como la metodología a utilizar para cumplir con ellos. La forma y el contenido del programa de trabajo podrán variar según la naturaleza del trabajo de consultoría.

Los pasos para la planificación del trabajo de consultoría son similares a los del trabajo de aseguramiento, pero en los trabajos de consultoría el factor tiempo es muy importante, ya que en general estos trabajos se deben cumplir en una línea cronológica más estricta, no se trata de trabajos de rutina para la auditoría interna, sino de trabajos especiales que surgen en ocasiones específicas, solicitadas por el Jefe o la autoridad, o definida por la misma auditoría interna.

## 2.4.- CUARTA FASE: Realización del Trabajo de Consultoría

Las Normas señalan en el punto VI.5.1 que *“En el desempeño de su trabajo, los auditores internos deben identificar, analizar, evaluar y documentar la información relevante, suficiente, competente, oportuna y útil que les permita cumplir con los objetivos del trabajo.”*

Algunos pasos referidos a la ejecución del trabajo de aseguramiento son similares a aquellos ejecutados en un trabajo de consultoría. Sin embargo, este último puede ejecutarse de distintas maneras, dependiendo de los objetivos y alcance definidos y es posible que gran parte del trabajo realizado para crear la documentación y evaluar las actividades de control no se lleve a cabo con el mismo detalle que se realizaría en un trabajo de aseguramiento y se deposite un mayor grado de confiabilidad en la documentación entregada por el cliente.

Algunos pasos que podría incluir la realización de un trabajo de consultoría son los siguientes:

- ◇ Reunir información.
- ◇ Realizar procedimientos analíticos.
- ◇ Revisar documentación diversa del departamento, por ejemplo organigramas, flujos de proceso y procedimientos.
- ◇ Utilizar técnicas de auditoría asistidas por computadores.
- ◇ Identificar y evaluar las actividades de control clave y determinar qué actividades de control se deben mejorar.
- ◇ Identificar y evaluar los riesgos claves.
- ◇ Comprender los problemas del cliente.
- ◇ Evaluar la idoneidad del diseño de las actividades de control y la eficacia operativa.
- ◇ Desarrollar observaciones y formular recomendaciones.

Algunos trabajos de Consultoría como investigaciones podrían incluir sólo la recopilación y evaluación de la información y el desarrollo de las observaciones y recomendaciones.

La documentación requerida para los trabajos de consultoría variará según los objetivos y alcance del mismo. Sin embargo, la cantidad de documentación y el tiempo dedicado generalmente es significativamente menor que para un trabajo de aseguramiento, ya que el enfoque, en general, está puesto en el producto final y en proporcionar sugerencias y recomendaciones al Jeraarca o autoridad. En cualquier caso, se debe conservar la documentación suficiente para respaldar, esas recomendaciones y sugerencias.

## 2.5.- QUINTA FASE: Comunicación y Seguimiento del Trabajo de Consultoría

La forma en que se comunicarán los resultados de un trabajo de consultoría variará también según los objetivos y alcance concordados con los clientes. Considerando que en el ejercicio del debido cuidado el auditor interno debe considerar la oportunidad y comunicación de los resultados, cumplir con las fechas acordadas para este tipo de trabajo es de suma importancia. La forma de comunicar el

trabajo de consultoría debería alentar la retroalimentación oral y el diálogo durante el proceso con el fin de que se vayan adoptando las medidas correctivas durante el trabajo.

La comunicación del avance y los resultados del trabajo variarán en forma y contenido según la naturaleza del mismo y las necesidades del cliente. Por lo general, las comunicaciones de trabajos de consultoría serán menos formales que aquellas de aseguramiento. Por ejemplo, podrían formar parte de las observaciones de otras áreas de un trabajo más grande. El auditor interno deberá considerar siempre las necesidades y expectativas de los clientes, las que podrán variar a medida que se desarrolle el trabajo encomendado y acordado por ambas partes.

