GUÍAS DE IMPLEMENTACIÓN

CAPÍTULO V

Guía de Implementación 1000

ÚLTIMA REVISIÓN DICIEMBRE 2016

Norma principalmente relacionada

1000 – Propósito, autoridad y responsabilidad

El propósito, la autoridad y la responsabilidad de la actividad de Auditoría Interna deben estar formalmente definidos en un estatuto, en conformidad con la Misión de Auditoría Interna y los elementos de cumplimiento obligatorio del *Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna* (los Principios Fundamentales para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna, el Código de Ética, las Normas y la definición de Auditoría Interna). El Director de Auditoría Interna debe revisar, periódicamente, el estatuto de Auditoría Interna y presentarlo a la alta dirección y al Consejo para su aprobación.

Interpretación:

El estatuto de Auditoría Interna es un documento formal que define el propósito, la autoridad y la responsabilidad de la actividad de Auditoría Interna. El estatuto de Auditoría Interna establece la posición de la actividad de Auditoría Interna dentro de la organización, incluyendo la naturaleza de la relación funcional del Director de Auditoría Interna con el Consejo; autoriza su acceso a los registros, al personal y a los bienes relevantes para el desempeño de los trabajos; y define el alcance de las actividades de Auditoría Interna. La aprobación final del estatuto de Auditoría Interna corresponde al Consejo.

Introducción

El estatuto de Auditoría Interna es un documento fundamental, ya que registra el propósito, la autoridad y la responsabilidad de la actividad de Auditoría Interna de una organización. Para la creación de este documento, el Director de Auditoría Interna (DAI) debe comprender los elementos obligatorios del *Marco Internacional para la Práctica Profesional* (MIPP) del IIA, incluyendo la Definición de Auditoría Interna, los Principios Fundamentales para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna, el Código Ético y las Normas.

Esta comprensión es la base para que el DAI, el Consejo y la alta dirección decidan, de común acuerdo, los siguientes aspectos:

- Los objetivos y las responsabilidades de la Auditoría Interna.

- Las expectativas de la actividad de Auditoría Interna.
- Las líneas jerárquicas funcionales y administrativas del DAI.
- El nivel de autoridad necesario para la Auditoría Interna (incluyendo el acceso a registros, propiedad física y personal) con el fin de realizar las tareas y cumplir con los objetivos y las responsabilidades acordados.

El DAI puede consultar con el asesor legal o el secretario del Consejo de la organización sobre el modelo preferido para los estatutos y el mejor método para la presentación efectiva y eficiente del estatuto de Auditoría Interna ante el Consejo para su aprobación.

Consideraciones para la implementación

Con este trabajo de base, el DAI (o un delegado) prepara el borrador del estatuto de Auditoría Interna. El IIA ofrece un modelo que puede utilizarse como guía. Pese a que los estatutos varían en función de la organización, normalmente incluyen los siguientes apartados:

- **Introducción:** explica el rol general y los detalles de la profesión de la actividad de Auditoría Interna. A menudo se citan en la introducción los elementos relevantes del MIPP.
- **Autoridad:** especifica el acceso total de la actividad de Auditoría Interna a registros, propiedad física y personal necesario para la ejecución de sus tareas y declara su responsabilidad con respecto a la protección de los activos y la confidencialidad.
- **Organización y dependencia:** documenta las líneas de dependencia del DAI. El DAI responde funcionalmente ante el Consejo y administrativamente ante un nivel jerárquico tal dentro de la organización que permita a la actividad de Auditoría Interna cumplir con sus responsabilidades. Este apartado puede profundizar en las responsabilidades funcionales específicas, tales como la aprobación del estatuto y el plan de auditoría, y la contratación, remuneración y cese del DAI; así como en las responsabilidades administrativas, tales como el apoyo al flujo de información dentro de la organización o la aprobación de la administración y los presupuestos de recursos humanos.
- **Independencia y objetividad:** describe la importancia de la independencia y la objetividad de la Auditoría Interna y la forma en la que se garantiza su manteni-

miento (por ejemplo, prohibiendo que el auditor interno haya tenido responsabilidad operacional o autoridad sobre las áreas auditadas).

- **Responsabilidades:** establece las principales áreas de responsabilidad continua, como la definición del alcance de los trabajos de Auditoría Interna, la redacción del plan de auditoría y su presentación ante el Consejo para su aprobación, la realización de los trabajos de Auditoría Interna, la comunicación de los resultados, la entrega de un informe de auditoría por escrito y la supervisión de las medidas correctivas tomadas por la dirección.
- **Aseguramiento y mejora de la calidad:** describe las expectativas sobre el mantenimiento, la evaluación y la comunicación de los resultados de un programa de aseguramiento y mejora de la calidad que cubra todos los aspectos de la actividad de Auditoría Interna.
- **Firmas:** documenta el acuerdo entre el DAI, el representante designado del Consejo y la persona ante la que responde el DAI, con la fecha, el nombre y el cargo de los signatarios.

Una vez se ha redactado el borrador, el estatuto propuesto debe ser debatido por la alta dirección y el Consejo para confirmar que describe con exactitud el rol y las expectativas acordadas o para identificar los cambios deseados. Cuando el borrador es aceptado, el DAI debe presentarlo formalmente en una reunión del Consejo para su debate y aprobación. El DAI y el Consejo pueden también acordar la frecuencia con que se ha de revisar y confirmar, en su caso, que el contenido del acuerdo sobre el estatuto de auditoría continua vigente y sigue facilitando a la actividad de la Auditoría Interna el cumplimiento de sus objetivos. Si surge alguna cuestión en el proceso, el estatuto puede usarse como referencia y actualizarse cuando sea necesario.

Consideraciones para demostrar conformidad

Las actas de las reuniones del Consejo en las que el DAI inicialmente debata y presente formalmente el estatuto de Auditoría Interna, constituyen documentos para demostrar conformidad. Adicionalmente, el DAI retiene una copia del estatuto aprobado. Normalmente, el DAI solicita al Consejo la inclusión de un punto permanente en su agenda anual para debatir, actualizar y aprobar el estatuto cuando sea necesario.

Guía de Implementación 1010

ÚLTIMA REVISIÓN DICIEMBRE 2016

Norma principalmente relacionada

1010 – Reconocimiento de los elementos obligatorios en el estatuto de Auditoría Interna

La naturaleza obligatoria de los Principios Fundamentales para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna, el Código de Ética, las Normas y la definición de Auditoría Interna, deben estar reconocidos en el estatuto de Auditoría Interna. El Director de Auditoría Interna debería tratar la Misión de Auditoría Interna y las Guías Obligatorias del *Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna,* con la alta dirección y el Consejo.

Introducción

Antes de escribir o revisar el estatuto de Auditoría Interna, es aconsejable que el Director de Auditoría Interna (DAI) vuelva a leer el *Marco Internacional para la Práctica Profesional* (MIPP) y revise sus conocimientos de los elementos obligatorios, incluyendo la Definición de Auditoría Interna, el Código de Ética, y las Normas. El DAI debe revisar periódicamente el estatuto de Auditoría Interna y presentarlo a la alta dirección y al Consejo para su aprobación (Norma 1000: Propósito, Autoridad y Responsabilidad). Para ello resultará útil que el DAI conozca el proceso de aprobación del estatuto de Auditoría Interna de su organización y que, como parte del mismo, organice una reunión para tratar el tema con el Consejo y la alta dirección.

Consideraciones para la implementación

Para que se reconozcan los elementos obligatorios en el estatuto de Auditoría Interna, el DAI puede incluir declaraciones específicas. Un ejemplo es el siguiente:

"La actividad de Auditoría Interna se regulará mediante su adhesión a las guías obligatorias de The Institute of Internal Auditors, que incluyen la Definición de Auditoría Interna, el Código de Ética y las Normas Internacionales para la Práctica Profesional de Auditoría Interna (las Normas). Estas guías obligatorias contienen los requisitos fundamentales para la práctica profesional de la Auditoría Interna y los principios para evaluar la eficacia del desempeño de la actividad de Auditoría Interna."

Una alternativa a usar una declaración específica, es emplear, a lo largo del estatuto, un lenguaje y un contenido con el que se explicite la obligación de cumplir las guías obligatorias.

La reunión del DAI con la alta dirección y el Consejo para tratar la aprobación del estatuto es una buena oportunidad para explicar los elementos obligatorios del MIPP, así como la forma en que el estatuto recoge esos elementos.

Una vez que el estatuto haya sido aprobado, es importante que el DAI supervise la aplicación de las guías obligatorias del Instituto de Auditores Internos y que se trate cualquier cambio en la siguiente revisión del estatuto.

Consideraciones para la demostración de conformidad

La conformidad con esta norma se demuestra con un estatuto de Auditoría Interna que reconozca la obligatoriedad de la Definición de Auditoría Interna, el Código de Ética y las Normas. También demuestran conformidad las actas de las reuniones en las que se hayan comentado estos elementos con la dirección y el Consejo, así como la evidencia de las revisiones periódicas del estatuto de Auditoría Interna que se hayan realizado.

Guía de Implementación 1100

ÚLTIMA REVISIÓN NOVIEMBRE 2016

Norma principalmente relacionada

1100 – Independencia y objetividad

La actividad de Auditoría Interna debe ser independiente, y los auditores internos deben ser objetivos en el cumplimiento de su trabajo.

Interpretación:

La independencia es la libertad de condicionamientos que amenazan la capacidad de la actividad de Auditoría Interna de llevar a cabo las responsabilidades de la actividad de Auditoría Interna de forma neutral. Con el fin de lograr el grado de independencia necesario para cumplir eficazmente las responsabilidades de la actividad de Auditoría Interna, el Director de Auditoría Interna debe tener acceso directo e irrestricto a la alta dirección y al Consejo. Esto puede lograrse mediante una relación de doble dependencia. Las amenazas a la independencia deben contemplarse en todos los niveles, del auditor individual, de cada trabajo, funcional y organizacional.

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

Introducción

La independencia se define como *"la libertad de condicionamientos que amenazan la capacidad de la actividad de Auditoría Interna de llevar a cabo las responsabilidades de la actividad de Auditoría Interna de forma neutral"*. A menudo, dichos condicionamientos se derivan de la posición que ocupa Auditoría Interna en el organigrama de la organización y de las responsabilidades que se le asignan. Por ejemplo, si Auditoría Interna está integrada en otra función determinada, no se considerará independiente de la misma, sin perjuicio de que se trate de una función auditable. En el mismo sentido, si el Director de Auditoría Interna (DAI) tiene responsabilidades adicionales a la Auditoría Interna, como gestión de riesgos o cumplimiento normativo, Auditoría Inter-

na no será independiente de esas funciones, que, por otro lado, son también funciones auditables.

No obstante, el DAI no puede por sí mismo determinar la independencia de Auditoría Interna y el lugar que ocupa en el organigrama de la organización; el DAI necesita ayuda del Consejo y de la alta dirección para conseguir una independencia real. Habitualmente, el DAI, el Consejo y la alta dirección logran un entendimiento común de las responsabilidades y autoridad de Auditoría Interna y de las expectativas que se tienen sobre ella, y sobre ese entendimiento se sientan las bases para tratar la independencia de Auditoría Interna y su ubicación en el organigrama.

Dependiendo de la experiencia y las expectativas del Consejo y la alta dirección, se podrá llegar a una visión común con más o menos debate para lograr que ambas instancias sean conscientes de la importancia de la independencia, la importancia de tener medios suficientes para lograrla y la relevancia de consideraciones clave como las líneas de reporting, los requerimientos profesionales y regulatorios, el *benchmarking* y la cultura de la organización.

Generalmente, el estatuto de Auditoría Interna reflejará las decisiones que se han tomado sobre responsabilidad, autoridad y expectativas, así como sobre la ubicación en el organigrama y líneas de *reporting*.

La objetividad se refiere a la actitud mental imparcial de los auditores internos. Para implementar esta norma, el DAI tendrá que comprender las políticas o actividades de la organización y de la Auditoría Interna que podrían favorecer u obstaculizar ese estado mental. Por ejemplo, muchas organizaciones han estandarizado evaluaciones de desempeño y políticas compensatorias, además de políticas para regular posibles conflictos de intereses de los empleados. El DAI tendrá que comprender la naturaleza de las políticas identificadas como relevantes, y considerar su impacto potencial en la objetividad de Auditoría Interna. Auditoría Interna a menudo adaptará estas políticas generales de la organización para establecer roles específicos de Auditoría Interna y poder desarrollar otras políticas relevantes específicas de Auditoría Interna, tales como las políticas relacionadas con los requisitos de formación.

Consideraciones para la implementación

Como ya se ha referido, el DAI trabaja con el Consejo y la alta dirección para evitar los condicionamientos que puedan afectar a la capacidad de Auditoría Interna para desa-

rrollar sus responsabilidades de forma neutral y sin interferencias. A menudo, el DAI tiene una doble dependencia, de forma que depende directa y funcionalmente de Consejo, y administrativamente de un miembro de la alta dirección. La dependencia funcional le proporciona acceso directo al Consejo para asuntos sensibles y le facilita un estatus suficiente dentro de la organización. La dependencia administrativa de un miembro de la alta dirección también proporciona al DAI un estatus suficiente en la organización, y también autoridad para desarrollar sus responsabilidades sin impedimento y tratar cuestiones difíciles con otros responsables de la organización. Por ejemplo, el DAI no dependerá habitualmente de un *controller* o mando intermedio, que pueden ser objeto de auditorías de forma rutinaria.

El Instituto de Auditores Internos recomienda que el DAI dependa administrativamente del Director General, tanto para que el DAI sea claramente miembro de la alta dirección, como para que no esté dentro de un departamento que sea objeto de auditoría. El DAI también debe conocer cualquier norma emitida por legisladores y reguladores que contemple la obligación de establecer una línea de dependencia concreta. La Guía de Implementación de la Norma 1110 – Independencia dentro de la Organización, proporciona orientaciones adicionales sobre las líneas de reporting del DAI.

Adicionalmente, se recomienda que el DAI no tenga responsabilidades operacionales más allá de Auditoría Interna, ya que estas responsabilidades pueden ellas mismas ser objeto de auditoría. En algunas organizaciones, se le pide al DAI que asuma responsabilidades operacionales, como gestión de riesgos o cumplimiento. En tales casos, el DAI suele comentar con el Consejo y la alta dirección cómo estas decisiones pueden afectar a su independencia y el deterioro potencial de su objetividad que supone. El Consejo y la alta dirección, en este caso, para limitar dicho deterioro pueden implementar salvaguardas que consisten en actividades de supervisión, generalmente asumidas por el Consejo para detectar y resolver conflictos de intereses. Ejemplos de ellas pueden ser la evaluación periódica de las responsabilidades del DAI, el desarrollo de procesos alternativos para obtener aseguramiento en las áreas de responsabilidad adicional del DAI, además de ser consciente del potencial deterioro de la objetividad a la hora de valorar la evaluación de riesgos realizada por Auditoría Interna.

Para gestionar la objetividad de Auditoría Interna de forma efectiva, muchos DAIs cuentan con un manual de políticas de Auditoría Interna que describe expectativas y requerimientos para lograr un estado mental imparcial.

Este manual puede describir:

- La importancia crítica de la objetividad en la profesión de auditor interno.
- Situaciones habituales que podrían perjudicar la objetividad, debido al propio interés, a auto-revisiones, relaciones familiares, parcialidad, influencias inapropiadas. Algunos ejemplos incluyen auditorías en áreas donde un auditor interno ha trabajado recientemente; auditorías a un miembro de la familia o a un amigo cercano; o asumir, sin evidencia, que un área que dependa de auditoría es aceptable sólo por experiencias positivas anteriores.
- Acciones que deberían realizar los auditores internos si creen que hay alguna circunstancia que pueda afectar a su objetividad real o potencialmente, como comentarlo con un responsable de Auditoría Interna o con el DAI.
- Informes periódicos obligatorios para cada auditor interno en los que tendrán que analizar y especificar posibles conflictos de intereses.

Para reforzar la importancia de estas políticas y estar seguros de que todos los auditores internos interiorizan su relevancia, algunos DAIs mantienen reuniones rutinarias y sesiones de formación sobre estos conceptos fundamentales. Frecuentemente, en estas sesiones de formación los auditores internos logran una mejor comprensión de qué es la objetividad, comentando escenarios en los ésta se ve obstaculizada y analizando la mejor manera de resolver estas situaciones.

Por otra parte, cuando se asignan auditores internos para un trabajo concreto, el DAI deberá tener en cuenta circunstancias que puedan afectar a la objetividad y no incluir en el equipo a miembros que puedan incurrir en algún conflicto de intereses.

Es algo comúnmente aceptado que los sistemas de evaluación del desempeño y determinación de la remuneración variable pueden afectar significativa y negativamente a la objetividad individual. Por ejemplo, si una evaluación del desempeño de un auditor interno, su remuneración o su *bonus*, dependen significativamente del resultado de los cuestionarios de satisfacción del cliente, el auditor interno puede dudar sobre si incluir en su informe los aspectos negativos observados en la auditoría, porque éstos pueden redundar en un *rating* de satisfacción bajo. Además, el DAI tiene que ser muy cuidadoso a la hora de diseñar las evaluaciones de desempeño de los auditores internos y la remuneración variable, y debe tener en cuenta si los criterios que emplee pueden afectar o no la objetividad de un auditor interno. En la teoría, un proceso de evalua-

ción debe valorar un equilibrio entre el desempeño del auditor, los resultados de la auditoría, y el *feedback* de los clientes.

Una mayor orientación sobre objetividad puede consultarse en la Guía de Implementación 1120 – Objetividad Individual.

Consideraciones para la demostración de conformidad

Son muchos los elementos que pueden indicar conformidad con las normas, incluyendo el propio estatuto de Auditoría Interna; un organigrama que incluya responsabilidades de información; un manual de políticas de Auditoría Interna que incluya políticas sobre independencia, objetividad, resolución de conflictos de intereses; registros de actividades de formación; formularios para detallar posibles conflictos de intereses.

En su caso, también puede demostrar conformidad la documentación que especifique posibles deterioros consistente con la Norma 1130 – Impedimentos a la Independencia o la Objetividad.

Guía de Implementación 1111

ÚLTIMA REVISIÓN NOVIEMBRE 2016

Norma principalmente relacionada

1111 – Interacción directa con el Consejo

El Director de Auditoría Interna debe comunicarse e interactuar directamente con el Consejo de Administración.

Introducción

Habitualmente, el Director de Auditoría Interna (DAI), el Consejo, y la alta dirección han tratado y acordado la responsabilidad de Auditoría Interna, su autoridad y expectativas, así como la necesaria ubicación en el organigrama de Auditoría Interna y la dependencia jerárquica del DAI que permitan a Auditoría Interna cumplir sus responsabilidades. La dependencia jerárquica habitualmente incluye una dependencia funcional directa del Consejo. Sobre esto pueden obtenerse orientaciones adicionales en la Guía de Implementación 1100 – Independencia y Objetividad y en la Guía de Implementación 1110 – Independencia dentro de la Organización..

Consideraciones para la implementación

Si el DAI depende funcionalmente del Consejo, entonces el Consejo asume su responsabilidad de aprobar el estatuto de Auditoría Interna, el plan de Auditoría Interna, su presupuesto y su plan de recursos, la evaluación y la remuneración del DAI, y la contratación y el despido del DAI. Adicionalmente, el Consejo supervisa la capacidad de Auditoría Interna para actuar de forma independiente y de cumplir su estatuto.

Si cuenta con esta dependencia jerárquica, el DAI tendrá muchas oportunidades de comunicarse e interactuar directamente con el Consejo, como se requiere en esta norma. Por ejemplo, el DAI participará en Comités de Auditoría y/o en reuniones del Consejo completo, normalmente con carácter trimestral, para tratar cuestiones como su propuesta de plan de auditoría de Auditoría Interna, presupuesto, grado de avance, y cualquier desafío al que se enfrente la función. Además, el DAI podrá mantener contactos con el Presidente o con cualquier miembro del Consejo para comunicarles asuntos sensibles o cuestiones relacionadas con la Auditoría Interna o la organización. Habitualmente, y al menos una vez al año, se celebrará formalmente una reunión privada del Consejo o Comité de Auditoría y el DAI (sin que esté presente la alta direc-

ción) para tratar distintos temas o problemas. También resulta útil para asegurar una comunicación directa y abierta, que el DAI participe en reuniones con un solo miembro del Consejo o con el Presidente del Comité de Auditoría Interna o realice llamadas de teléfono periódicas, tanto con carácter previo a las reuniones agendadas, como rutinariamente durante el año.

Los DAIs que no tengan acceso directo al Consejo pueden compartir con él la Norma 1111 (también las normas 1100 y 1110), las prácticas de gobierno recomendadas, y estudios sobre mejores prácticas en el Comité de Auditoría y el Consejo para lograr una dependencia funcional más fuerte a lo largo del tiempo. Además, los DAIs que estén en esta situación pueden optar por enviar al Consejo comunicaciones escritas hasta que esté disponible la línea de comunicación directa que requiere esta norma.

Consideraciones para la demostración de conformidad

Los informes del Consejo, las agendas y las actas de sus reuniones son a menudo suficientes para demostrar si el DAI se ha comunicado e interactuado directamente con el Consejo. La agenda del DAI puede también demostrar conformidad. Además, una política que requiera que el DAI se reúna privadamente con el Consejo con carácter periódico puede estar documentada en el estatuto del Consejo o en el del Comité de Auditoría.

Guía de Implementación 1112

ÚLTIMA REVISIÓN DICIEMBRE 2016

Norma principalmente relacionada

1112 – El papel del Director de Auditoría Interna además de Auditoría Interna

Cuando el Director de Auditoría Interna asuma o se espera que asuma un papel y/o responsabilidades aparte de Auditoría Interna, debe aplicar salvaguardas para limitar impedimentos a la independencia y objetividad.

Interpretación:

Puede darse la situación en que se solicite al Director de Auditoría Interna que asuma un papel y responsabilidades aparte de Auditoría Interna, tales como responsabilidades sobre actividades de cumplimiento o gestión de riesgos. Este papel y responsabilidad puede causar impedimentos, o parecer que los causa, a la independencia organizacional de la actividad de Auditoría Interna o a la objetividad individual del auditor interno. Las salvaguardas a tomar son actividades de supervisión, a menudo asumidas por el Consejo, destinadas a afrontar esos impedimentos potenciales, que pueden incluir actividades tales como evaluar periódicamente las líneas de dependencia y responsabilidades, y desarrollar procesos alternativos para obtener aseguramiento sobre las áreas de responsabilidad adicional a Auditoría Interna.

Introducción

La interpretación de la Norma 1112 señala que cuando el Director de Auditoría Interna (DAI) asume funciones y responsabilidades fuera de la Auditoría Interna, esto puede impedir, o parecer que impide, la independencia dentro de la organización de la actividad de Auditoría Interna o la objetividad individual del auditor interno. Sin embargo, en ciertas circunstancias, el Consejo y la alta dirección pueden pensar que resulta adecuado para la organización expandir las funciones del DAI más allá de la Auditoría Interna.

Se relacionan a continuación algunos ejemplos de situaciones en las que se puede pedir al DAI que desarrolle alguna función que, normalmente, es desempeñada por otro director:

- Un nuevo requerimiento regulatorio provoca la necesidad urgente de desarrollar políticas, procedimientos, controles y actividades de gestión de riesgos para asegurar su cumplimiento.

- Una organización necesita que sus actuales actividades de gestión de riesgos sean adaptadas para incorporar un nuevo segmento de negocio o un nuevo mercado en otra zona geográfica.
- Los recursos de la organización son demasiado limitados, o la organización es demasiado pequeña, para poder permitirse una función de cumplimiento normativo independiente.
- Los procesos de la organización no tienen la madurez suficiente, y el DAI tiene la pericia necesaria para incorporar los principios de gestión de riesgos en la organización.

En algunos casos, se puede espera que el DAI asuma responsabilidades en las áreas de gestión de riesgos, diseño y ejecución de controles y cumplimiento normativo. Por ejemplo, si se le pide a un DAI que asuma una función que depende funcionalmente de la alta dirección en lugar que del Consejo, esto puede impedir la independencia del DAI en relación con las responsabilidades de Auditoría Interna *(para consultar ejemplos adicionales sobre impedimentos potenciales, ver la Guía de Implementación 1130 – Impedimentos a la Independencia u Objetividad)*. La Norma 1112 orienta al DAI en estos casos.

Para implementar la Norma 1112, el DAI debe tener un claro conocimiento del Código de Ética del IIA y los conceptos de independencia y objetividad, tal y como vienen explicados en la serie de Normas y Guías de Implementación 1100. Adicionalmente, varios de los Principios Fundamentales para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna del IIA tratan el tema de la necesaria independencia y objetividad del DAI. La declaración de la Misión y el estatuto de la actividad de Auditoría Interna, el estatuto del Comité de Auditoría y las políticas y Código de Ética de la organización pueden incluir orientación adicional relevante y específica de la organización.

Para gestionar los riesgos derivados del impedimento de la independencia y objetividad, el DAI debería tener conocimiento de cualquier función ajena al ámbito de la Auditoría Interna que se le proponga, y comentar con la alta dirección y el Consejo todo lo relacionado con las líneas jerárquicas, las responsabilidades y las expectativas que haya en torno a la función de que se trate. Durante esta conversación, el DAI debería hacer hincapié en las normas del IIA relacionadas con la independencia y objetividad, el impedimento u obstáculo potencial que supone ejercer la función pro-

puesta, los riesgos asociados a dicha función y las salvaguardas o controles que pueden mitigarlos.

Consideraciones para la implementación

La norma 1112 hace hincapié en la importancia de salvaguardas como la vigilancia de las actividades, a menudo realizada por el Consejo, para resolver impedimentos potenciales a la independencia y objetividad del DAI. Una salvaguarda es la posición del DAI dentro de la organización y sus relaciones jerárquicas. De acuerdo con la Norma 1110 – Independencia dentro de la Organización, *"el DAI debe depender de un nivel dentro de la organización que permita a la actividad de Auditoría Interna cumplir con sus responsabilidades".* Esto se logra de forma eficaz cuando el DAI depende funcionalmente del Consejo, lo que normalmente implica para el Consejo supervisar la contratación, evaluación y remuneración del DAI y también aprobar el estatuto y el plan de Auditoría Interna, su presupuesto y sus recursos. Como establece la Norma 1000 – Propósito, Autoridad y Responsabilidad, el estatuto de Auditoría Interna documenta el tipo de relación que implica que el DAI dependa funcionalmente del Consejo.

Los cambios en la organización y su personal clave pueden llevar a replantear o redefinir las funciones y las responsabilidades. De acuerdo con el apartado Interpretación de la Norma 1112, una salvaguarda que puede resolver esta situación es la evaluación periódica de líneas jerárquicas y responsabilidades. La revisión por parte del DAI del estatuto de Auditoría Interna, y su debate con la alta dirección y el Consejo, según se describe en la Norma 1000, debería incluir cualquier cambio en las funciones o responsabilidades que pueda afectar a la actividad de Auditoría Interna, particularmente aquellos que puedan impedir potencialmente la independencia y objetividad del DAI, tanto de hecho como en apariencia. Si las responsabilidades del DAI ajenas a la Auditoría Interna van a continuar, el estatuto de Auditoría Interna debería describir la naturaleza del trabajo. No obstante, si dichas responsabilidades sólo se van a desempeñar a corto plazo, puede que no sean necesarios cambios en el estatuto de Auditoría Interna o en otros documentos. En estos casos, se puede implementar un plan para traspasar estas responsabilidades a la dirección, para así salvaguardar la independencia y objetividad del DAI. El plan de traspaso de responsabilidades debe asegurar que los recursos y el plazo de tiempo son los correctos para facilitar la aceptación de estas responsabilidades por parte de la dirección.

La Norma 1130 requiere que el DAI informe sobre los detalles de cualquier impedimento a la independencia o a la objetividad, de facto o en apariencia. Estos informes, que permiten al Consejo evaluar el riesgo global de potenciales impedimentos, normalmente se entregan en las reuniones con el Consejo y pueden incluir debates sobre temas como los siguientes:

- Funciones y responsabilidades que se solicita al DAI que asuma.
- Riesgos relacionados con esta asunción.
- Salvaguardas para la independencia y objetividad del DAI, incluyendo las que limitan los impedimentos en apariencia.
- Controles con los que se cuenta para validar que las salvaguardas están operando de forma eficaz.
- Plan de traspaso de función, si la asignación al DAI contempla su desempeño sólo en el corto plazo.
- Acuerdo con la alta dirección y el Consejo.

El Consejo puede comprobar la objetividad del DAI, elevando el nivel del examen que se realiza del riesgo de evaluación del DAI, del plan de Auditoría Interna y de las comunicaciones derivadas de un trabajo concreto, y tener en cuenta cualquier sesgo potencial que pueda tener el DAI en lo relacionado con las áreas en las que él o ella haya desempeñado su función más allá de la Auditoría Interna.

Para ayudar a salvaguardar al DAI de impedimentos a la objetividad, la Norma 1130.A1 prohíbe a los auditores internos evaluar operaciones concretas en las que hayan sido responsables en el año inmediato anterior, y la Norma 1130.A2 requiere que una parte de fuera de la actividad de Auditoría Interna supervise el trabajo de aseguramiento, en las funciones sobre las que el DAI tiene responsabilidad. Si el DAI tiene responsabilidades en áreas ajenas a la actividad de Auditoría Interna que vayan a ser objeto de una Auditoría Interna, el aseguramiento deberá ser externalizado en un proveedor de aseguramiento objetivo y competente, que informe independientemente al Consejo, en lugar de al DAI. Dicho proveedor de aseguramiento podría ser tanto interno como externo.

Una evaluación externa de la actividad de Auditoría Interna *(ver la Norma 1312 – Evaluaciones Externas)* que incluya una revisión de la independencia y objetividad del DAI –particularmente en áreas en las que el DAI esté ejecutando responsabilidades

ajenas a la auditoría– puede proporcionar aseguramiento adicional al Consejo, siempre que la independencia del evaluador externo sea validada.

Consideraciones para la demostración de conformidad

Los documentos sobre cualquier salvaguarda que se haya establecido para subsanar los impedimentos potenciales a la independencia y objetividad del DAI, pueden ayudar a demostrar conformidad con la Norma 1112. Dicha documentación puede incluir declaraciones sobre las políticas y el Código de Ética de la organización, el estatuto del Comité de Auditoría y la declaración de la misión de la actividad de Auditoría Interna y un estatuto de auditoría aprobado que especifique que las funciones y responsabilidades del DAI han sido acordadas con la alta dirección y el Consejo. La conformidad puede también ser demostrada a través de revisiones periódicas del estatuto de Auditoría Interna, que reflejen que las funciones y responsabilidades que han cambiado en la actividad de Auditoría Interna. De la misma forma, los planes de traspasos de funciones y responsabilidades ajenas al ámbito de la Auditoría Interna (por ejemplo, cumplimiento normativo o actividades de gestión de riesgos) desde el DAI a la dirección, pueden demostrar también conformidad. Podría encontrarse una evidencia adicional en las actas de las reuniones del Consejo en las que el DAI detalle los impedimentos potenciales a la independencia o a la objetividad, y proponga salvaguardas para mitigar el riesgo de impedimento hasta situarlo en niveles aceptables.

El DAI puede demostrar conformidad, mostrando que otros proveedores de aseguramiento evaluaron las áreas en las que el DAI ha asumido funciones más allá de la Auditoría Interna, y que el plan de Auditoría Interna, las evaluaciones de riesgos y las comunicaciones de los trabajos de auditoría fueron evaluadas independientemente para comprobar la independencia y objetividad. Las encuestas a los clientes de auditoría y las evaluaciones del desempeño del DAI por parte del Consejo, pueden dar *feedback* sobre si se perciben la independencia y la objetividad del DAI. También se puede validar la conformidad con los resultados de las evaluaciones externas desarrolladas por un evaluador independiente.

Guía de Implementación 1120

ÚLTIMA REVISIÓN NOVIEMBRE 2016

Norma principalmente relacionada

1120 – Objetividad individual

Los auditores internos deben tener una actitud imparcial y neutral, y evitar cualquier conflicto de intereses.

Interpretación:

El conflicto de intereses es una situación en la cual un auditor interno, que ocupa un puesto de confianza, tiene un interés personal o profesional en competencia con otros intereses. Tales intereses en competencia pueden hacerle difícil el cumplimiento imparcial de sus tareas. Puede existir un conflicto de intereses aún cuando no se produzcan actos inadecuados o no éticos. Un conflicto de intereses puede crear una apariencia de deshonestidad que puede socavar la confianza en el auditor interno, en la actividad de Auditoría Interna y en la profesión. Un conflicto de intereses podría menoscabar la capacidad de un individuo de desempeñar sus tareas y responsabilidades con objetividad.

Introducción

La objetividad se refiere a la actitud mental imparcial y neutral que debe tener un auditor interno, y que se facilita evitando conflictos de interés. No obstante, para poner en práctica esta norma, el Director de Auditoría Interna (DAI) tendrá primero que comprender las políticas o actividades de la organización y de Auditoría Interna que pueden potenciar o entorpecer esta actitud mental. Por ejemplo, muchas organizaciones tienen una norma de evaluación del desempeño y políticas de remuneración, y también políticas para resolver conflictos de intereses de los empleados. Auditoría interna a menudo adapta esas políticas para realizar las funciones específicas que le corresponden además de contar con otras políticas relevantes propias de su departamento, como las que especifican la formación obligatoria.

El DAI tiene que conocer la naturaleza de las políticas relevantes identificadas y tener en cuenta su impacto potencial en la objetividad de Auditoría Interna.

Consideraciones para la implementación

Para lograr que la objetividad de Auditoría Interna sea real, muchos DAIs cuentan con un manual de políticas de Auditoría Interna que describe las expectativas y normas obligatorias para lograr un estado mental imparcial para cada auditor interno. Dicho manual puede describir los siguientes aspectos:

- La importancia crítica de la objetividad en la profesión de auditor interno.
- Situaciones habituales que podrían perjudicar la objetividad, como auditar en un área donde un auditor interno ha trabajado recientemente; auditar a un miembro de la familia o amigo cercano; o asumir, sin evidencia, que un área que dependa de auditoría es aceptable sólo por experiencias positivas anteriores.
- Acciones que deberían realizar los auditores internos si creen que hay alguna circunstancia que pueda afectar a su objetividad real o potencial, tales como comentarlo con un responsable de Auditoría Interna o con el DAI.
- Informes periódicos obligatorios para cada auditor interno en los que tendrán que analizar y especificar posibles conflictos de intereses. Frecuentemente, las políticas especifican a los auditores internos que indiquen que comprenden la política sobre conflictos de intereses y que detallen conflictos potenciales. Los auditores internos firman declaraciones anuales indicando que no concurren amenazas potenciales o que no tienen conocimiento de ninguna amenaza potencial conocida.

Para reforzar la importancia de estas políticas y estar seguros de que todos los auditores internos interiorizan su relevancia, muchos DAI mantienen reuniones rutinarias y sesiones de formación sobre estos conceptos fundamentales. Frecuentemente, en estas sesiones de formación los auditores internos logran una mejor comprensión de qué es la objetividad, comentando escenarios en los ésta se ve obstaculizada y analizando la mejor manera de resolver estas situaciones. Por ejemplo, la mayoría de los directores de auditoría y responsables suelen compartir experiencias personales en las que la objetividad fue cuestionada o en las que ellos mismos pusieron de manifiesto una relación personal o experiencia que suponía un conflicto. Un tema de formación habitual relacionado con la objetividad es el escepticismo profesional. Esta formación refuerza los fundamentos del escepticismo y la importancia de evitar actitudes sesgadas, prejuicios o favoritismos y tener curiosidad y una mente abierta.

Por otra parte, cuando se asignan auditores internos para un trabajo concreto, el DAI (o aquel en quien el DAI delegue) deberá tener en cuenta circunstancias que puedan

afectar a la objetividad y no incluir en el equipo a miembros que puedan tener algún conflicto de los descritos anteriormente. Por ejemplo, cuando un auditor interno ha llegado a Auditoría Interna de otro departamento, el DAI debe seguir la Norma 1130-1.A1, que obliga a los auditores internos a no evaluar operaciones de las que fueron responsables, al menos, en el año siguiente a su cese en esa responsabilidad. Además, el DAI (o aquel en quien el DAI delegue) tratará con los posibles miembros del equipo la naturaleza del encargo y las personas y departamentos que serán objeto del mismo, y analizará si hay algún conflicto que pudiera menoscabar (o dar la apariencia de menoscabo) la objetividad de un auditor interno. Se debe animar a los auditores internos a compartir cualquier duda que tengan, de esta manera la dirección de Auditoría Interna podrá determinar si un auditor interno puede participar en un trabajo concreto.

Es algo comúnmente aceptado que los sistemas de evaluación del desempeño y determinación de la remuneración variable pueden afectar significativa y negativamente a la objetividad individual. Por ejemplo, si una evaluación del desempeño de un auditor interno, su remuneración o su *bonus*, dependen significativamente del resultado de los cuestionarios de satisfacción del cliente, el auditor interno puede dudar sobre si incluir en su informe los aspectos negativos observados en la auditoría, porque éstos pueden redundar en un rating de satisfacción bajo. O si el proceso de evaluación del auditor está muy enfocado en el número de observaciones, o en no desviarse del presupuesto, podría ocurrir que el auditor perdiera su objetividad o informara sobre un asunto de importancia menor como si fuera un hallazgo de auditoría, o que ignorase alertas de problemas nuevos que surgieran casi al final del trabajo cuando el presupuesto está prácticamente agotado. Por todo ello, el DAI tiene que ser muy cuidadoso a la hora de diseñar las evaluaciones de desempeño de los auditores internos y la remuneración variable, y debe tener en cuenta si los criterios que emplee pueden afectar o no la objetividad de un auditor interno. En la teoría, un proceso de evaluación debe valorar un equilibrio entre el desempeño del auditor, los resultados de la auditoría, y el *feedback* de los clientes.