El auditor interno puede concluir que los resultados deben ser comunicados más allá de aquellos que solicitaron el trabajo. Por lo que deberá extender los resultados a las partes apropiadas.

No siempre es necesario realizar los procesos de supervisión y seguimiento de los trabajos de consultoría, ya que el Jерarca o autoridad puede solicitar una opinión fundada a la auditoría interna como una información más para su decisión. Sin embargo, dependiendo del tipo de consultoría, puede ser necesario definir tareas de seguimiento respecto de temas específicos de la consultoría. En general, la supervisión y el seguimiento de un trabajo de consultoría, dependerá del acuerdo y expectativas de los clientes.

## V.- TIPOS DE TRABAJOS DE CONSULTORÍAS

En concordancia con los puntos anteriores, la consultoría puede abarcar un amplio rango, desde trabajos formales, definidos por acuerdos escritos, hasta actividades de consulta, tales como la participación en comités permanentes o temporales de la dirección o en equipos de proyectos determinados.

Los auditores internos han desempeñado tradicionalmente diversos trabajos de consultoría como el análisis de controles incluidos en sistemas en desarrollo o la participación en equipos de trabajo para analizar operaciones y efectuar recomendaciones.

Cada organización deberá evaluar el tipo de trabajos de consultoría que serán proporcionados, ya sea como parte de sus actividades planificadas o rutinarias, como en respuesta a las solicitudes de la Dirección. Los trabajos podrían clasificarse en las siguientes categorías:

- ◇ Trabajos de consultoría formales: Planificados y sujetos a un acuerdo escrito.
- ◇ Trabajos de consultoría informales: Actividades rutinarias, como por ejemplo la participación en comités permanentes, proyectos de tiempo ilimitado, reuniones.
- ◇ Trabajo de consultoría especiales: Participación en un equipo de adquisición o de conversión de un sistema.
- ◇ Trabajos de consultoría de emergencia: Participación en un equipo establecido para la recuperación o mantención de operaciones después de un desastre u otros eventos extraordinarios del negocio.

Algunos trabajos de Consultoría más comunes, que pueden ser solicitados por partes interesadas que recurren a los auditores internos para que los asistan, incluyen los siguientes:

- a) Suministro de información pertinente acerca de temas tales como proyectos propuestos, sistemas nuevos, planificación estratégica, o selección de personal.



- b) Para solución de problemas de la organización, a menudo se solicita la participación de los auditores por su capacidad en métodos de evaluación de problemas y posibles soluciones.
- c) Comentar el desarrollo o revisión de políticas, procedimientos o planes de la organización.
- d) Con el fin de asegurar que los controles internos existen y están funcionando adecuadamente, las organizaciones realizan una autoevaluación de su sistema de control. Los Auditores pueden ayudar en este proceso.
- e) Debido a su capacitación y experiencia, a los auditores se les pide con frecuencia proporcionar capacitaciones al personal y a la Dirección relacionadas con teoría y técnicas de control, mediciones de desempeño.

Ejemplo de Servicios de Consultoría: Existen diversos ejemplos de trabajos que podrían considerarse como consultorías:

- ◇ En el ámbito financiero: Realizar un análisis de costos de datos históricos, facilitar la identificación de riesgos y realizar evaluaciones de riesgos financieros del organismo.
- ◇ En el ámbito operativo: Facilitar grupos de mejoras de procesos; documentar y analizar los procesos, los costos y volúmenes relacionados; realizar encuestas de satisfacción de clientes, evaluar los productos y servicios ofrecidos, realizar una comparación con otros organismos del sector público para identificar las mejores prácticas.
- ◇ En el ámbito computacional: participar o revisar proyectos de desarrollo de sistemas, realizar investigaciones de supuestas situaciones de fraude informático.