Consideraciones para la demostración de conformidad

Entre la documentación que puede demostrar conformidad con esta norma se incluye el manual de políticas internas, siempre que regule los procesos de evaluación del desempeño y remuneración, así como políticas claras sobre objetividad, y normas para

evitar e informar sobre conflictos de intereses. Los registros de las actividades de formación pueden demostrar que los auditores internos son conscientes de la importancia de la objetividad, la naturaleza de las amenazas que puede sufrir, y que además conocen ejemplos de conflictos de intereses.

Además, puede haber formularios firmados en los que el firmante detalle la existencia (o inexistencia) de conflictos, en caso de que haya una política en la organización o en el nivel de Auditoría Interna que obligue a firmar este tipo de formularios. También los papeles de trabajo de auditoría detallan el equipo asignado a un encargo concreto, y pueden ser comparados con sus expedientes laborales o con formularios como los antes referidos para confirmar que se han evitado los conflictos conocidos.

Guía de Implementación 1130

ÚLTIMA REVISIÓN NOVIEMBRE 2016

Norma principalmente relacionada

1130 – Impedimentos a la independencia u objetividad

Si la independencia u objetividad se viese comprometida de hecho o en apariencia, los detalles del impedimento deben darse a conocer a las partes correspondientes. La naturaleza de esta comunicación dependerá del impedimento.

Interpretación:

El impedimento o menoscabo a la independencia de la organización y a la objetividad individual puede incluir, entre otros, a los conflictos de intereses, limitaciones al alcance, restricciones al acceso a los registros, al personal y a los bienes, y limitaciones de recursos tales como el financiero.

La determinación de las partes apropiadas a quienes deben exponerse los detalles de un impedimento a la independencia u objetividad depende de las expectativas sobre las responsabilidades de la actividad de Auditoría Interna y del Director de Auditoría Interna ante la alta dirección y el Consejo según se describe en el estatuto de Auditoría Interna, así como de la naturaleza del impedimento.

Introducción

La norma obliga al Director de Auditoría Interna (DAI) a poner de manifiesto u observar los impedimentos que pueda afectar a la independencia o a la objetividad. Por lo tanto, el DAI debe tener una comprensión clara de los requisitos de independencia y objetividad tal y como son descritos en el Código de Ética y en las normas 1100, 1110, 1111, 1112 y 1120.

Adicionalmente, el DAI comunicará estos requerimientos al Consejo y a la alta dirección para asegurar que éstos comprenden la importancia de la independencia y la objetividad para lograr que la actividad de Auditoría Interna sea efectiva. Habitualmente, el Consejo y la alta dirección querrán tratar cómo y a quién se comunican los impedimentos, dependiendo de la naturaleza y el impacto potencial del impedimento concreto.

Para comprender completamente y valorar la relevancia de la independencia y la objetividad, es importante que los auditores internos tengan en cuenta la perspectiva de

varios *stakeholders* y los condicionamientos que éstos podrían percibir como obstáculos (reales o en apariencia) a la independencia o a la objetividad. A menudo, el DAI desarrollará un manual de políticas de Auditoría Interna que incluya un análisis de la independencia dentro de la organización y la objetividad del auditor interno, de la naturaleza de los posibles impedimentos, y de cómo los auditores internos deben gestionarlos.

Consideraciones para la implementación

Como se ha explicado anteriormente, para lograr una independencia y una objetividad real, incluyendo el tema de los impedimentos, muchos DAIs tienen un manual de políticas de Auditoría Interna que describe las expectativas y obligaciones relacionadas con este tema. Además, para definir la independencia y la objetividad, un manual de este tipo puede identificar las normas específicas relacionadas; describir los tipos de situaciones de las que podrían derivarse impedimentos (en la realidad o en apariencia); y especificar las acciones que se espera que los auditores internos lleven a cabo si encuentran algún impedimento potencial.

Las circunstancias que implican un impedimento, generalmente, consisten en intereses personales, auto-revisiones, relaciones de familia, prejuicios o favoritismos, o influencia indebida. Estas situaciones pueden derivar en conflictos de intereses personales, limitaciones al alcance, limitaciones de recursos, o restricciones en el acceso a los registros, al personal o a los locales de la organización. Proponemos los siguientes **ejemplos de impedimentos a la independencia de la Auditoría Interna dentro de la organización,** estos ejemplos, en su caso, también pueden menoscabar la objetividad del auditor interno:

- El DAI tiene responsabilidades en funciones adicionales a la Auditoría Interna y realiza una auditoría a un área funcional que está también bajo su supervisión.
- El supervisor del DAI tiene responsabilidades más allá de la Auditoría Interna, y el DAI realiza una auditoría a un área que está dentro de las responsabilidades de su supervisor.
- El DAI no tiene comunicación directa o no interactúa con el Consejo.
- El presupuesto de la actividad de Auditoría Interna es tan reducido que la Auditoría Interna no puede cumplir sus responsabilidades tal y como están descritas en su

estatuto (la Norma 2020 – Comunicación y Aprobación, proporciona orientación adicional para comunicar el impacto de la limitación de recursos).

Como **ejemplos de impedimentos a la objetividad** podemos citar:

- Un auditor interno que audite un área en la que haya trabajado recientemente, como por ejemplo cuando un trabajador es transferido a Auditoría Interna desde otro área funcional y justo después es asignado a una auditoría de esa área (la norma 1130-A1 trata específicamente esa situación).
- Un auditor interno asume, sin evidencia, que el área que está auditando ha mitigado de forma efectiva los riesgos, basándose únicamente en experiencias personales o en una auditoría positiva previa (éste es un ejemplo de ausencia de escepticismo profesional).
- Un auditor interno modifica, sin justificación apropiada, el enfoque planificado o los resultados, basándose en la influencia indebida de otra persona, a menudo alguien de mayor categoría profesional que el auditor interno.

A menudo, el manual de políticas de Auditoría Interna describe las acciones apropiadas que deberá realizar un auditor interno en caso de que sea consciente de este tipo de impedimentos, o dude sobre si se están o no produciendo. Habitualmente, el primer paso es tratar el tema con un gerente de Auditoría Interna o con el DAI para analizar si la situación es realmente un impedimento y cómo resolverla de mejor manera.

Tanto la índole del impedimento como las expectativas de la alta dirección y del Consejo son clave para determinar a quién se le debe notificar el impedimento y el mejor enfoque para realizar la comunicación. Por ejemplo:

- Cuando el DAI crea que el impedimento no es real, pero reconozca que podría tratarse de una percepción de impedimento, puede tratar esta cuestión en las reuniones de planificación del trabajo que mantenga con el gerente de la función que se va auditar, documentar el análisis que se haga sobre este asunto (por ejemplo en un memorándum de planificación de la auditoría), y explicar por qué no considera que la situación de que se trate tenga entidad suficiente.
- Cuando el DAI crea que el impedimento es real y afecta a la capacidad del auditor interno de desarrollar sus deberes independiente y objetivamente, lo mejor es que el DAI trate el tema con el Consejo y con la alta dirección y requiera su apoyo para resolver la situación.

- Cuando un impedimento se conozca después de finalizar una auditoría, y este hecho afecte a la confiabilidad de los resultados del trabajo (o en la confiabilidad percibida aparentemente), el DAI tratará el tema con la alta dirección y con los gerentes de la función, y también con el Consejo (la norma 2421 – Errores y Omisiones, prevé que si una comunicación final contiene un error u omisión significativa, el DAI debe entregar un informe corregido a todas las partes que recibieron la comunicación original).

  El DAI normalmente se implica personalmente en determinar cuál es el mejor enfoque para la divulgación de los informes de Auditoría Interna.

Consideraciones para la demostración de conformidad

Son muchos los documentos que pueden demostrar conformidad con las normas, incluyendo un manual de políticas de Auditoría Interna en el que consten la independencia, la objetividad, la resolución de conflictos de intereses, y el carácter de los impedimentos, y cómo comunicarlos. Otros documentos pueden ser las actas de las reuniones del Consejo, si se tratan cuestiones relacionadas con impedimentos a la independencia o la objetividad; los memorándums sobre los trabajos realizados; o informes que contengan este tipo de información.

Guía de Implementación 1200

ÚLTIMA REVISIÓN NOVIEMBRE 2016

Norma principalmente relacionada

1200 – Aptitud y cuidado profesional

Los trabajos deben cumplirse con la aptitud y el cuidado profesional adecuados.

Introducción

Desarrollar trabajos con la aptitud y el cuidado profesional adecuados es responsabilidad de todo auditor interno. Y para alcanzar ambos atributos es necesario comenzar por comprender las Guías Obligatorias del *Marco Internacional para la Práctica Profesional* (MIPP), sobre todo el Código de Ética del Instituto de Auditores Internos.

Los auditores internos normalmente desarrollan sus aptitudes a través de la formación, la experiencia, las oportunidades de desarrollo profesional, y cualificaciones como la certificación más relevante para la profesión de auditor interno, la designación de Auditor Interno Certificado (Certified Internal Auditor® - CIA®), otorgado por el Instituto de Auditores Internos. Además, los auditores internos que hayan obtenido certificaciones profesionales tienen que cumplir la norma de formación continua para mantener su certificación vigente.

El debido cuidado profesional supone comprender el enfoque sistemático y disciplinado de la Auditoría Interna especificado en el MIPP. Este enfoque es complementado además por las políticas específicas de la organización y los procedimientos establecidos por el Director de Auditoría Interna (DAI).

El DAI es responsable de asegurar la conformidad de la Auditoría Interna en su conjunto con esta norma. Como parte de la gestión de la actividad de Auditoría Interna, el DAI establece políticas y procedimientos que permiten a los auditores internos desarrollar sus trabajos con la aptitud y el cuidado profesional debidos. Esto incluye la selección y formación de auditores internos por parte del DAI, así como una planificación, dotación de personal y supervisión adecuadas en cada trabajo. Para empezar, el DAI puede revisar las responsabilidades que figuran en el estatuto de Auditoría Interna y en el plan de Auditoría Interna y reflexionar sobre los conocimientos, habilidades, y otras competencias que necesitan tener los auditores internos para completar los trabajos de auditoría planificados.

Consideraciones para la implementación

Para los auditores internos, el debido cuidado profesional requiere conformidad con el Código de Ética del Instituto de Auditores Internos y también puede incluir el cumplimiento del código de conducta de la organización y otros códigos de conducta relevantes para las demás designaciones o certificaciones profesionales que se hayan podido obtener. Las actividades de Auditoría Interna pueden incluir un proceso formal en el que se requiera a cada auditor interno que firme una declaración anual relacionada con el Código de Ética del Instituto de Auditores Internos o con el código de conducta de la organización.

Los auditores internos generalmente desarrollan sus aptitudes individuales a través de su carrera profesional, obteniendo y manteniendo certificaciones apropiadas, experiencia, y formación profesional, lo que incluye el desarrollo de formación continua. El DAI puede emplear el *Marco Global para la Competencia de la Auditoría Interna* del Instituto de Auditores Internos o un *benchmark* similar para establecer los criterios para evaluar las aptitudes de los auditores internos. Los criterios pueden ser empleados para elaborar descripciones de puestos de trabajo y un inventario de las competencias necesarias para desarrollar la actividad de Auditoría Interna. Adicional-mente, el DAI puede desarrollar una estrategia para seleccionar, asignar, formar y desarrollar profesionalmente a su plantilla de auditores con la visión de lograr una actividad de auditoría competente y asegurar que sus competencias son suficientes y se mantienen actualizadas.

Al desarrollar el plan de Auditoría Interna, el DAI generalmente piensa en alinear conocimientos, habilidades, y demás competencias necesarias para completar el plan y en los recursos disponibles en la actividad de Auditoría Interna y otros proveedores de aseguramiento y servicios de consultoría. El DAI y los supervisores de la Auditoría Interna pueden comparar las habilidades de cada auditor interno disponible para completar, con la competencia necesaria, el alcance de cada trabajo y cumplir los objetivos del mismo.

Para asegurar el debido cuidado profesional, el DAI debe establecer políticas y procedimientos (norma 2040), las cuales normalmente incorporarán las Guías Obligatorias del MIPP y proporcionarán un enfoque sistemático y disciplinado al proceso de reali-

zación del trabajo. El DAI puede pedir a los auditores individuales que firmen formularios en los que den fe de que comprenden las políticas y los procedimientos.

Los auditores internos pueden utilizar sus conocimientos para evaluar el alcance de un trabajo y sus objetivos, y concretar cómo completarlo con eficacia. Esencialmente, los auditores internos ejercen el debido cuidado profesional si siguen las Guías Obligatorias del MIPP y las políticas y procedimientos de Auditoría Interna para planificar, realizar y documentar los trabajos de auditoría. Las normas 1220 a 1220.A3 identifican los elementos fundamentales que deben considerar los auditores internos para demostrar su debido cuidado profesional.

Una vez que el trabajo haya sido finalizado, el DAI o el supervisor del trabajo generalmente revisa el proceso de realización, los resultados, y las conclusiones. Después de esta supervisión puede mantenerse una reunión con el equipo de Auditoría Interna que haya realizado el trabajo para tratar las observaciones relevantes e informar una evaluación de supervisión sobre el grado de diligencia con que se observaron los procedimientos establecidos.

Consideraciones para la demostración de conformidad

La evidencia para demostrar conformidad con la Norma 1200 puede incluir alguno de los documentos siguientes:

- Evaluaciones de competencia de la actividad de Auditoría Interna.
- Registros de la estrategia de contratación y formación, descripciones de puesto de trabajo, y currículum.
- Políticas y procedimientos de Auditoría Interna y plantillas de papeles de trabajo.
- Evidencia de que las políticas y procedimientos de Auditoría Interna han sido comunicados al equipo de Auditoría Interna, que ha firmado el acuse de recibo como evidencia de su comprensión.
- Evidencia que respalde la declaración anual relacionada con el Código de Ética del Instituto de Auditores Internos y el código de conducta de la organización.
- El plan de Auditoría Interna y los planes de cada trabajo de auditoría, que demuestran que la distribución del equipo de Auditoría Interna es suficiente y adecuada.

El debido cuidado profesional de los auditores internos puede ser evidenciado en los papeles de trabajo o en otra documentación de los procedimientos y procesos empleados durante el trabajo de auditoría.

Las revisiones de los trabajos realizadas y documentadas por el supervisor y las encuestas a los clientes auditados, u otras formas de *feedback*, pueden indicar la aptitud y el debido cuidado profesional demostrado por cada auditor interno. Las evaluaciones externas independientes, desarrolladas como parte de la evaluación de calidad y del programa de mejora continua, pueden proporcionar aseguramiento adicional sobre la aptitud y el debido cuidado profesional con que se han realizado los trabajos de Auditoría Interna.

Guía de Implementación 1210

ÚLTIMA REVISIÓN NOVIEMBRE 2016

Norma principalmente relacionada

1210 – Aptitud

Los auditores internos deben reunir los conocimientos, las capacidades y demás competencias necesarias para cumplir con sus responsabilidades individuales. La actividad de Auditoría Interna, colectivamente, debe reunir u obtener los conocimientos, las capacidades y demás competencias necesarias para cumplir con sus responsabilidades.

Interpretación:

La aptitud es un término general que se refiere a los conocimientos, habilidades y otras competencias requeridas a los auditores internos para llevar a cabo eficazmente sus responsabilidades profesionales. Incluye tendencias, temas emergentes y la consideración de las actividades actuales para posibilitar asesoramiento relevante y formulación de recomendaciones. Se alienta a los auditores internos a demostrar su aptitud obteniendo certificaciones y cualificaciones profesionales apropiadas, tales como la designación de auditor interno certificado y otras designaciones ofrecidas por el Instituto de Auditores Internos y otras organizaciones profesionales apropiadas.

Introducción

Para cumplir esta norma, es fundamental que los auditores internos comprendan y apliquen las Guías Obligatorias del *Marco Internacional para la Práctica Profesional* (MIPP) del Instituto de Auditores Internos y tengan conocimientos sólidos, habilidades y competencias. Asegurar la aptitud colectiva de la actividad de Auditoría Interna es responsabilidad del Director de Auditoría Interna (DAI), que debe gestionar de forma eficaz la actividad de Auditoría Interna y sus recursos para cumplir el plan de Auditoría Interna y añadir valor a la organización (la serie 2000 de las normas se refiere a las cuestiones relacionadas con la gestión de la actividad de Auditoría Interna y sus recursos).

El *Marco Global para la Competencia de Auditoría Interna* del Instituto de Auditores internos define las competencias fundamentales que deben reunirse para cumplir las normas del MIPP en todos los niveles de la profesión de Auditoría Interna, incluyendo

staff, mandos intermedios y directores. Para cumplir la norma 1210, el DAI y los auditores internos pueden tratar de revisar, comprender y reflexionar sobre las competencias incluidas en el Marco de Competencias.

Consideraciones para la implementación

Para construir y mantener la aptitud de la actividad de Auditoría Interna, el DAI puede desarrollar una herramienta de evaluación de la competencia o de evaluación de las capacidades basada en el *Marco de Competencias* o en otro *benchmark* (por ejemplo, en el caso de una actividad de Auditoría Interna con madurez). En ese caso, el DAI podría incluir los criterios básicos de la competencia de Auditoría Interna en descripciones de puestos de trabajo y en el material para la selección y contratación de auditores internos para ayudar a atraer y contratar auditores internos con la formación y experiencia necesarias. El DAI puede también utilizar la herramienta de evaluación de competencia para realizar una evaluación periódica de competencias de la actividad de Auditoría Interna, para identificar las deficiencias o puntos de mejora. En esta evaluación, el DAI debería incluir entre las capacidades examinadas los riesgos relacionados con el fraude y las TI, y las técnicas de auditoría asistidas por ordenador, en tanto que son obligatorias según las normas 1210.A2 y 1210.A.3.

El DAI además tiene las obligaciones relacionadas con asegurar la aptitud colectiva de la actividad de Auditoría Interna. Estas incluyen gestionar la actividad de Auditoría Interna en conformidad con las Guías Obligatorias del MIPP (Norma 2000 – Administración de la Actividad de Auditoría Interna) y asegurar que la actividad de Auditoría Interna tiene la adecuada combinación de conocimientos, habilidades y otras competencias para cumplir el plan de auditoría (Norma 2030 – Administración de Recursos).

Si la actividad de Auditoría Interna no cuenta con recursos adecuados y suficientes del *staff*, el DAI deberá conseguir ayuda o asistencia del nivel competente para suplir la insuficiencia de recursos. El DAI puede utilizar los criterios definidos en el *Marco de Competencias* para identificar deficiencias en la aptitud colectiva de la actividad de Auditoría Interna y para desarrollar planes para cubrir estos déficits mediante la contratación de auditores internos, la formación de los miembros de su equipo, la externalización de parte del plan de Auditoría Interna y otros métodos (la norma 2050 y su correspondiente guía de implementación trata los aspectos de la coordinación de actividades con otros proveedores de aseguramiento y servicios de consultoría internos y externos a la organización).

Para potenciar la aptitud de la actividad de Auditoría Interna, el DAI debería alentar el desarrollo profesional de los auditores internos, ya sea con formación proporcionada con el desarrollo de los trabajos, la asistencia a seminarios y conferencias, o animándoles a obtener certificaciones profesionales. Se aconseja que el DAI revise regularmente el desempeño de los auditores internos, para conocer las necesidades de formación de su equipo y poder proporcionarles un *feedback* que ayude a cada uno de sus miembros en su desarrollo profesional.

Esta norma también requiere que cada auditor interno individual tenga el conocimiento, las habilidades y competencias necesarias para desarrollar sus responsabilidades de forma efectiva. Los auditores individuales pueden utilizar el *Marco Global de Competencias de la Auditoría Interna* como base para su autoevaluación. Además, la Norma anima a los auditores internos a obtener certificaciones adecuadas y cualificaciones para respaldar de forma más sólida el crecimiento de la profesión e incrementar la aptitud tanto individual, como de la actividad de Auditoría Interna globalmente considerada. De la misma forma, la Norma 1230 – Desarrollo Profesional Continuo requiere que los auditores internos fortalezcan sus competencias a través del continuo desarrollo profesional. Los auditores internos deberían mantenerse informados por ellos mismos sobre la formación continua que se requiera para mantener cualquier certificado profesional que tengan.

Como la Norma 1210 se refiere a una aptitud que debe tener en cuenta las actividades actuales, las tendencias y los problemas emergentes, la formación continua puede incluir oportunidades de conocer cambios en la industria que puedan afectar a la organización o a la profesión de auditor interno. El DAI puede ayudar en este sentido a asegurar la aptitud global de la actividad de Auditoría Interna. Por ejemplo, el DAI podría suscribirse a servicios de información de la industria o boletines electrónicos, que suelen incluir información sobre estudios recientes y "libros blancos". El DAI puede también asistir a seminarios online o presenciales o recomendarlos al *staff* de Auditoría Interna. Periódicamente, el DAI puede programar eventos de formación interna para el *staff* para presentar una nueva tecnología o cambios en las prácticas de Auditoría Interna.

En el nivel del trabajo individual, el DAI asume la responsabilidad global de supervisar el trabajo para asegurar la calidad, el logro de objetivos, y el desarrollo del *staff* (Norma 2340 – Supervisión del Trabajo). La aptitud y la experiencia de los auditores

internos ayudan a establecer la extensión de la supervisión que se requiere. Para mantenerse informado, el DAI puede revaluar periódicamente las habilidades de los auditores internos individuales. También, una vez finalizado un trabajo, el DAI, o un supervisor, puede realizar una encuesta y/o entrevistar al cliente del trabajo en cuestión (formal o informalmente) para obtener *feedback* sobre la aptitud del auditor interno en el desarrollo de dicho trabajo de Auditoría Interna.

Las responsabilidades individuales de los auditores internos en la planificación del trabajo incluyen analizar si los recursos con los que se cuenta son suficientes y apropiados para lograr los objetivos del trabajo (Norma 2230 – Asignación de Recursos para el Trabajo). Normalmente, los auditores internos revisan los objetivos y el alcance del trabajo de auditoría antes de tratar con el DAI cualquier limitación a sus competencias que pudiera impedir que cumplieran los objetivos del trabajo.

Consideraciones para la demostración de conformidad

Los auditores internos individuales pueden tener evidencia de su aptitud a través de sus resúmenes o en su *currículum vitae* y manteniendo registros de certificaciones y desarrollo profesional continuo (por ejemplo cursos para obtener créditos de formación continua, participación en conferencias, talleres y seminarios, y revisiones de desempeño).

El trabajo del DAI para establecer y mantener una actividad de Auditoría Interna con la aptitud necesaria, puede demostrarse mediante la utilización de una herramienta de evaluación de competencias y el desarrollo de políticas de Auditoría Interna, procedimientos y materiales de formación. El trabajo de seleccionar y contratar auditores internos con la aptitud requerida puede reflejarse en descripciones de puestos de trabajo y otros materiales de selección de personal.

El DAI, o un supervisor de trabajos de Auditoría Interna, puede mantener registros de sus evaluaciones de auditores internos individuales y de la actividad de Auditoría Interna en su conjunto. Estas evaluaciones pueden incluir revisiones de desempeños individuales y debates posteriores al trabajo, memos y actas de reuniones. Los cuestionarios a los clientes posteriores al trabajo de auditoría y las entrevistas pueden también evidenciar la aptitud de la actividad de Auditoría Interna, la de los auditores internos individuales, o ambas.

Cualquiera de los siguientes documentos puede demostrar conformidad de la actividad de Auditoría Interna en su conjunto:

- El plan de Auditoría Interna que incluya un análisis de los requerimientos de recursos.
- Un inventario de las habilidades disponibles en el *staff* de Auditoría Interna o un listado de las cualificaciones incluidas en los perfiles individuales.
- Un mapa de aseguramiento con un listado de cualificaciones de los proveedores de servicios en los que confía la actividad de Auditoría Interna.
- Los resultados documentados de las evaluaciones internas.

Guía de Implementación 1220

ÚLTIMA REVISIÓN NOVIEMBRE 2016

Norma principalmente relacionada

1220 – Cuidado profesional

Los auditores internos deben cumplir su trabajo con el cuidado y la aptitud que se esperan de un auditor interno razonablemente prudente y competente. El cuidado profesional adecuado no implica infalibilidad.

Introducción

Tener la formación académica y profesional, experiencia y certificaciones adecuadas ayuda al auditor interno a desarrollar su nivel de habilidades y especialización requerida para desempeñar sus responsabilidades con el debido cuidado profesional. Adicionalmente, los auditores internos deberían comprender y aplicar las Guías Obligatorias del *Marco Internacional para la Práctica Profesional* (MIPP) y puede resultar útil familiarizarse con las competencias fundamentales descritas en el *Marco Global de Competencias de la Auditoría Interna* del Instituto de Auditores Internos.

Aplicar el debido cuidado profesional a un trabajo concreto de Auditoría Interna, implica conocer los objetivos y el alcance del trabajo, así como las competencias necesarias para su realización, además de las políticas y procedimientos específicos tanto de la actividad de Auditoría Interna como de la organización.

Consideraciones para la implementación

Para los auditores internos, actuar con el debido cuidado profesional implica cumplir con el Código de Ética del Instituto de Auditores Internos. También puede implicar el cumplimiento del código de conducta de la organización y de los códigos de conducta relevantes para las designaciones profesionales con las que cuente el auditor interno, en su caso. La actividad de Auditoría Interna puede contar con un proceso formal por el que se requiera a los auditores internos que firmen una declaración anual relacionada con el Código de Ética del Instituto de Auditores Internos o con el código de conducta de la organización.

De acuerdo con el MIPP, las políticas y procedimientos de la actividad de Auditoría Interna proporcionan un enfoque sistemático y disciplinado para planificar, realizar y

documentar el trabajo de Auditoría Interna. Al seguir este enfoque sistemático y disciplinado, los auditores internos aplican la esencia del debido cuidado profesional. Sin embargo, lo que constituyo el cuidado profesional depende en parte de la complejidad del trabajo de auditoría. Las normas 1220.A1, 1220.A2, 1220.A3 y 1220.C1 describen los elementos que los auditores internos deben tener en cuenta para aplicar el debido cuidado profesional. Por ejemplo, los auditores internos deben tener cuenta la posibilidad de que concurran errores significativos, fraudes e incumplimientos y deben realizar exámenes y verificaciones en la misma medida en que lo haría, en circunstancias similares, un auditor interno razonablemente prudente y competente. Además, la Norma 1220 también especifica que el debido cuidado profesional no implica infalibilidad. Por lo tanto, no se espera que los auditores internos proporcionen seguridad absoluta acerca de la inexistencia de incumplimientos o irregularidades.

Para asegurar el debido cuidado profesional en un trabajo de Auditoría Interna, la Norma 2340 – Supervisión del Trabajo, requiere que los trabajos sean supervisados adecuadamente, lo que generalmente implica la revisión por parte del supervisor de los papeles de trabajo, los resultados y las conclusiones que se incluirán en el informe. Una vez realizada esta revisión, los supervisores normalmente proporcionan *feedback* a los auditores internos que han realizado el trabajo, a menudo en reuniones posteriores a la realización del trabajo. También se puede solicitar información sobre el cuidado profesional de los auditores internos mediante la realización de encuestas a los clientes, una vez finalizado el trabajo de Auditoría Interna.

El Director de Auditoría Interna (DAI) asume su responsabilidad general de asegurar que se está aplicando el debido cuidado profesional, gestionando la actividad de Auditoría Interna (serie de normas 2000) e implementando un programa de evaluación y mejora de la calidad (serie de normas 1300). Para ello, el DAI habitualmente desarrolla herramientas de medida como autoevaluaciones, métricas como indicadores clave de desempeño y un proceso para evaluar el desempeño tanto de los auditores internos individuales, como de la actividad de Auditoría Interna en su conjunto. Además de las encuestas a los clientes, para evaluar a los auditores internos individuales se pueden utilizar revisiones de los supervisores y también revisiones entre compañeros. La actividad de Auditoría Interna en su conjunto puede ser evaluada a través de revisiones internas y externas, de acuerdo con las normas de la 1310 a la 1312, además de con encuestas a clientes o métodos similares de *feedback*.

Consideraciones para la demostración de conformidad

Los auditores internos demuestran conformidad con la norma 1220 aplicando correctamente las Guías Obligatorias del MIPP, lo que deberá ser reflejado en los planes, en los programas y en los papeles de cada trabajo. Las revisiones de desempeño de los auditores internos pueden hacer referencia a la aplicación del debido cuidado profesional. Una correcta revisión de supervisión debe ser documentada en papeles de trabajo. El debido cuidado profesional puede ser demostrado también si se mantienen reuniones de *staff* posteriores a la realización del trabajo dirigidas por el supervisor y si éste solicita *feedback* de los clientes de Auditoría Interna a través de cuestionarios u otras herramientas.

Adicionalmente, la evidencia puede incluir una declaración anual relacionada con el Código de Ética del Instituto de Auditores Internos y con el código de conducta de la organización. Finalmente, las evaluaciones internas y externas desarrolladas como parte del programa de evaluación y mejora de la calidad de la Auditoría Interna también pueden indicar que se está aplicando el debido cuidado profesional.

Guía de Implementación 1230

ÚLTIMA REVISIÓN NOVIEMBRE 2016

Norma principalmente relacionada

1230 – Desarrollo profesional continuo

Los auditores internos deben perfeccionar sus conocimientos, aptitudes y otras competencias mediante la capacitación profesional continua.

Introducción

Para mejorar sus competencias y continuar con su desarrollo profesional, los auditores internos pueden reflexionar sobre todo lo que necesitan para realizar su trabajo, incluyendo las políticas de formación continua y la formación académica que se requiere en la profesión, la organización, el sector, y en cualquier certificación o área de especialización. Adicionalmente, los auditores internos pueden tener en cuenta el *feedback* derivado de revisiones de desempeño reciente o de los resultados de evaluaciones realizadas en cumplimiento de las Guías Obligatorias del *Marco Internacional para la Práctica Profesional* (MIPP), y de los resultados de autoevaluaciones basadas en el *Marco Global de Competencias de la Auditoría Interna,* o en un *benchmark* similar. Reflexionar sobre los objetivos de su carrera puede ayudar a los auditores internos que quieran planificar su desarrollo profesional a largo plazo.

Consideraciones para la implementación

Un auditor interno individual puede utilizar una herramienta de autoevaluación, como el *Marco de Competencias,* para crear un plan de desarrollo profesional. El plan de desarrollo puede incluir la formación en el puesto de trabajo, *coaching*, tutorización y otro tipo de formación interna y externa, voluntaria para obtener alguna certificación. Normalmente, un auditor interno habla de su plan de desarrollo profesional con el Director de Auditoría Interna (DAI), y si están los dos de acuerdo pueden utilizarlo para definir medidas del desempeño del auditor interno (por ejemplo, indicadores clave de desempeño), que pueden ser incorporadas a las revisiones de supervisión, a las encuestas a los clientes y a las revisiones anuales de desempeño. Los resultados de las revisiones pueden ayudar al DAI y al auditor interno a priorizar áreas determinadas del

desarrollo profesional continuo. No obstante, el auditor interno individual es responsable en último término de cumplir la Norma 1230.

Las oportunidades de desarrollo profesional incluyen participar en conferencias, seminarios, programas de formación, cursos online y *webinars*, programas de autoaprendizaje o cursos presenciales; dirigir proyectos de investigación; trabajo voluntario en organizaciones profesionales; prepararse para obtener certificaciones profesionales como la designación de Auditor Interno Certificado del Instituto de Auditores Internos (Certified Internal Auditor® – CIA®). En determinados sectores o áreas de especialización (por ejemplo, análisis de datos, servicios financieros, TIC, fiscalidad o diseño de sistemas) el desarrollo profesional continuo puede requerir competencias adicionales que podrían potenciar el trabajo de Auditoría Interna en esas áreas específicas.

En algunas ocasiones, las encuestas a los clientes de Auditoría Interna pueden revelar cierta preocupación sobre la inadecuada visión del negocio de los auditores internos. En ese caso, el DAI y los auditores internos pueden resolver esa situación participando en actividades de formación o aprovechando las oportunidades que pueda ofrecerles su organización para comprender mejor el negocio.

Para asegurarse de que los auditores internos tienen la opción de mejorar sus conocimientos, habilidades y demás competencias, el DAI puede aprobar una política de formación y desarrollo que respalde el desarrollo profesional continuo. Esta política puede especificar un número mínimo de horas de formación para cada auditor, que pueden ser 40 horas al año, que son las horas que requieren muchas certificaciones profesionales para mantener los certificados activos. Los DAIs pueden tener en cuenta estudios de *benchmarking* para evaluar las necesidades actuales y emergentes de la profesión de auditor interno, así como tendencias específicas de determinados sectores o áreas de especialización.

Para asegurarse de que su conocimiento sobre Auditoría Interna está actualizado y completamente al día, los auditores internos pueden apoyarse en la orientación que da el Instituto de Auditores Internos sobre normas, mejores prácticas, procedimientos y técnicas relacionadas con la profesión de Auditoría Interna o sus organizaciones y sectores específicos. Para ello puede que haya que ser miembro del Instituto de Auditores Internos y de otras organizaciones profesionales, participar en eventos locales para ampliar y mantener las redes de contactos y revisar o suscribirse a servicios

de información o notificación de noticias de la profesión de Auditoría Interna o de sectores específicos.

Consideraciones para la demostración de conformidad

Los auditores internos pueden demostrar conformidad con la Norma 1230 conservando la documentación u otras evidencias de los siguientes aspectos:

- Autoevaluaciones realizadas con base en un marco de competencias o *benchmark*.
- Planes de desarrollo profesional y formación.
- Pertenencia como miembro y participación en organizaciones profesionales.
- Suscripciones a fuentes de información profesional.
- Formación completada (por ejemplo, créditos de formación continua, certificaciones, o diplomas de asistencia).

La mejora de la aptitud profesional obtenida con formación en el puesto de trabajo y con formación interna puede ser anotada en las evaluaciones de desempeño, lo que puede además dar pistas para un futuro desarrollo profesional.

Las medidas de desempeño pueden reflejar las observaciones de supervisiones o de compañeros sobre nuevas habilidades y capacidades potenciadas. Las políticas de Auditoría Interna, un calendario de formación y las encuestas al personal de Auditoría Interna pueden constituir la evidencia de las oportunidades de desarrollo profesional continuo que proporciona el DAI.

Guía de Implementación 1300

ÚLTIMA REVISIÓN DICIEMBRE 2016

Norma principalmente relacionada

1300 – Programa de aseguramiento y mejora de la calidad

El Director de Auditoría Interna debe desarrollar y mantener un programa de aseguramiento y mejora de la calidad que cubra todos los aspectos de la actividad de Auditoría Interna.

Interpretación:

Un programa de aseguramiento y mejora de la calidad está concebido para permitir una evaluación del cumplimiento de las Normas por parte de la actividad de Auditoría Interna, y una evaluación de si los auditores internos aplican el Código de Ética. Este programa también evalúa la eficiencia y eficacia de la actividad de Auditoría Interna e identifica oportunidades de mejora. El Director de Auditoría Interna debería alentar la supervisión del Consejo en el programa de aseguramiento y mejora de la calidad.

Introducción

La Norma 1300 asigna al Director de Auditoría Interna (DAI) la tarea de desarrollar y mantener un completo Programa de Aseguramiento y Mejora de la Calidad (PAMC).

El PAMC debe abarcar todos los aspectos de la operativa y el mantenimiento de la actividad de Auditoría Interna –incluyendo los trabajos de consultoría– referidos en los elementos obligatorios del *Marco Internacional para la Práctica de la Auditoría Interna* (MIPP). También puede ser bueno para el PAMC tener en cuenta las mejores prácticas de la profesión de auditor interno.

El PAMC está diseñado para hacer posible la evaluación del cumplimiento, por parte de la actividad de Auditoría Interna, de las *Normas para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna* (las Normas) y la evaluación de si la Auditoría Interna aplica el Código de Ética del IIA. Para ello, debe incluir una evaluación continua y periódica interna, y también evaluaciones externas realizadas por un evaluador o equipo evaluador cualificado e independiente (ver Norma 1310 – Requisitos del Programa de Aseguramiento y Mejora de la Calidad).

El DAI debe tener un conocimiento profundo de los elementos obligatorios del MIPP, sobre todo de las Normas y del Código de Ética. Generalmente, el DAI se reúne con el Consejo para poder comprender sus expectativas sobre la actividad de Auditoría Interna, y para tratar la importancia de las Normas y del PAMC y para animar al Consejo a que respalde ambos elementos.

Habitualmente, el DAI realiza un *benchmarking* para analizar cómo se desarrolla e implementa un PAMC en otras organizaciones, en concreto en aquellas tengan un grado de madurez y sean de un tipo similar a la suya. Además, el DAI puede consultar las Guías Complementarias del IIA y otros documentos orientativos sobre esta materia, incluyendo el *Manual sobre evaluaciones de calidad para la actividad de Auditoría Interna,* publicado por el IIA.

Consideraciones para la implementación

Un PAMC bien desarrollado asegura que la actividad de Auditoría Interna incorpora el concepto de calidad en todas sus operaciones. La actividad de Auditoría Interna no tiene que realizar una evaluación sobre si cada trabajo concreto cumple las Normas. En lugar de esto, los trabajos de auditoría deben ser asumidos siguiendo una metodología ya establecida, que promueva la calidad y, en su defecto, el cumplimiento de las Normas. Además, la metodología generalmente promueve la mejora continua de la actividad de Auditoría Interna.

Como requiere la Norma 1300, el DAI debe desarrollar y mantener un PAMC que cubra todos los aspectos de la actividad de Auditoría Interna, con el objetivo último de desarrollar una actividad dentro de cuyo alcance y calidad en el desempeño de su trabajo, se contemple el cumplimiento de las Normas y la aplicación del Código de Ética. El PAMC permite a la actividad de Auditoría Interna ser evaluada sobre su grado de cumplimiento de las Normas y también le permite valorar si los auditores internos aplican el Código de Ética. Para ello, el PAMC incluye evaluaciones sobre la eficiencia y eficacia de la actividad de Auditoría Interna, lo que además ayuda a identificar oportunidades de mejora.