### **5.1.- Trabajos de Consultoría Formal**

En los organismos se contrata a menudo consultores externos para trabajos formales de consultoría que duran un período significativo, pero si la auditoría interna está calificada para ello, puede realizar las consultorías por sí misma, aportando un enfoque disciplinado y sistemático a la realización de ese trabajo.

Como se señaló, los trabajos de consultoría formales son aquellos planificados y sujetos a un acuerdo o instrucción escrita del jerarca o autoridad. La metodología a utilizar para la realización de las consultorías formales, debe ser responsabilidad del Director Ejecutivo de la UAI, incluso, en algunos casos puede ser apropiado realizar un trabajo combinado que incluya elementos tanto de consultoría como de aseguramiento dentro de un enfoque consolidado. En otros, puede ser mejor distinguir los componentes de aseguramiento de los de consultoría.

#### ***Decidir un Enfoque***

Al enfrentar una consultoría formal, el Director Ejecutivo de la UAI, en conjunto con el o los auditores internos designados, deberán escoger que enfoque utilizarán para el trabajo. Si utilizan el enfoque de aseguramiento, deberán utilizar las mismas Normas y guías que se utilizan para la realización de cualquier auditoría tradicional. La decisión de usar el enfoque de aseguramiento, puede basarse en el análisis de las siguientes preguntas sobre el trabajo a desarrollar:

- i) ¿Puede el objetivo del proyecto determinarse mediante una evaluación de riesgos y controles?

- ii) ¿Los recursos para el proyecto están bajo el control de la auditoría interna?
- iii) ¿El tiempo requerido para el proyecto serán al menos 80 horas de auditoría?
- iv) ¿La preparación de la comunicación es de responsabilidad primaria del Director Ejecutivo de la UAI?
- v) ¿Es posible utilizar en el trabajo el paradigma o enfoque de estudio preliminar – trabajo de campo – comunicación?

Si la mayoría de las respuestas a estas preguntas son afirmativas, es posible utilizar el enfoque del aseguramiento, considerando los mismos lineamientos que norman los trabajos de aseguramiento, de no ser así, debería utilizarse el enfoque de la consultoría.

El enfoque de consultoría consiste en un modelo que se utiliza para los requerimientos que no pueden realizarse de la misma forma que un trabajo de aseguramiento. En esta situación, la consultoría se desempeña usando políticas y procedimientos que difieren a los usados en una auditoría tradicional.

### *Documentación de la Consultoría*

Los auditores internos deben documentar las tareas realizadas para alcanzar los objetivos de un trabajo de consultoría formal y para respaldar sus resultados. Sin embargo, los requerimientos de documentación aplicables a los trabajos de aseguramiento no necesariamente son aplicables a los de consultoría. Si se utiliza un enfoque de consultoría, la documentación debería contemplar al menos los siguientes elementos:

**a) Planificación de la Consultoría:** Si es posible, debe considerarse como una actividad dentro del Plan Anual de Auditoría, si ello no resultara viable, dado que se trata de un tema emergente o una solicitud especial, debe al menos realizarse un plan de trabajo para la citada consultoría.

**b) Plan de Trabajo de la Consultoría:** Si se trata de una consultoría formal, debe realizarse un plan de trabajo, que considere el nombre de la consultoría, objetivos y alcance de la misma (de acuerdo a lo instruido o acordado con el jerarca o autoridad), metodología a aplicar, los auditores designados para realizar el trabajo, los resultados esperados o productos entregables y los plazos que se tienen para terminar cada producto. Se sugiere acompañar un cronograma con la fecha de inicio y término de las actividades que considera la consultoría.