El DAI evalúa periódicamente el PAMC y lo actualiza según sea necesario. Por ejemplo, a medida que la actividad de Auditoría Interna va madurando, o si cambian las condiciones en las que desarrolla su trabajo, puede resultar conveniente ajustar el PAMC para asegurar que la actividad continúa operando de forma eficaz y eficiente y

para asegurar a los grupos de interés que añade valor mejorando las operaciones de la organización.

Para implementar la Norma 1300, **el DAI debe tener en cuenta los requisitos relacionados con los cinco componentes esenciales:**

- Evaluaciones internas (Norma 1311).
- Evaluaciones externas (Norma 1312).
- Comunicación de los resultados del PAMC (Norma 1320).
- Uso correcto de la declaración de conformidad (Norma 1321).
- Declaración de incumplimiento (Norma 1322).

Evaluaciones internas

Las evaluaciones internas consisten en supervisiones continuas y autoevaluaciones periódicas *(ver la Norma 1311 – Evaluaciones Internas),* que valoran el cumplimiento de los elementos obligatorios del MIPP por parte de la actividad de Auditoría Interna, la calidad y la supervisión del trabajo de auditoría, la idoneidad de las políticas y procedimientos de Auditoría Interna, el valor añadido que la actividad de Auditoría Interna aporta a la organización y si se han establecido indicadores clave de desempeño y si éstos alcanzan los objetivos fijados.

El DAI debe realizar una supervisión continua y asegurar que periódicamente se revisa la actividad de Auditoría Interna. La supervisión continua se logra básicamente a través de actividades continuas, como la planificación y supervisión de los trabajos de auditoría, prácticas de trabajo estandarizadas, procedimientos de realización de los papeles de trabajo y la firma de comprobación de los mismos, informes de revisión, y la identificación de cualquier debilidad o área que necesite mejorar, junto con planes de acción para implementar estas mejoras. La supervisión continua ayuda al DAI a determinar si los procesos de Auditoría Interna están aportando calidad, basando su conclusión en la evaluación de todos y cada uno de los trabajos de auditoría realizados.

Las autoevaluaciones periódicas son realizadas para validar que la supervisión continua es eficaz y para evaluar si la actividad de Auditoría Interna cumple las Normas y si los auditores internos aplican el Código de Ética. Con el cumplimiento de las Normas y el Código de Ética, la actividad de Auditoría Interna también logra alinear-

se con la Definición de Auditoría Interna y con los Principios Fundamentales para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna.

La Guía de Implementación 1311 – Evaluaciones Internas proporciona una mayor orientación sobre los requisitos de los PAMC que deben ser examinados en las evaluaciones internas.

Evaluaciones externas

Además de ser responsable de las evaluaciones internas, el DAI es responsable de asegurar que la actividad de Auditoría Interna realiza una evaluación externa al menos una vez cada cinco años *(ver la Norma 1312 – Evaluaciones Externas).* El propósito de la evaluación, que debe ser desarrollada por un evaluador o un equipo evaluador independiente ajeno a la organización, es validar si la actividad de Auditoría Interna cumple las Normas y si los auditores internos aplican el Código de Ética.

También es posible desarrollar una autoevaluación en lugar de una evaluación externa completa, siempre que esta autoevaluación sea validada por un evaluador externo cualificado, independiente, competente y profesional. En estos casos, el alcance de la autoevaluación con validación externa independiente consistirá en un proceso de autoevaluación completo y documentado en su totalidad, similar a un proceso externo completo, junto con una validación independiente y presencial, realizada por un evaluador cualificado e independiente.

La Guía de Implementación 1312 – Evaluaciones Externas, proporciona una mayor orientación sobre los requisitos de los PAMC que deben ser examinados en las evaluaciones externas.

Comunicación de los resultados del PAMC

El DAI debe comunicar los resultados del PAMC a la alta dirección y al Consejo, como establece la Norma 1320 – Informe sobre el Programa de Aseguramiento y Mejora de la Calidad. Esta comunicación debe incluir:

- El alcance y la frecuencia de las evaluaciones tanto internas, como externas.
- La cualificación e independencia del evaluador(es) o equipo evaluador.
- Las conclusiones de los evaluadores.
- Todos los planes de acción correctivos que hayan sido elaborados a partir de las evaluaciones para mejorar las áreas que no cumplían las Normas, junto con las oportunidades de mejora detectadas.

La Guía de Implementación 1320 – Informe sobre el Programa de Aseguramiento y Mejora de la Calidad proporciona una mayor orientación sobre el informe del PAMC.

Uso correcto de la declaración de conformidad

La actividad de Auditoría Interna sólo puede comunicar –por escrito o verbalmente– que cumple las Normas si los resultados de las evaluaciones –internas o externas– del PAMC respaldan esa declaración.

La Guía de Implementación 1321 – Utilización de "Cumple las Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna" proporciona una mayor orientación sobre el uso correcto de la declaración de conformidad.

Declaración de incumplimiento

Si una evaluación interna o externa concluye que la actividad de Auditoría Interna no cumple los elementos obligatorios del MIPP, y la falta de cumplimiento afecta al alcance general o a la operativa de la actividad, el DAI debe comunicar la no conformidad y su impacto a la alta dirección y al Consejo.

La Guía de Implementación 1322 – Declaración de Incumplimiento proporciona una mayor orientación sobre cómo y cuándo informar de la falta de cumplimiento.

Consideraciones para la demostración de conformidad

Son muchas las actividades y documentos que pueden demostrar conformidad con la Norma 1300, los más destacables son el propio PAMC escrito por el DAI, los resultados de las evaluaciones internas y externas, y la documentación que muestre la comunicación que haya realizado el DAI al Consejo sobre los resultados del PAMC. Estos resultados suelen ser hallazgos, planes de acción correctivos, y acciones correctivas implementadas para mejorar el cumplimiento de las Normas y del Código de Ética por parte de la actividad de Auditoría Interna. Además, cualquier documentación que recoja las acciones realizadas para mejorar la eficacia y eficiencia de la actividad de Auditoría Interna, puede ayudar a demostrar conformidad con la Norma. En relación a las evaluaciones externas, puede demostrar conformidad con la Norma 1300 la documentación del evaluador o equipo evaluador externo, o la validación independiente documentada por escrito de un proceso de autoevaluación. También pueden ayudar a dar evidencia del cumplimiento de esta norma, las actas de las reuniones del Consejo en las que se debatan el PAMC y sus resultados y las presentaciones al Consejo o a la alta dirección.

Guía de Implementación 1310

ÚLTIMA REVISIÓN DICIEMBRE 2016

Norma principalmente relacionada

1310 – Requisitos del programa de aseguramiento y mejora de la calidad

El programa de aseguramiento y mejora de la calidad debe incluir tanto evaluaciones internas como externas.

Introducción

La Norma 1310 indica los requisitos que caracterizan el Programa de Aseguramiento y Mejora de la Calidad (PAMC), que cubren todos los aspectos de la actividad de Auditoría Interna. En concreto, la norma señala como requisito ambos tipos de evaluaciones, internas y externas.

El Director de Auditoría Interna (DAI) debe ser consciente de todos los requisitos que tiene que cumplir. Las evaluaciones internas consisten en procesos rigurosos y completos, supervisión continua y pruebas de los trabajos de aseguramiento y de consultoría realizados por Auditoría Interna, y validaciones periódicas del cumplimiento de las *Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna* (las Normas) y de la aplicación del Código de Ética por parte de los auditores internos. Las evaluaciones externas constituyen una oportunidad para que un evaluador o equipo evaluador independiente pueda concluir que la actividad de Auditoría Interna cumple las Normas y que sus auditores internos aplican el Código de Ética, y para identificar áreas que deben ser mejoradas. El PAMC también incluye mediciones continuas y medidas de análisis de desempeño, sobres aspectos como el grado de cumplimiento del plan de Auditoría Interna, plazos, recomendaciones aceptadas y grado de satisfacción del cliente.

Habitualmente, el DAI deberá estar al tanto de cualquier resultado de evaluaciones internas o externas anteriores que se refiera a áreas en las que la actividad de Auditoría Interna pueda mejorar. El DAI debe poner en marcha planes de acción para implementar cada mejora identificada gracias al PAMC.

Consideraciones para la implementación

La Norma 1310 establece que el PAMC debe incluir ambos tipos de evaluaciones, internas y externas. Las evaluaciones internas consisten en supervisión continua y

autoevaluaciones periódicas (ver la Norma 1311 – Evaluaciones Internas), que valoran el grado de cumplimiento de los elementos obligatorios del MIPP por parte de la actividad de Auditoría Interna, la calidad y la supervisión del trabajo de auditoría desarrollado, la idoneidad de las políticas y procedimientos de Auditoría Interna, el valor añadido que la actividad de Auditoría Interna aporta a la organización, y si se han establecido indicadores clave de desempeño y si éstos alcanzan los objetivos fijados.

El DAI debe realizar una supervisión continua y asegurar que periódicamente se revisa la actividad de Auditoría Interna. La supervisión continua se logra básicamente a través de actividades continuas, como la planificación y supervisión de los trabajos de auditoría, prácticas de trabajo estandarizadas, procedimientos de realización de los papeles de trabajo y la firma de comprobación de los mismos, informes de revisión, y la identificación de cualquier debilidad o área que necesite mejorar, junto con planes de acción para implementar estas mejoras. La supervisión continua ayuda al DAI a determinar si los procesos de Auditoría Interna están aportando calidad, basando su conclusión en la evaluación de todos y cada uno de los trabajos de auditoría realizados.

Las autoevaluaciones periódicas son realizadas para validar que la supervisión continua es eficaz y para evaluar si la actividad de Auditoría Interna cumple las Normas y si los auditores internos aplican el Código de Ética. Con el cumplimiento de las Normas y el Código de Ética, la actividad de Auditoría Interna también logra alinearse con la Definición de Auditoría Interna y con los Principios Fundamentales para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna.

Además de ser responsable de las evaluaciones internas, el DAI es responsable de asegurar que la actividad de Auditoría Interna realiza una evaluación externa al menos una vez cada cinco años (ver la Norma 1312 – Evaluaciones Externas). El propósito de la evaluación, que debe ser desarrollada por un evaluador o un equipo evaluador independiente ajeno a la organización, es validar si la actividad de Auditoría Interna cumple las Normas y si los auditores internos aplican el Código de Ética.

También es posible desarrollar una autoevaluación en lugar de una evaluación externa completa, siempre que esta autoevaluación sea validada por un evaluador externo cualificado, independiente, competente y profesional. En estos casos, el alcance de la autoevaluación con validación externa independiente consistirá en un proceso de autoevaluación completo y documentado en su totalidad, similar a un proceso exter-

no completo, junto con una validación independiente y presencial, realizada por un evaluador cualificado e independiente.

Las guías de implementación de las Normas 1311 y 1312 proporcionan una mayor orientación sobre los requisitos de los PAMC que deben ser examinados en las evaluaciones internas y externas.

Consideraciones para la demostración de conformidad

Numerosos documentos pueden indicar conformidad con la Norma 1310, incluyendo toda la documentación que muestra que se cumplen las Normas 1311 y 1312. Además, la conformidad puede ser demostrada con las actas de las reuniones del Consejo en las que se debatan los planes –y los resultados– de las evaluaciones. Un informe de *benchmarking* y la solicitud de servicios pueden mostrar que la organización actúa con la debida diligencia investigando a los evaluadores externos.

En lo que se refiere en concreto a las evaluaciones internas, puede demostrar conformidad cualquier evidencia que muestre que las actividades de supervisión continua son realizadas de acuerdo con el PAMC de la actividad de Auditoría Interna (por ejemplo, revisiones de indicadores clave de desempeño o revisiones de papeles de trabajo). Además, la conformidad puede ser demostrada con documentación de la evaluación periódica realizada, incluyendo el alcance de la revisión y la propuesta de plan, los papeles de trabajo y los informes. Finalmente, pueden indicar conformidad los resultados del PAMC (por ejemplo, planes de acción correctivos, acciones correctivas implementadas para mejorar la conformidad, acciones desarrolladas para mejorar la eficacia y la eficiencia).

En lo referido a evaluaciones externas, el indicador más importante de conformidad es el informe del evaluador externo, que incluye una conclusión sobre el grado de conformidad y planes de acción correctivos. Este informe a menudo incluye recomendaciones del evaluador externo sobre las maneras de mejorar la calidad, eficiencia y eficacia de Auditoría Interna, lo que puede ayudar a la actividad de Auditoría Interna a servir mejor a los grupos de interés de la organización y a añadir valor.

Guía de Implementación 1311

ÚLTIMA REVISIÓN DICIEMBRE 2016

Norma principalmente relacionada

1311 – Evaluaciones internas

Las evaluaciones internas deben incluir:

- El seguimiento continuo del desempeño de la actividad de Auditoría Interna, y
- Autoevaluaciones periódicas o evaluaciones por parte de otras personas dentro de la organización con conocimientos suficientes de las prácticas de Auditoría Interna.

Interpretación:

El seguimiento continuo forma parte integral de la supervisión, revisión y medición del día a día de la actividad de Auditoría Interna. Está incorporado en las prácticas y políticas rutinarias usadas para administrar la actividad de Auditoría Interna, y utiliza procesos, herramientas e información considerados necesarios para evaluar el cumplimiento del Código de Ética y las Normas.

Las evaluaciones periódicas se realizan para evaluar el cumplimiento del Código de Ética y las Normas.

Los conocimientos suficientes de las prácticas de Auditoría Interna requieren un entendimiento de todos los elementos del Marco Internacional para la Práctica Profesional.

Introducción

Como señala la Norma 1311, el Director de Auditoría Interna (DAI) es responsable de asegurar que la actividad de Auditoría Interna realiza una evaluación interna que incluya tanto supervisión continua, como autoevaluaciones periódicas. Las evaluaciones internas validan que la actividad de Auditoría Interna sigue cumpliendo las *Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna* (las Normas) y el Código de Ética del IIA. El DAI entiende que las evaluaciones internas se centran en la mejora continua de la actividad de Auditoría Interna y se implica en supervisar su eficiencia y eficacia.

El *Manual sobre la Evaluación de la Calidad de la Actividad de Auditoría Interna* del IIA u otra guía y herramientas similares pueden servir de orientación para realizar una evaluación interna.

Consideraciones para la implementación

Las dos partes interrelacionadas de las evaluaciones internas –supervisión continua y autoevaluaciones periódicas– proporcionan una estructura eficaz para que la actividad de Auditoría Interna evalúe constantemente si cumple las Normas y si los auditores internos aplican el Código de Ética. Además, facilitan la identificación de oportunidades de mejora.

Supervisión Continua

La supervisión continua se logra básicamente a través de actividades continuas, como la planificación y supervisión de los trabajos de auditoría, prácticas de trabajo estandarizadas, procedimientos de realización de los papeles de trabajo y la firma de comprobación de los mismos, informes de revisión, y la identificación de cualquier debilidad o área que necesite mejorar, junto con planes de acción para implementar estas mejoras. La supervisión continua ayuda al DAI a determinar si los procesos de Auditoría Interna están aportando calidad, basando su conclusión en la evaluación de todos y cada uno de los trabajos de auditoría realizados. Generalmente, la supervisión continua se realiza de forma rutinaria a lo largo del año mediante la implementación de prácticas de trabajo estandarizadas. Para facilitar todo esto, el DAI puede desarrollar plantillas para que los auditores internos las utilicen en todos sus trabajos, para asegurar que las Normas se aplican de forma consistente.

Una supervisión adecuada es un elemento fundamental en cualquier Programa de Aseguramiento y Mejora de la Calidad (PAMC). La supervisión comienza con la planificación y continúa a lo largo de las fases de desarrollo y comunicación del trabajo. Una supervisión adecuada se asegura fijando las expectativas, manteniendo una comunicación continua entre los auditores internos durante todo el proceso de realización del trabajo de auditoría, y con procedimientos de revisión de los papeles de trabajo, incluyendo la firma de comprobación final del responsable de supervisar los trabajos. La Guía de Implementación 2340 – Supervisión del Trabajo proporciona una mayor orientación sobre la supervisión de la Auditoría Interna.

Las Guías de Implementación de la siguiente serie de normas proporcionan una mayor orientación para el desarrollo correcto de un trabajo, desde la fase de planificación hasta la de difusión de los resultados: 2200, 2300 y 2400.

Como ejemplos de mecanismos de supervisión utilizados normalmente podemos citar los siguientes:

- Listas de comprobación *(checklists)* o herramientas automatizadas que proporcionan aseguramiento sobre el cumplimiento de las prácticas y procedimientos establecidos por parte los auditores internos y aseguran que las normas sobre desempeño se aplican con coherencia.
- *Feedback* de los clientes de Auditoría Interna y otros grupos de interés sobre la eficiencia y eficacia del equipo de Auditoría Interna. El *feedback* puede ser solicitado inmediatamente después de la finalización del trabajo o con carácter periódico (por ejemplo, semestralmente o anualmente) a través de encuestas o con conversaciones entre el DAI y la dirección.
- Indicadores clave de desempeño (KPIs por sus siglas en inglés) del personal y de los trabajos de auditoría, como número de auditores internos certificados, sus años de experiencia como auditores internos, el número de horas de formación CPE (desarrollo profesional continuo) realizadas durante el año, trabajos terminados en el plazo previsto, y satisfacción de los grupos de interés.
- Otras medidas que pueden ser útiles para determinar la eficiencia y la eficacia de la actividad de Auditoría Interna como las medidas de control de los presupuestos de los proyectos, sistemas de control de los plazos y de finalización del plan de Auditoría Interna pueden ayudar a determinar si se están empleando plazos adecuados en todos los aspectos del trabajo de auditoría. El control de desviaciones del presupuesto también puede ser una medida útil para determinar la eficiencia y eficacia de la actividad de Auditoría Interna.

Además de validar el cumplimiento de las Normas y el Código de Ética, la supervisión continua puede identificar oportunidades para mejorar la actividad de Auditoría Interna. En estos casos, el DAI normalmente tratará de implementar dichas mejoras, para lo que puede desarrollar un plan de acción. Una vez que los cambios se han implementado, los indicadores clave de desempeño pueden ser utilizados para comprobar que la implantación se ha realizado con éxito Los resultados de la supervisión continua deberían ser comunicados al Consejo al menos anualmente, en aplicación de la Norma 1320 – Informe sobre el Programa de Aseguramiento y Mejora de la Calidad.

Autoevaluaciones Periódicas

Las autoevaluaciones periódicas se centran en aspectos distintos de los de la supervisión continua, porque generalmente proporcionan un análisis de las Normas y de la actividad de Auditoría Interna más holístico y completo. En cambio, la supervisión continua, por lo general, se centra en revisiones realizadas a nivel de trabajo de auditoría. Además, las autoevaluaciones periódicas comprueban que se cumplen todas las normas, mientras que la supervisión continua está más centrada en las normas sobre desempeño de los trabajos de Auditoría Interna.

Las autoevaluaciones periódicas son realizadas habitualmente o por responsables de la actividad de Auditoría Interna, o por un equipo especializado en aseguramiento de la calidad, o por personal de la actividad de Auditoría Interna que tengan una amplia experiencia en la aplicación del *Marco Internacional para la Práctica Profesional* (MIPP), Auditores Internos Certificados (CIAs) u otros profesionales competentes en Auditoría Interna que pueda haber en la organización.

Siempre que sea posible, conviene incluir personal de la actividad de Auditoría Interna en el proceso de autoevaluación, ya que puede ser una oportunidad de formación útil para mejorar el conocimiento del MIPP entre los auditores internos.

La actividad de Auditoría Interna realiza autoevaluaciones periódicas para validar si cumple las Normas y el Código de Ética y para evaluar:

- La calidad y la supervisión del trabajo realizado.
- La idoneidad de las políticas y procedimientos de Auditoría Interna.
- La manera en que la Auditoría Interna añade valor.
- El grado en que se ha alcanzado el nivel óptimo de los indicadores clave de desempeño.
- El grado en que se han satisfecho las expectativas de los grupos de interés.

Para cumplir todo esto, el responsable o el equipo que realice la autoevaluación normalmente evaluará si la actividad de Auditoría Interna está cumpliendo cada una de las normas. Para ello puede realizar entrevistas en profundidad y encuestas a los grupos de interés. Mediante este proceso, el DAI habitualmente podrá evaluar la calidad de las prácticas de auditoría de la actividad de Auditoría Interna, incluyendo el cumplimiento de las políticas y procedimientos que debe observar al realizar trabajos de auditoría. Las autoevaluaciones periódicas pueden ser realizadas por un miembro del

equipo de Auditoría Interna o por otras personas de la organización con suficiente conocimiento de las prácticas de Auditoría Interna, sobre todo de las Normas y del Código de Ética.

La actividad de Auditoría Interna puede dar pasos adicionales para reforzar la autoevaluación periódica, como por ejemplo realizando revisiones del trabajo de auditoría una vez analizado o analizando los KPIs (indicadores clave de desempeño).

- Revisiones post-trabajo de auditoría. La actividad de Auditoría Interna puede seleccionar una muestra de trabajos realizados en un periodo de tiempo concreto y realizar una revisión para evaluar si se han cumplido las políticas de Auditoría Interna (ver Norma 2040 – Políticas y Procedimientos) y las Normas y el Código de Ética. Estas revisiones son realizadas habitualmente por miembros del equipo de Auditoría Interna que no hayan participado en el trabajo objeto de la revisión. En una gran organización o en una entidad con un elevado grado de madurez, este proceso puede ser desarrollado por un experto o un equipo especializado en aseguramiento de la calidad. En organizaciones pequeñas, para llevar a cabo esta revisión y cerrar el expediente, el DAI o los responsables de revisar los papeles de trabajo pueden completar un *checklist* una vez distribuido el informe final.
- Análisis de KPIs. La actividad de Auditoría Interna también puede comprobar y analizar los KPIs relacionados con la eficiencia de las prácticas estandarizadas del trabajo de auditoría (por ejemplo, desviaciones de las horas presupuestadas para realizar el trabajo, porcentaje del plan de Auditoría Interna finalizado, número de días transcurridos entre la finalización del trabajo de campo y la emisión del informe, porcentaje de observaciones de auditoría implementadas, y cumplimiento de los plazos en la implantación de las acciones correctivas derivadas de las observaciones de la auditoría). Otras medidas empleadas habitualmente son el número de auditores internos certificados, sus años de experiencia en Auditoría Interna, y el número de horas de formación CPE (desarrollo profesional continuo) realizadas durante el año.

Después de realizar la autoevaluación periódica, en caso de que se considere oportuno, el DAI puede desarrollar un plan de acción para desarrollar las oportunidades de mejora. Este plan debería especificar los plazos en los que las acciones deberían estar implantadas, de acuerdo con la propuesta de Auditoría Interna.

Los resultados de las autoevaluaciones periódicas, que indican el grado de cumplimiento de las Normas y el Código de Ética de la actividad de Auditoría Interna, deben ser comunicados al Consejo una vez finalizada la autoevaluación, de acuerdo con la Norma 1320. Desarrollar una autoevaluación periódica poco tiempo antes de realizar una evaluación externa, puede reducir el tiempo y el esfuerzo necesarios para completar dicha evaluación externa (ver Norma 1312 – Evaluaciones Externas).

Consideraciones para la demostración de conformidad

Son muchos los documentos que pueden indicar conformidad con la Norma 1311, incluyendo cualquier evidencia de que se han realizado actividades de supervisión de acuerdo con el PAMC de la actividad de Auditoría Interna. A título de ejemplo podemos citar las listas de comprobación o *checklists* que respaldan las revisiones de los papeles de trabajo, resultados de encuestas y KPIs relacionados con la eficiencia y eficacia de la actividad de Auditoría Interna, como puede ser un análisis de la desviación de las horas presupuestadas para el trabajo.

Además, la conformidad puede ser demostrada con la documentación de las evaluaciones periódicas finalizadas, lo que incluye el alcance de la revisión y el plan para enfocar el trabajo, los papeles de trabajo y los informes.

Finalmente, también pueden demostrar conformidad las presentaciones al Consejo y a la dirección, las actas de las reuniones, y los resultados tanto de la supervisión continua, como de la autoevaluación periódica, incluyendo los planes de acción correctivos y las acciones correctivas realizadas para mejorar el cumplimiento la eficiencia y la eficacia.

Guía de Implementación 1312

ÚLTIMA REVISIÓN DICIEMBRE 2016

Norma principalmente relacionada

1312 – Evaluaciones externas

Deben realizarse evaluaciones externas al menos una vez cada cinco años por un evaluador o equipo de evaluación cualificado e independiente, proveniente de fuera de la organización. El Director de Auditoría Interna debe tratar con el Consejo:

- La forma y frecuencia de las evaluaciones externas.
- Las cualificaciones e independencia del evaluador o equipo de evaluación externo, incluyendo cualquier conflicto de intereses potencial.

Interpretación:

Las evaluaciones externas pueden realizarse como una evaluación externa completa o una autoevaluación con validación externa independiente. El evaluador externo debe pronunciarse sobre el cumplimiento con el Código de Ética y las Normas; la evaluación externa puede incluir también comentarios operativos o estratégicos.

Un evaluador o equipo de evaluación cualificado demuestra su competencia en dos áreas: la práctica profesional de la Auditoría Interna y el proceso de evaluación externa. La competencia puede demostrarse a través de un equilibrio de experiencia y conocimiento teórico. La experiencia obtenida en organizaciones de tamaño similar, complejidad, sector o industria y de similar contenido técnico es más valiosa que la experiencia en otras áreas menos relevantes. En el caso de un equipo de evaluación, no es necesario que todos los miembros cuenten con todas las competencias; es el equipo en su conjunto el que está cualificado. El Director de Auditoría Interna utilizará su juicio profesional para valorar si un evaluador o equipo de demuestra la competencia suficiente para considerarse cualificado.

Un evaluador independiente o equipo de evaluación independiente es aquél que no tiene conflictos de intereses reales o percibidos, y no forma parte ni está bajo el control de la organización a la cual pertenece la actividad de Auditoría Interna.

El Director de Auditoría Interna debe incentivar la participación del Consejo en el programa de aseguramiento y mejora de la calidad para reducir los conflictos de interés potenciales o percibidos.

Introducción

Como señala esta norma, el Director de Auditoría Interna (DAI) es responsable de asegurar que la actividad de Auditoría Interna se somete a una evaluación externa al menos una vez cada cinco años. Esta evaluación debe ser realizada por un evaluador o equipo de evaluación ajeno a la organización. Un requisito del programa de aseguramiento y mejora de la calidad (PAMC) de la actividad de Auditoría Interna, es que la evaluación externa valide que dicha actividad cumple las Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna (las Normas) y que los auditores internos aplican el Código de Ética. Es por esto que es fundamental que el DAI revise periódicamente el *Marco Internacional para la Práctica Profesional* (MIPP) y esté al tanto de cualquier cambio que deba ser comunicado a toda la actividad de Auditoría Interna.

El DAI habitualmente conoce los diferentes tipos de evaluaciones externas, así como los diversos recursos disponibles para proporcionar esos servicios. El DAI también está al tanto de la política de su organización sobre contratación de servicios externos. Además, el DAI debe ser consciente del requerimiento de que el evaluador o equipo evaluador externo debe ser independiente, y conocer las situaciones que pueden impedir la independencia y la objetividad, o suponer un conflicto de intereses.

Consideraciones para la implementación

Habitualmente, el DAI debate con la alta dirección y con el Consejo la frecuencia y el tipo de evaluación externa que se debe realizar. Estas conversaciones permiten al DAI educar a los grupos de interés y comprender, y reconocer, las expectativas de la organización.

Las Normas requieren que la actividad de Auditoría Interna se someta a una evaluación externa al menos una vez cada cinco años. Sin embargo, al debatir esta obligación con la alta dirección y con el Consejo, el DAI puede decidir que se debe realizar una evaluación externa con mayor frecuencia. Hay varias razones para pensar que es mejor realizar revisiones más frecuentes, incluyendo cambios en el liderazgo de la organización (or ejemplo, en la alta dirección o un cambio de DAI), cambios significativos en las políticas o procedimientos de Auditoría Interna, o cambios relevantes en el personal. Adicionalmente, puede haber cuestiones específicas del sector o problemas medioambientales que justifiquen una revisión más frecuente.

Las evaluaciones externas analizan el cumplimiento de las Normas por parte de la actividad de Auditoría Interna y valoran si los auditores internos aplican el Código de Ética. Como se refiere en la Norma 1320 – Informe sobre el Programa de Aseguramiento y Mejora de la Calidad, los resultados de la evaluación externa, una vez finalizada e incluyendo la conclusión sobre el grado de cumplimiento del evaluador o equipo evaluador, deben ser comunicados a la alta dirección y al Consejo.

Dos enfoques

Las evaluaciones externas pueden ser realizadas empleando uno de los dos enfoques posibles: una evaluación externa completa, o una Autoevaluación con Validación Externa Independiente (AVIE). Una evaluación externa completa debe ser realizada por un evaluador o equipo de evaluación cualificado e independiente. El equipo debe estar integrado por profesionales competentes y liderado por un responsable profesional y con la experiencia suficiente. El alcance de una evaluación externa completa habitualmente incluye tres componentes fundamentales:

- **El nivel de cumplimiento de las Normas y del Código de Ética.** Esto puede ser evaluado con una revisión del estatuto, los planes, las políticas, procedimientos y prácticas de la actividad de Auditoría Interna. En algunos casos, la revisión puede incluir también requerimientos legislativos y regulatorios.
- **La eficiencia y eficacia de la actividad de Auditoría Interna.** Esto puede ser medido mediante la evaluación de los procesos y herramientas, incluyendo el PAMC, de la actividad de Auditoría Interna, y con la evaluación del conocimiento, experiencia y pericia del personal de Auditoría Interna.
- **El grado en el que la actividad de Auditoría Interna cumple las expectativas** del Consejo, la alta dirección, y los directores operativos, y el grado en el que añade valor a la organización.

El segundo enfoque para cumplir los requisitos de una evaluación externa es una AVIE. Este tipo de evaluación externa normalmente es realizado por la actividad de la Auditoría Interna y después validado por un evaluador cualificado e independiente. El alcance de una AVIE habitualmente consiste en:

- **Un proceso de autoevaluación exhaustivo y completamente documentado,** similar a un proceso de evaluación externa completa, al menos en lo que se refiere a la

revisión del cumplimiento de las Normas y el Código de Ética por parte de la actividad de Auditoría Interna.

- **Validación presencial** realizada por un evaluador externo cualificado e independiente.
- **Atención limitada a otras áreas** con técnicas como *benchmarking*; revisión, asesoramiento y empleo de mejores prácticas; y entrevistas con alta dirección y con los directores operativos.

Cualificación de los Evaluadores Externos

Sea cual sea el enfoque elegido para realizar la evaluación externa, ésta debe ser realizada por un evaluador o equipo evaluador externo cualificado e independiente. El DAI normalmente consultará a la alta dirección y al Consejo para seleccionar el evaluador o equipo evaluador. Los evaluadores o equipos de evaluación deben ser competentes en dos áreas principales: la práctica profesional de la Auditoría Interna (incluyendo un conocimiento profundo y actualizado del MIPP), y el proceso de la evaluación de calidad externa. Las cualificaciones y competencias más valoradas en un evaluador externo, por lo general, son las siguientes:

- Certificación de auditor interno profesional (por ejemplo, Auditor Interno Certificado – CIA).
- Conocimiento de las principales prácticas de Auditoría Interna.
- Experiencia suficiente y reciente en la práctica de Auditoría Interna a nivel de dirección, lo que demuestra un conocimiento práctico del MIPP, derivado de la aplicación del mismo.

Las organizaciones pueden buscar en los evaluadores independientes y en los responsables de los equipos de evaluación otras cualificaciones como las siguientes:

- Un nivel adicional de competencia y experiencia en trabajos previos de evaluación externa.
- Haber realizado el curso sobre evaluación de calidad del IAI o una formación similar.
- Experiencia como DAI (o puesto comparable de responsable de Auditoría Interna).
- Pericia técnica relevante y experiencia en el sector.

Se puede contar con personas con experiencia en otras áreas, si se considera conveniente. Por ejemplo, puede ser apropiado contar con especialistas en gestión de riesgos empresariales, auditoría de TI, muestreo estadístico, sistemas de supervisión y autoevaluación del control.

El DAI debe decidir el conjunto de habilidades que quiere que reúna el evaluador o el equipo de evaluación externo, y emplear su criterio profesional para seleccionarlo. Basándose en las necesidades de la actividad de Auditoría Interna, por ejemplo, el DAI puede preferir contratar a personas con experiencia en Auditoría Interna en una organización de un sector, tamaño y complejidad similar, por lo que este tipo de profesionales puede ser más valorado. No es necesario que cada miembro del equipo tenga todas las competencias requeridas; más bien, es el equipo en su conjunto el que debe reunir todas las capacidades necesarias para proporcionar los mejores resultados.

Independencia y Objetividad del Evaluador

Al seleccionar un evaluador o equipo de evaluación externo, el DAI, la alta dirección y el Consejo deben reflexionar y debatir sobre diferentes factores relacionados con la independencia y objetividad. Los evaluadores externos, los equipos de evaluación, y sus organizaciones deben estar libres de conflictos de intereses reales, potenciales o aparentes, que puedan impedir la objetividad. Los obstáculos potenciales pueden incluir relaciones pasadas, presentes o futuras con la organización, con su personal, o con su actividad de Auditoría Interna (por ejemplo, la auditoría externa de los estados financieros cuando los auditores externos confíen en el trabajo de la actividad de Auditoría Interna; el asesoramiento a la actividad de Auditoría Interna; relaciones personales; participación previa o futura en las evaluaciones de calidad internas; o servicios de consultoría sobre gobierno corporativo, gestión de riesgos, informes financieros, control interno u otras áreas relacionadas).

En los casos en los que los posibles evaluadores hayan sido anteriormente empleados de la organización como miembros de la actividad de Auditoría Interna, se debe tener en cuenta el tiempo que lleva siendo independiente (independiente, en este contexto, significa que no tiene ningún conflicto de intereses y que no es parte, o está bajo la influencia de la organización a la que pertenece la actividad de Auditoría Interna).

Las personas de otro departamento de la entidad, aunque estén separadas organizativamente de la actividad de Auditoría Interna, no se consideran independientes para realizar una evaluación externa. En el sector público, las actividades de Auditoría

Interna que se ubiquen en entidades separadas, pero dentro de el mismo nivel de gobierno no pueden ser consideradas independientes si dependen del mismo DAI. De la misma forma, las personas de organizaciones relacionadas no pueden ser consideradas independientes (por ejemplo, una organización de padres; un afiliado al mismo grupo de entidades; o una entidad con supervisión periódica, o responsabilidades de aseguramiento de la calidad en la organización objeto de la evaluación).

Las evaluaciones recíprocas realizadas entre compañeros de dos organizaciones no pueden ser consideradas independientes. No obstante, las evaluaciones recíprocas entre tres o más organizaciones similares –pertenecientes al mismo sector, a una asociación regional, o a otro grupo afín– pueden ser consideradas independientes. Aunque, se debe seguir ejerciendo el debido cuidado para asegurar que la independencia y objetividad no son obstaculizadas y que todos los miembros del equipo son capaces de cumplir con todas sus responsabilidades.

Consideraciones para la demostración de conformidad

El informe del evaluador externo es el documento básico para demostrar la conformidad con la Norma 1312. Este informe a menudo incluye recomendaciones del evaluador externo y planes de acción para gestionar la mejora de la calidad, eficiencia y eficacia de la Auditoría Interna. Estos planes pueden proporcionar nuevas ideas o maneras para que la actividad de Auditoría Interna sirva mejor a los grupos de interés de la organización y añada valor.

Otros documentos adicionales que pueden ayudar a demostrar conformidad son las actas de reuniones del Consejo en las que se hayan tratado los planes para realizar evaluaciones externas, y los resultados de las mismas. Los informes de *benchmarking* y las solicitudes para contratar un evaluador o equipo de evaluación externo pueden mostrar la debida diligencia de la organización a la hora de examinar la idoneidad de los posibles evaluadores externos.

Guía de Implementación 1320

ÚLTIMA REVISIÓN DICIEMBRE 2016

Norma principalmente relacionada

1320 – Informe sobre el programa de aseguramiento y mejora de la calidad

El Director de Auditoría Interna debe comunicar los resultados del programa de aseguramiento y mejora de la calidad a la alta dirección y al Consejo. La comunicación debería incluir:

- El alcance y frecuencia de las evaluaciones internas y externas.
- La cualificación e independencia del evaluador(es) o equipo de evaluación, incluyendo potenciales conflictos de interés.
- Las conclusiones de los evaluadores.
- Planes de acciones correctivas.

Interpretación:

La forma, el contenido y la frecuencia de la comunicación de resultados del programa de aseguramiento y mejora de la calidad se establecen mediante comentarios con la alta dirección y el Consejo, y tienen en cuenta las responsabilidades de la actividad de Auditoría Interna y del Director de Auditoría Interna según lo indica el estatuto de Auditoría Interna. Para demostrar el cumplimiento con del Código de Ética y las Normas. Los resultados de las evaluaciones periódicas internas y externas se comunican al finalizar tales evaluaciones, y los resultados de la vigilancia continua se comunican al menos anualmente.

Los resultados incluyen la evaluación del evaluador o equipo de evaluación con respecto al grado de cumplimiento.

Introducción

La Norma 1320 indica el contenido mínimo que el Director de Auditoría Interna (DAI) debe comunicar a la alta dirección y al Consejo sobre el Programa de Aseguramiento y Mejora de la Calidad (PAMC). Para preparar la implementación de esta norma, puede ser útil que el DAI repase las obligaciones que se derivan de cada elemento de la norma.