**c) Ejecución de la Consultoría:** La ejecución de la consultoría va a depender del tipo de consultoría y de los productos que se espere lograr, sin embargo, para las consultorías que tengan por finalidad la mejora de un proceso, pueden seguirse los siguientes pasos:

- ◇ Definir el problema y determinar las necesidades: para ello se utilizan herramientas de diagnóstico como cuestionarios y listas de verificación, que pueden ayudar a los auditores internos a determinar las áreas dentro del organismo, donde existen cuellos de botella, tareas redundantes, riesgos, faltas de control, etc.
- ◇ Documentar el proceso “tal como es”: Una comprensión detallada de los aportes, las actividades y los resultados de los procesos existentes pueden permitir que los auditores identifiquen los procesos ineficaces o ineficientes y los riesgos no mitigados. La idea es que el auditor conozca y documente el proceso tal cual hoy se desarrolla con sus fortalezas y debilidades.



- ◇ Determinar el proceso que “debería ser”: Los auditores internos pueden comparar e identificar las mejores prácticas dentro y fuera del organismo, en el sector público. El punto central es que puedan sugerir cómo debería ser el “proceso ideal”.
- ◇ Identificar y priorizar brechas: Los auditores deberían revisar el proceso “tal como es” y compararlo con el “proceso ideal”, esto es, cómo debería ser, para poder identificar las debilidades y deficiencias que presenta el proceso actual. De esta manera pueden recomendar los cambios necesarios, considerando las restricciones financieras, humanas, físicas y legales, de forma de priorizar las recomendaciones claves para la mejora del proceso.
- ◇ Desarrollar planes de acción y comunicar los resultados: Un plan de acción le da a los auditores internos un enfoque formal, para convertir las ideas en planes para la implementación por parte del organismo. Los resultados de la consultoría, así como los planes de acción propuestos, deben ser comunicados a la autoridad y a quien pueda asumir la decisión de ponerlos en práctica.
- ◇ Medir y supervisar: Aplicados los cambios que se han sugerido o recomendado, los auditores internos deberían verificar en forma periódica si los procesos están funcionando como se diseñaron y si mejoraron respecto de la evaluación original. Se sugiere trabajar con los encargados de los procesos, programas, proyectos, áreas o funciones de la consultoría, para la creación de indicadores y sistemas que permitan medir el desempeño.

**d) Comunicación de la Consultoría:** De cualquier consultoría de que se trate, debe extenderse una comunicación al Jерarca o autoridad que la solicitó, sin perjuicio que sea necesario extender la difusión de los resultados a otras entidades como la AIN. Las características de la comunicación variarán según el tipo de consultoría de que se trate, siendo de responsabilidad del Director Ejecutivo definir la forma y extensión de la comunicación. Sin perjuicio de ello, el reporte o comunicación de la consultoría debería a lo menos contener:

- ◇ Nombre o identificación de la consultoría.
- ◇ Objetivos y alcance de la consultoría.
- ◇ Resumen de los resultados de la consultoría.
- ◇ Detalle de los resultados y productos logrados.
- ◇ Recomendaciones o sugerencias para quien solicitó la consultoría, si correspondiere.
- ◇ Cumplimiento de las fechas otorgadas para el desarrollo del trabajo.

**e) Retención de documentos y registros de la consultoría:** Es responsabilidad del Director Ejecutivo de la UAI adoptar políticas apropiadas de retención de registros y tratar cuestiones relacionadas, tales como la propiedad de los registros de los trabajos de consultoría, de modo de proteger adecuadamente al organismo y evitar potenciales malentendidos en el caso de solicitud de estos registros. Las situaciones que impliquen procedimientos legales, exigencias reguladoras, cuestiones tributarias y asuntos contables, pueden requerir un manejo especial de ciertos registros del trabajo de consultoría.

## 5.2.- Trabajos de Consultoría Informal

Los trabajos de consultoría informal, corresponden a aquellas actividades rutinarias que realiza el auditor interno, como por ejemplo la participación en comités permanentes, proyectos de tiempo ilimitado, reuniones.

**a) Planificación de la Consultoría:** Si es posible, como se trata de actividades de rutina, deberían señalarse estas actividades dentro del Plan Anual de Auditoría, para tener una idea de las horas de auditoría que se utilizarán en estas labores. Si ello no resultara viable, dado que se trata de un tema emergente o una solicitud especial, debe al menos realizarse un plan de trabajo para la citada consultoría informal.