Como la norma señala, el DAI es responsable de comunicar los resultados del programa completo. Para hacer esto, debe comprender los requisitos del PAMC (ver Norma

1300 – Programa de Aseguramiento y Mejora de la Calidad). Habitualmente, el DAI se reúne con regularidad con la alta dirección y el Consejo para conocer y llega a un acuerdo sobre las expectativas sobre la comunicación que debe realizar la actividad de Auditoría Interna, incluyendo las derivadas del PAMC. El DAI también debe tener en cuenta las responsabilidades relacionadas con el PAMC incluidas en el estatuto de Auditoría Interna.

El DAI debe estar al tanto de cualquier trabajo de auditoría, incluyendo las evaluaciones periódicas y la supervisión continua y también las evaluaciones externas realizadas. De esta manera, el DAI debería llegar a conocer en qué grado la actividad de Auditoría Interna cumple las *Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna* (las Normas) y el Código de Ética de The IIA.

Consideraciones para la implementación

Habitualmente, los detalles del PAMC están documentados en el manual de políticas y procedimientos de la actividad de Auditoría Interna (ver Norma 2040 – Políticas y Procedimientos) y en el estatuto de Auditoría Interna (ver Norma 1010 – Reconocimiento de las Guías Obligatorias en el Estatuto de Auditoría Interna). El DAI puede comenzar repasando esta información para comprender las obligaciones que tiene que comunicar lo relacionado con el informe de PAMC, que incluyen cuatro elementos fundamentales:

- Alcance y frecuencia de las evaluaciones internas y externas.
- Cualificación e independencia de los evaluadores.
- Conclusiones de los evaluadores.
- Planes de acción correctivos.

Alcance y frecuencia de las evaluaciones internas y externas

El alcance y la frecuencia tanto de las evaluaciones internas como externas, deben ser debatidas con el Consejo y la alta dirección (ver Norma 1311 – Evaluaciones Internas y Norma 1312 – Evaluaciones Externas). El alcance debe tener en cuenta las responsabilidades de la actividad de Auditoría Interna y del DAI, según conste en el estatuto de Auditoría Interna. El alcance puede incluir las expectativas que tengan sobre la actividad de Auditoría Interna el Consejo y la alta dirección, así como las expectativas expresadas por otros grupos de interés. El alcance también puede incluir si las prácti-

cas de auditoría cumplen las Normas, y también otros requerimientos regulatorios que afecten a la actividad de Auditoría Interna. La frecuencia de las evaluaciones externas puede variar dependiendo del tamaño y el grado de madurez de la actividad de Auditoría Interna.

Evaluaciones Internas

El DAI debe establecer un medio para comunicar los resultados de las evaluaciones internas al menos una vez al año para reforzar la credibilidad y objetividad de la Auditoría Interna. La interpretación de la Norma 1320 establece que los resultados de las evaluaciones periódicas internas deben ser comunicados una vez finalizadas dichas evaluaciones, y que los resultados de la supervisión continua deben ser comunicados al menos una vez al año.

Las evaluaciones periódicas internas pueden incluir una evaluación de si la actividad de Auditoría Interna cumple las Normas para respaldar la declaración de conformidad de la actividad (ver Norma 1321 – Utilización de "Cumple con las Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna"). Las organizaciones de mayor tamaño pueden realizar evaluaciones periódicas internas anualmente, mientras que las más pequeñas o con actividades de Auditoría Interna de menor grado de madurez, pueden desarrollarlas con menos frecuencia (por ejemplo, cada dos años). Por ejemplo, la actividad de Auditoría Interna puede desarrollar una evaluación periódica para un periodo de varios años, e informar separadamente de los resultados del trabajo realizado en cada año.

La supervisión continua, habitualmente, implica informar sobre los indicadores clave de desempeño de la Auditoría Interna. El DAI puede entregar a la alta dirección y al Consejo un informe anual sobre los resultados de la supervisión continua e incluir todas las recomendaciones de mejora realizadas.

Habitualmente, los responsables de la supervisión continua y de las evaluaciones periódicas internas, comunican los resultados directamente al DAI durante la realización de las evaluaciones. Si la actividad de Auditoría Interna es de pequeño tamaño, el DAI puede tener un papel más directo en el proceso de evaluación interna. Los resultados de las evaluaciones internas incluyen, en caso de que se considere apropiado, planes de acción correctivos y mediciones sobre el grado de implantación de las acciones correctivas acordadas. El DAI puede distribuir los informes sobre la evalua-

ción interna a varios grupos de interés, incluyendo la alta dirección, el Consejo y los auditores internos.

La Guía de Implementación 1311 – Evaluaciones Internas proporciona detalles adicionales sobre la supervisión continua y sobre las evaluaciones periódicas internas.

Evaluaciones Externas

El DAI debe comentar con la alta dirección y con el Consejo el tema de la frecuencia de las evaluaciones externas. Las Normas requieren que la actividad de Auditoría Interna se someta a una evaluación externa al menos una vez cada cinco años. No obstante, al tratar estos requisitos con la alta dirección y con el Consejo, el DAI puede decidir si es adecuado realizar una evaluación externa con mayor frecuencia. Hay varias razones para pensar que es mejor realizar revisiones más frecuentes, incluyendo cambios en el liderazgo de la organización (por ejemplo, en la alta dirección o un cambio de DAI), cambios significativos en las políticas o procedimientos de Auditoría Interna, la fusión de dos o más organizaciones de auditoría en una actividad de Auditoría Interna, o cambios relevantes en el personal. Adicionalmente, puede haber cuestiones específicas del sector o problemas medioambientales que justifiquen una revisión más frecuente.

Cualificación e independencia de los evaluadores

Al seleccionar un evaluador o equipo de evaluación externo, el DAI habitualmente trata con la alta dirección y el Consejo la cualificación del posible evaluador(es) y los diferentes factores relacionados con la independencia y objetividad, incluyendo conflictos de intereses reales, potenciales o aparentes. Posteriormente, cuando se informe de los resultados de la evaluación externa, el DAI normalmente confirmará la cualificación y la independencia del evaluador o equipo evaluador externo. Cualquier conflicto de intereses real, potencial o aparente debe ser informado a la alta dirección y al Consejo.

La Guía de Implementación 1312 – Evaluaciones Externas, proporciona detalles adicionales sobre la cualificación y la independencia de los evaluadores externos.

Conclusiones de los evaluadores

Los informes derivados de la evaluación externa deben incluir la expresión de una opinión o conclusión sobre los resultados de la evaluación externa. Además, para concluir

sobre el grado con el que la actividad de Auditoría Interna cumple las Normas en general, en el informe debe constar la evaluación del cumplimiento de cada una de las normas y series de normas. El DAI debe explicar la calificación *(rating)* de las conclusiones a la alta dirección y el Consejo, además del impacto que tienen los resultados en la actividad. Un ejemplo de escala de *rating* que puede ser utilizada para mostrar el grado de cumplimiento es el siguiente:

- *Cumple generalmente.* Esta es la máxima calificación, implica que la Auditoría Interna tiene un estatuto, políticas y procesos, se considera que la ejecución y los resultados de éstos cumplen las Normas.
- *Cumple parcialmente.* Se considera que la práctica de la Auditoría Interna tiene deficiencias que la apartan del cumplimiento de las Normas, pero estas deficiencias no impiden que la actividad de Auditoría Interna desempeñe sus responsabilidades.
- *No cumple*. Se considera que la práctica de la Auditoría Interna tiene deficiencias que son tan significativas que obstaculizan seriamente el desempeño correcto de sus responsabilidades, en toda su actividad o en áreas relevantes.

Planes de acción correctivos

Durante una evaluación externa, el evaluador puede aportar recomendaciones para mejorar las áreas en las que haya detectado incumplimientos de las Normas u oportunidades de mejora. El DAI debe comunicar a la alta dirección y al Consejo cualquier plan de acción que se elabore para implantar las recomendaciones derivadas de la evaluación externa.

El DAI puede también añadir las recomendaciones de la evaluación externa y los planes de acción a los procesos de supervisión continua ya existentes en la actividad de Auditoría Interna, en la parte que se refiere a supervisar los hallazgos detectados en los trabajos de Auditoría Interna realizados (ver Norma 2500 – Seguimiento del Progreso). Una vez que las recomendaciones identificadas durante el proceso de evaluación externa han sido implementadas, el DAI normalmente lo comunica al Consejo como parte del PAMC, ya sea dentro del seguimiento del progreso de la actividad de Auditoría Interna, o como un seguimiento separado incluido en la siguiente evaluación interna (Norma 1311).

Consideraciones para la demostración de conformidad

Son muchos documentos que pueden indicar conformidad con la Norma 1320, incluyendo las actas de las reuniones con el Consejo, o las actas de otras reuniones para documentar las conversaciones con la alta dirección y con el Consejo sobre el alcance y la frecuencia de las evaluaciones internas y externas. Las actas de las reuniones con el Consejo o de otras reuniones también deben aportar documentación para respaldar la cualificación e independencia del evaluador o equipo de evaluación externo. Adicionalmente, la documentación sobre contratación de servicios puede mostrar el proceso relacionado con cualquier requerimiento relacionado con la necesidad de solicitar y evaluar varias ofertas para contratar un servicio.

Hay otros documentos que pueden indicar conformidad con las normas, sobre todo en lo relacionado con la comunicación de las evaluaciones periódicas internas y externas. Las comunicaciones de la Auditoría Interna pueden incluir una copia del informe de la evaluación externa. En este informe habitualmente constan los detalles que respaldan las conclusiones del evaluador, y puede incluir un *rating* para cada norma. El evaluador externo puede entregar una presentación a la alta dirección y al Consejo, o el DAI puede comunicar directamente los resultados del PAMC.

Guía de Implementación 1321

ÚLTIMA REVISIÓN DICIEMBRE 2016

Norma principalmente relacionada

1321 – Utilización de "Cumple con las Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna"

Manifestar que la actividad de Auditoría Interna cumple con las Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna es apropiado sólo si lo respaldan los resultados del programa de aseguramiento y mejora de la calidad.

Interpretación:

La actividad de Auditoría Interna cumple con el Código de Ética y las Normas cuando alcanza los resultados descritos en ellos.

Los resultados del programa de aseguramiento y mejora de la calidad incluyen los resultados tanto de las evaluaciones internas como de las externas.

Toda actividad de Auditoría Interna tendrá resultados de evaluaciones internas. Aquellas actividades cuya existencia exceda los cinco años tendrán también resultados de evaluaciones externas.

Introducción

Tanto las evaluaciones internas como las externas de la actividad de Auditoría Interna, son desarrolladas para evaluar, y expresar una opinión sobre si la actividad de Auditoría Interna cumple las *Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna* (las Normas) y el Código de Ética. También pueden incluir recomendaciones de mejora.

El Director de Auditoría Interna (DAI) debe conocer bien los requisitos de un Programa de Aseguramiento y Mejora de la Calidad (PAMC) y estar familiarizado con los resultados de las evaluaciones recientes de la actividad de Auditoría Interna, internas y externas. El DAI habitualmente conoce también las expectativas de Consejo sobre el uso de la expresión *"Cumple las Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna"*. El DAI puede comentar periódicamente dicho uso con el Consejo para obtener y mantener su conocimiento sobre las expectativas del Consejo en lo relacionado con este aspecto.

Consideraciones para la implementación

Los auditores internos solamente pueden comunicar –por escrito o verbalmente– que la actividad de Auditoría Interna cumple las Normas, si los resultados del PAMC, incluyendo los resultados de las evaluaciones tanto internas como externas, de acuerdo con la Norma 1312, respaldan esa declaración.

Una vez que la evaluación externa valide el cumplimiento de las Normas, la actividad de Auditoría Interna puede seguir utilizando la declaración hasta la siguiente evaluación externa, siempre que las evaluaciones internas continúen respaldando su uso.

Los siguientes escenarios son ejemplos de usos correctos de la declaración de conformidad:

- Si los resultados de la evaluación interna actual o de la evaluación externa más reciente no confirman que la actividad de Auditoría Interna cumple en general las Normas y el Código de Ética del IIA, la actividad debe dejar de declarar que opera de acuerdo con ellos. Si una actividad de Auditoría Interna tiene al menos cinco años de antigüedad y no se ha sometido a una evaluación externa, no puede indicar que está operando de acuerdo con las Normas.
- Si una actividad de Auditoría Interna ha pasado una evaluación externa en los cinco últimos años, pero no ha realizado todavía una evaluación interna porque aún está en plazo según los informes entregados al Consejo sobre la frecuencia de la evaluación interna, el DAI debe reflexionar sobre si sigue operando en conformidad, y sobre si es apropiado indicar que opera en conformidad antes que esto sea validado por la evaluación interna.
- Una actividad de Auditoría Interna con una antigüedad de menos de cinco años puede indicar que está operando de acuerdo con las Normas, solamente si esta conclusión es respaldada por una evaluación interna documentada (la autoevaluación periódica).
- Si han pasado más de cinco años desde la última evaluación externa realizada de acuerdo con la Norma 1312 – Evaluaciones Externas, la actividad de Auditoría Interna debe dejar de indicar que opera en conformidad hasta que se complete una evaluación externa que respalde esta conclusión.
- Si una evaluación externa concluye en general, que la actividad de Auditoría Interna no está operando de acuerdo con las Normas, debe dejar de usar la declaración de conformidad inmediatamente. La actividad de Auditoría Interna no podrá volver a

utilizar la declaración de conformidad hasta que se haya subsanado la no conformidad y se haya realizado una evaluación externa para validar una valoración general positiva de la conformidad con las Normas.

Es importante señalar que las Normas están basadas en los principios. Por ello, al evaluar la conformidad con las Normas, puede haber situaciones en las que valore que la actividad de Auditoría Interna sólo cumple en parte una o más normas. En esos casos, la actividad puede demostrar una intención y un compromiso claro de cumplir en definitiva los *Principios Fundamentales para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna,* en los que se basan las Normas, aunque pueden también detectarse oportunidades de mejora para cumplir completamente las Normas. En estos casos, la actividad de Auditoría Interna debería tener en cuenta la conclusión sobre el cumplimiento general para decidir si puede utilizar la declaración de conformidad.

En una situación en la que nos encontramos con un trabajo concreto que no cumple las Normas, se puede pedir a la actividad de Auditoría Interna que detalle el incumplimiento. El DAI es responsable de detallar esos ejemplos de no conformidad.

La Guía de Implementación 1322 – Declaración de Incumplimiento, proporciona información adicional sobre la falta de cumplimiento de las Normas

Consideraciones para la demostración de conformidad

Son muchos los documentos que pueden indicar conformidad con la Norma 1321, incluyendo copias de las evaluaciones internas y externas en las que el evaluador concluya que la actividad de Auditoría Interna ha logrado cumplir las Normas. También pueden ayudar a demostrar conformidad con las normas, los informes de los trabajos de auditoría, el estatuto de Auditoría Interna, las actas de las reuniones y los materiales entregados al Consejo, y otras comunicaciones.

Guía de Implementación 1322

ÚLTIMA REVISIÓN DICIEMBRE 2016

Norma principalmente relacionada

1322 – Declaración de incumplimiento

Cuando el incumplimiento del Código de Ética o las Normas afecta el alcance u operación general de la actividad de Auditoría Interna, el Director de Auditoría Interna debe declarar el incumplimiento y su impacto ante la alta dirección y el Consejo.

Introducción

El Director de Auditoría Interna (DAI) es responsable de asegurar que la actividad de Auditoría Interna se somete a supervisión continua, autoevaluaciones periódicas y evaluaciones externas independientes, como requiere el programa de aseguramiento y mejora de la calidad. Estas evaluaciones internas y externas son desarrolladas, en parte, para valorar y expresar una opinión sobre si la actividad de Auditoría Interna cumple las *Normas Internacionales para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna* (las Normas) y el Código de Ética del IIA. El DAI debe estar familiarizado con los resultados de las evaluaciones internas y externas recientes realizados en la actividad de Auditoría Interna.

La Norma 1322 es aplicable en los casos en los que el DAI concluya que la actividad de Auditoría Interna no cumple las Normas y el Código de Ética, y que la falta de cumplimiento puede impactar en el alcance o en su operativa global. Es importante que el DAI conozca bien los elementos obligatorios del *Marco Internacional Para la Práctica Profesional,* la manera en que las desviaciones en el cumplimiento potenciales podrían afectar al alcance global de la Auditoría Interna, y las expectativas del Consejo y de la alta dirección sobre la información que se les debe entregar sobre cualquier problema de incumplimiento que se detecte.

Consideraciones para la implementación

Los resultados de cualquier evaluación interna y externa, y el nivel de cumplimiento de las Normas por parte de la Auditoría Interna, deben ser comunicados a la alta dirección y al Consejo al menos una vez al año. Estas evaluaciones pueden no analizar los obstáculos que pueda haber a la independencia y objetividad, las limitaciones al

alcance, la restricción de recursos, u otras condiciones que puedan afectar a la capacidad de la actividad de Auditoría Interna para cumplir sus responsabilidades con los grupos de interés. Normalmente, el incumplimiento de este tipo que se detecte se informa al Consejo y se registra en las actas de las reuniones.

Si una actividad de Auditoría Interna no se somete a una evaluación externa al menos una vez cada cinco años, por ejemplo, no podría declarar que cumple las Normas *(ver Guía de Implementación 1321 – Utilización de "Cumple las Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna").* En este caso, el DAI debería evaluar el impacto de este incumplimiento.

Otros ejemplos frecuentes de incumplimiento, sin ánimo de ser exhaustivos, son situaciones como las siguientes:

- Un auditor interno que fue asignado a un trabajo de auditoría sin cumplir los requisitos de objetividad individual *(ver Norma 1120 – Objetividad Individual).*
- Una actividad de Auditoría Interna que realizó un trabajo sin tener el conocimiento, las capacidades y la experiencia que necesitaban tener en conjunto para desarrollar sus responsabilidades *(ver Normas 1210 – Aptitud).*
- El DAI no tuvo en cuenta el riesgo al preparar el plan de Auditoría Interna *(ver Norma 2010 – Planificación).*

En casos como los descritos, el DAI necesitará evaluar el incumplimiento y valorar su impacto en el alcance general o la operativa de la actividad de Auditoría Interna. También es importante para el DAI tener en cuenta si, y la manera cómo, una situación de incumplimiento puede afectar a la capacidad de la actividad de Auditoría Interna de cumplir con sus responsabilidades y/o con las expectativas de los grupos de interés. Estas responsabilidades pueden incluir la capacidad de proporcionar aseguramiento de confianza en áreas específicas de la organización, para completar el plan de auditoría, y la capacidad de abordar áreas de alto riesgo.

Después de estas consideraciones, el DAI detallará el incumplimiento, y el impacto del mismo, a la alta dirección y al Consejo. A menudo, la información con revelaciones de este tipo origina un debate con la alta dirección y la comunicación de las mismas al Consejo durante una de sus reuniones. El DAI puede también tratar el tema del incumplimiento en conversaciones privadas con el Consejo, en una reunión con el Presidente del Consejo, o utilizando otros métodos apropiados.

Consideraciones para la demostración de conformidad

Para demostrar conformidad con la Norma 1322, la actividad de Auditoría Interna debe custodiar la documentación donde conste que se ha producido cualquier incumplimiento de las Normas o del Código de Ética que se produzca, y el tipo del mismo.