**b) Plan de Trabajo de la Consultoría:** Como se trata de una consultoría informal, se sugiere establecer un plan de trabajo simple de estas actividades de rutina, que señale al menos: i) las actividades que se van a realizar, ii) él o los auditores de la unidad que se abocarán a esta labor, iii) los objetivos y finalidades del trabajo, iv) los tiempos que consumirá el trabajo o actividades.

**c) Ejecución de la Consultoría:** La ejecución de la consultoría va a depender del tipo de actividad y los productos que se espere lograr; en general se ejecutará asistiendo a las reuniones, siendo parte de los comités, realizando los proyectos específicos solicitados y asistiendo a las reuniones citadas. El Director Ejecutivo de la UAI deberá disponer la forma de la ejecución de la consultoría, de acuerdo al tipo de actividad que desplieguen los auditores internos para el cumplimiento de la consultoría.

**d) Comunicación de la Consultoría:** Las características de la comunicación variarán según el tipo de actividad que implique la realización de las consultorías informales, siendo de responsabilidad del Director Ejecutivo definir la forma y extensión de la comunicación. Sin perjuicio de ello, de este tipo de consultoría, debería hacerse una comunicación simple, única o periódica (dependiendo del tipo de consultoría) que debería a lo menos contener:

- ◇ Identificación o nombre de la consultoría.
- ◇ Finalidad de la consultoría (con qué objetivo y para qué se realizó).
- ◇ Detalle de los resultados de la consultoría.
- ◇ Observaciones y opiniones de los auditores sobre el logro de los objetivos.
- ◇ Tiempo utilizado en las actividades contenidas en la consultoría informal.

## VI.- BIBLIOGRAFIA

- ◇ American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Declaraciones sobre Normas de Auditoría, versión 1997, traducción Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
- ◇ Anderson Urton, Implementing The Professional Practices Framework: 2nd Edition, The IIA Research Foundation, 2006.
- ◇ Arens Alvin, et al, Auditoría, Un Enfoque Integral, 6ta Edición, Prentice Hall, Mexico, 1996.
- ◇ Calloway Davis, Internal Auditing: A Guide for the New Auditor, Altamonte Spring, Fla: The Institute of the Internal Auditors, 2004.
- ◇ Franklin F, Enrique Benjamín, Auditoría Administrativa, México: Mc Graw Hill, 2001.
- ◇ International Organization for Standardization, ISO 31000:2009 – Principios y Directrices para la Gestión de Riesgos, 2009.
- ◇ Ratclif Richard L et al. Introduction to Auditing: Logic, Principles and Techniques, (Altamonte Springs, FL : The Institute of the Internal Auditors, 2002)
- ◇ Reding Kurt F y otros. Auditoría Interna, Servicios de Aseguramiento y Consultoría, Fundación de Investigaciones del IIA, Estados Unidos, 2009.
- ◇ Richards, Dave, “Consulting Auditing – Charting a Course, Internal Auditor, 2001
- ◇ Roth, James, Adding Value: Seven Roads to Success (Altamonte Springs, FL, The Institute of Internal Auditors, 2002
- ◇ Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), Gestión de Riesgos Corporativos, Marco integrado – Resumen Ejecutivo Marco, España, 2004.
- ◇ The Institute of the Internal Auditors: Global Technology audit. Guide, Altamonte Springs, FL: The Institute Of the Internal Auditors, 2005.
- ◇ U.S. General Accounting Office, “Generally Accepted Governmental Auditing Standards”, versión 1994, traducción Contraloría General de la República del Perú





AUDITORIA INTERNA  
DE LA NACION

Teléfonos: 2900 2401 - 2901 5704

Paysandú 941 piso 3

Montevideo - Uruguay

[www.ain.gub.uy](http://www.ain.gub.uy)