Otros documentos que pueden indicar conformidad con la Norma 1322, entre otros, son la documentación que respalde la valoración del impacto del incumplimiento en general, las actas de las reuniones con el Consejo en las que se haya informado del incumplimiento del Código de Ética o de las Normas, o los memorándums o correos electrónicos a la alta dirección y al Consejo sobre dicho incumplimiento. En concreto pueden tratar de los resultados de cualquier evaluación interna o externa realizada, y cualquier comunicación que documente la ausencia de cumplimiento y su impacto en el alcance o en la operativa de la actividad de Auditoría Interna.

Guía de Implementación 2000

ÚLTIMA REVISIÓN OCTUBRE 2016

Norma principalmente relacionada

2000 – Administración de la actividad de Auditoría Interna

El Director de Auditoría Interna debe gestionar eficazmente la actividad de Auditoría Interna para asegurar que añada valor a la organización.

Interpretación:

La actividad de Auditoría Interna está gestionada de forma eficaz cuando:

- *Cumple con el propósito y las responsabilidades incluidos en el estatuto de Auditoría Interna.*
- *Cumple con las Normas.*
- *Cada uno de sus miembros cumplen con el Código de Ética y las Normas.*
- *Tiene en cuenta las tendencias y temas emergentes que podrían tener impacto en la organización.*

La actividad de Auditoría Interna añade valor a la organización y a sus partes interesadas cuando tiene en cuenta estrategias, objetivos y riesgos; se esfuerza para ofrecer mejoras en procesos de gobierno, gestión de riesgos y control de procesos; y proporciona aseguramiento relevante de forma objetiva.

Introducción

Esta norma establece los criterios básicos que un Director de Auditoría Interna (DAI) debe observar para gestionar la actividad de Auditoría Interna. Para implementarla, puede ayudar que el DAI repase los requisitos que se detallan en el apartado "Interpretación" de cada elemento.

Como indica esta norma, el DAI es responsable de gestionar la actividad de Auditoría Interna de forma que haga posible que la actividad en su conjunto cumpla las Normas, y que los auditores internos cumplan individualmente las Normas y el Código de Ética. Por ello, es fundamental que el DAI revise periódicamente el *Marco Internacional para la Práctica Profesional* (MIPP) con el fin de que compruebe en detalle el cumplimiento de las Normas.

La Norma 2000 indica varios aspectos fundamentales para cumplir el principio de que la actividad de Auditoría Interna añada valor a la organización. El DAI puede comen-

zar por revisar el propósito y responsabilidad de la actividad de Auditoría Interna, acordado por el DAI, la alta dirección y el Consejo de Administración, y recogido en el estatuto de Auditoría Interna. El DAI puede analizar el organigrama de la organización para identificar los *stakeholders* o grupos de interés de la organización, la estructura y las líneas jerárquicas. También puede analizar el plan estratégico de la organización para conocer sus estrategias, objetivos y riesgos. Los riesgos que se hayan tenido en cuenta en la organización deberían incluir tendencias y problemas emergentes, como los relacionados con el sector de la entidad, la propia profesión de Auditoría Interna, requerimientos regulatorios y contextos políticos y económicos. Además de las fuentes de riesgos que pueda deducir el DAI de sus conversaciones sobre el plan estratégico de la organización con la alta dirección y el Consejo.

Este trabajo preliminar prepara el terreno para que el DAI gestione la actividad de Auditoría Interna de forma que añada valor mejorando los procesos de gobierno, gestión de riesgos y control de la organización, y proporcionando un aseguramiento relevante.

Consideraciones para la implementación

Después de tener en cuenta la información referida, el DAI desarrolla una estrategia de Auditoría Interna y un enfoque que la alinea con los objetivos y expectativas de la dirección de la organización. Además, como se indica en la Norma 2010, el DAI elabora un plan de Auditoría Interna basado en riesgos para establecer las prioridades de los trabajos de aseguramiento y consultoría de la actividad de Auditoría Interna. Este proceso tiene en cuenta tanto las indicaciones de la alta dirección y el Consejo, como los datos que se deriven de una evaluación de riesgos anual documentada (Norma 2010.A1).

En el plan de Auditoría Interna, el DAI habitualmente define el alcance y los entregables de la actividad de Auditoría Interna, especifica los recursos necesarios para cumplir el plan, y define un enfoque para desarrollar la actividad de Auditoría Interna y medir su desempeño y progreso tomando el plan de referencia. De acuerdo con la Norma 2020, el DAI es responsable de comunicar al Consejo y a la alta dirección el plan, las necesidades de recursos y el impacto de una posible limitación de recursos. Igualmente es responsable de recibir su aprobación. Los cambios significativos en el

plan, una vez iniciado el desarrollo de éste, también deben ser comunicados y aprobados.

Como se indica en la Norma 2030, el DAI debe también asegurar que los recursos de Auditoría Interna son utilizados de forma eficaz para cumplir el plan aprobado. Para gestionar la actividad de Auditoría Interna con un enfoque sistemático y disciplinado, el DAI tiene en cuenta las Guías Obligatorias del MIPP y establece políticas de Auditoría Interna y procedimientos (Norma 2040). Los documentos que recogen la política de Auditoría Interna y los procedimientos relacionados a menudo se recopilan en un manual de Auditoría Interna para que pueda ser utilizado por la actividad. Los documentos pueden incluir métodos y herramientas para formar auditores internos. El DAI puede solicitar a los auditores internos que den fe con su firma en un formulario de que han leído y comprenden las políticas y los procedimientos.

La norma 2000 contempla la responsabilidad del DAI de asegurar que la actividad de Auditoría Interna añade valor a la organización proporcionando objetivamente aseguramiento relevante y aportando sugerencias para mejorar los procesos de gobierno, gestión de riesgos y control de la organización. La serie de normas 2100 y las guías de implementación describen los requerimientos y procesos que permiten a la actividad de Auditoría Interna cumplir estos objetivos.

El DAI asegura que gestiona de forma eficaz comprobando que se cumplen las Guías Obligatorias del MIPP en ambos niveles: auditor interno individual y la actividad de Auditoría Interna en su conjunto. El DAI es también responsable de implementar un programa de aseguramiento y de mejora de la calidad, tal y como se establece en la Norma 1300, y de implementar métodos y herramientas relacionadas con la serie de normas 1200.

El DAI debe también evaluar la eficacia de la actividad de Auditoría Interna para conseguir que se cumpla la Norma 2000. Habitualmente, el DAI desarrolla distintos indicadores para medir y evaluar la eficacia y eficiencia de la actividad de Auditoría Interna. Las herramientas que puede emplear el DAI con este fin incluyen encuestas a los clientes de Auditoría Interna posteriores al trabajo de auditoría para obtener *feedback*, evaluaciones del desempeño de los auditores internos individuales realizadas anualmente, programas de aseguramiento y de mejora de la calidad y *benchmarking* para comparar la actividad de Auditoría Interna de la organización con otros equipos de Auditoría Interna que estén desarrollando su actividad en el mismo sector.

Consideraciones para la demostración de conformidad

La evidencia sobre el grado de excelencia con que ha sido gestionada la actividad de Auditoría Interna y sobre si ha añadido valor a la organización está en los resultados de las encuestas a los clientes posteriores a los trabajos de auditoría y en otras fuentes de *feedback*. Además, la evaluación interna y externa ayuda a estimar el grado de cumplimiento de las Guías Obligatorias del MIPP por parte de la actividad de Auditoría Interna, incluyendo las medidas del desempeño relacionadas con la gestión de la actividad de Auditoría Interna. También se pueden utilizar los resultados de la comparación con los estándares del sector *(benchmarking).*

Dado que la Norma 2000 requiere evidencia de cumplimiento no sólo en el nivel de la actividad de Auditoría Interna, sino también en el nivel del auditor interno individual puede ser útil la evidencia que respalda la serie de normas 1200. Esto puede incluir las evaluaciones de supervisión y las revisiones realizadas por compañeros del auditor interno y por el DAI, con métricas vinculadas al desempeño y al cumplimiento.

La evidencia del cumplimiento de la serie de normas 2000 (de la Norma 2010 a la 2070) proporciona evidencia adicional del cumplimiento de la Norma 2000.

Guía de Implementación 2010

ÚLTIMA REVISIÓN OCTUBRE 2016

Norma principalmente relacionada

2010 – Planificación

El Director de Auditoría Interna debe establecer un plan basado en los riesgos, a fin de determinar las prioridades de la actividad de Auditoría Interna. Dichos planes deberán ser consistentes con las metas de la organización.

Interpretación:

Para desarrollar un plan basado en riesgos, el Director de Auditoría Interna primero consulta con la alta dirección y el Consejo y para entender las estrategias de la organización, los objetivos clave del negocio, los riesgos asociados y los procesos de gestión de riesgos. El Director de Auditoría Interna debe revisar y ajustar el plan, cuando sea necesario, como respuesta a los cambios en la organización, los riesgos, las operaciones, los programas, los sistemas y los controles.

Introducción

El plan de Auditoría Interna pretende asegurar que la cobertura de la Auditoría Interna examina adecuadamente las áreas con mayor exposición a los riesgos clave que podrían afectar a la capacidad de la organización de lograr sus objetivos. Esta norma requiere que el Director de Auditoría Interna (DAI) comience a preparar el plan de Auditoría Interna consultando a la alta dirección y al Consejo para entender correctamente las estrategias, objetivos de negocio, riesgos y procesos de gestión de riesgos de la organización. De esta forma, el DAI tiene en cuenta la madurez del proceso de gestión de riesgos de la organización, incluyendo si la organización emplea un marco formal de gestión de riesgos para evaluar, documentar y gestionar los riesgos. Organizaciones con menor madurez pueden utilizar medios menos formales de gestión de riesgos.

La preparación del DAI normalmente incluye la revisión de los resultados de cualquier evaluación de riesgos que la dirección haya podido realizar. El DAI puede emplear distintas herramientas, como entrevistas, encuestas, reuniones y talleres de trabajo para llegar a conocer información adicional sobre riesgos procedente tanto de los distintos

niveles de gestión que haya en la organización, como del Consejo y de otros grupos de interés.

Consideraciones para la implementación

Esta revisión del enfoque con que la organización aborde la gestión de riesgos, puede ayudar al DAI a decidir cómo organizar o actualizar el universo auditable, que consiste en todas las áreas de riesgos que podrían ser objeto de auditoría, y que se materializa en la lista de los posibles trabajos de auditoría que se pueden realizar. El universo auditable incluye proyectos e iniciativas relacionadas con el plan estratégico de la organización, y puede ser estructurado en unidades de negocio, líneas de productos o servicios, procesos, programas, sistemas o controles.

Para estructurar el universo auditable y priorizar riesgos, se aconseja al DAI que vincule los riesgos críticos con objetivos específicos y con procesos de negocio. El DAI empleará un enfoque de factor de riesgo para tener en cuenta los riesgos tanto internos, como externos. Los riesgos internos pueden afectar a productos y servicios clave, al personal y a los sistemas. Los factores de riesgo relevantes relacionados con riesgos internos incluyen la magnitud de los cambios habidos en un riesgo determinado desde la última vez que fue auditado, la calidad de los controles y otros. Los riesgos externos pueden estar relacionados con los competidores, los proveedores u otros aspectos del sector. Los factores de riesgo relevantes en los riesgos externos pueden incluir cambios legales o regulatorios pendientes y otros factores políticos y económicos.

Para asegurar que el universo auditable cubre todos los riesgos de la organización (hasta la extensión posible), la actividad de Auditoría Interna normalmente revisa de forma independiente y confirma los riesgos clave identificados por la alta dirección. De acuerdo con la Norma 2010.A1, el plan de Auditoría Interna debe basarse en una evaluación de riesgos documentada, realizada al menos anualmente, que tenga en cuenta las indicaciones de la alta dirección y el Consejo. Como se indica en el *Glosario,* los riesgos se miden en términos de impacto y probabilidad.

Al desarrollar el plan de Auditoría Interna, el DAI también tiene en cuenta cualquier solicitud que le haga el Consejo y/o la alta dirección, así como la capacidad de la actividad de Auditoría Interna de confiar en el trabajo de otros proveedores de aseguramiento interno y externo (según la Norma 2050).

Una vez obtenida y revisada la citada información, el DAI desarrolla un plan de Auditoría Interna que normalmente incluye:

- Una lista con la propuesta de trabajos de Auditoría Interna (especificando si se trata de trabajos de aseguramiento o consultoría).
- Los argumentos por los que se selecciona cada uno de los trabajos propuestos (por ejemplo, *rating* de riesgos, tiempo transcurrido desde la última auditoría, cambios en la gestión, etc.).
- Objetivos y alcance de cada trabajo propuesto.
- Una lista de iniciativas o proyectos relacionados con la estrategia de Auditoría Interna, pero que pueden no estar directamente relacionados con un trabajo de auditoría.

Aunque los planes de auditoría habitualmente se elaboran anualmente, pueden ser desarrollados con otra periodicidad. Por ejemplo, la actividad de Auditoría Interna puede mantener una rotación del plan de auditoría de 12 meses y revaluar proyectos trimestralmente. O la actividad de Auditoría Interna puede desarrollar un plan de auditoría para varios años y evaluar el plan anualmente.

El DAI comentará el plan de Auditoría Interna con el Consejo, la alta dirección y otros grupos de interés para lograr alinearlo con las prioridades de varios *stakeholders*. El DAI también debe ser consciente de las áreas de riesgo que no están incluidas en el plan.

En este sentido, las reuniones en las que se trate el tema del plan de auditoría pueden ser una oportunidad para que el DAI repase los roles y responsabilidades del Consejo y la alta dirección relacionadas con la gestión de riesgos y las normas relacionadas con mantener la independencia y la objetividad de la actividad de Auditoría Interna (Normas de la 1100 a la 1130.C2). El DAI reflexionará sobre cualquier *feedback* que reciba de los grupos de interés antes de dar por finalizada la elaboración del plan.

El plan de Auditoría Interna debe ser suficientemente flexible para permitir al DAI revisarlo y ajustarlo, si es necesario, para responder a los cambios que se produzcan en los negocios, riesgos, operaciones, programas, sistemas y controles de la organización. Los cambios significativos deben ser comunicados al Consejo y a la alta dirección para su revisión y aprobación, de acuerdo con la Norma 2020.

Consideraciones para la demostración de conformidad

La evidencia de conformidad con la Norma 2010 está en el plan de Auditoría Interna documentado, así como en la evaluación de riesgos en la que se basa el plan. También se puede obtener una evidencia de respaldo en las actas de las reuniones en las que el DAI haya tratado el universo auditable y la evaluación de riesgos con el Consejo y la alta dirección. Además, los memorándums que se conserven en el archivo podrían ser empleados para documentar conversaciones similares con miembros individuales de la dirección en distintos niveles de la organización.

Guía de Implementación 2020

ÚLTIMA REVISIÓN OCTUBRE 2016

Norma principalmente relacionada

2020 – Comunicación y aprobación

El Director de Auditoría Interna debe comunicar los planes y requerimientos de recursos de la actividad de Auditoría Interna, incluyendo los cambios provisionales significativos, a la alta dirección y al Consejo para la adecuada revisión y aprobación. El Director de Auditoría Interna también debe comunicar el impacto de cualquier limitación de recursos.

Introducción

Previamente a la comunicación del plan de auditoría, las necesidades de recursos de la actividad de Auditoría Interna y el impacto de una posible limitación de recursos a la alta dirección y al Consejo, el Director de Auditoría Interna (DAI) fijará los recursos necesarios para implementar el plan, definido según las prioridades derivadas de los riesgos, identificadas durante el proceso de planificación (Norma 2010).

Los recursos necesarios pueden ser de personas (p.e. horas de trabajo y habilidades), tecnológicos (por ejemplo, herramientas y técnicas de auditoría), de plazos y agenda (disponibilidad de recursos) y de fondos. Una parte de los recursos se reserva normalmente para introducir posibles cambios en el plan de auditoría que puedan derivarse de riesgos que no se hayan identificado anticipadamente y que podrían afectar a la organización, o de nuevos trabajos de consultoría solicitados por la alta dirección y/o el Consejo. Por ejemplo, puede surgir la necesidad de un nuevo proyecto de Auditoría Interna cuando surjan nuevos riesgos derivados de fusiones o desinversiones en otras compañías, de un contexto de incertidumbre política o de cambios en los requerimientos regulatorios.

Es conveniente que el DAI, el Consejo y la alta dirección acuerden previamente los criterios para decidir si un cambio es suficientemente significativo para justificar que se trate en una reunión, y que acuerden también el protocolo para comunicar dichos cambios, en su caso. Puede ser útil que los referidos criterios consten por escrito en el estatuto de Auditoría Interna o en otro documento.

Consideraciones para la implementación

El DAI normalmente detalla las auditorías incluidas en el plan de Auditoría Interna, y una vez detalladas, evalúa el tipo y la cantidad de recursos que son necesarios para realizar cada proyecto de auditoría. Las estimaciones se basan generalmente en la experiencia anterior de algún proyecto en concreto o en comparaciones con un proyecto similar. Para identificar un posible déficit de recursos, el DAI puede comparar los recursos necesarios para completar las prioridades del plan con los recursos disponibles en la actividad de Auditoría Interna. Esta comparación puede ser utilizada como argumento para calcular el impacto de una posible limitación de recursos.

El DAI habitualmente se reúne con miembros de la alta dirección para que le faciliten su opinión sobre la propuesta de plan de Auditoría Interna, antes de presentarlo formalmente al Consejo para su aprobación. Durante estas reuniones, el DAI puede resolver cualquier duda o dificultad que los directivos le comenten, incorporar su *feedback* (si es adecuado) y lograr que apoyen el plan. En el proceso se puede obtener información adicional sobre los plazos de los trabajos de auditoría propuestos y sobre la disponibilidad de recursos, siendo posible que, de esta nueva información, se deriven cambios que afecten al alcance del trabajo. El conocimiento y la visión que logra el DAI con estas reuniones le ayudan a decidir si debe realizar algún ajuste al plan de auditoría antes de presentarlo al Consejo para su aprobación.

La presentación del plan de Auditoría Interna al Consejo por parte del DAI normalmente se realiza durante una reunión, a la que se puede incorporar la alta dirección. La propuesta de plan de Auditoría Interna puede incluir:

- Una lista con la propuesta de trabajos de Auditoría Interna (especificando si se trata de trabajos de aseguramiento o consultoría).
- Los argumentos por los que se selecciona cada uno de los trabajos propuestos (p.e. rating de riesgos, tiempo transcurrido desde la última auditoría, cambios en la gestión, etc.).
- Objetivos y alcance de cada trabajo propuesto.
- Una lista de iniciativas o proyectos relacionados con la estrategia de Auditoría Interna, pero que pueden no estar directamente relacionados con un trabajo de auditoría.

Las limitaciones de recursos afectan a las prioridades del plan de Auditoría Interna. Por ejemplo, si los recursos no son suficientes para completar todos los trabajos propuestos en el plan, algunos de ellos pueden ser aplazados y algunos riesgos puede que no sean revisados por Auditoría Interna. Durante la presentación al Consejo, el DAI tratará la propuesta de plan de Auditoría Interna y la evaluación de riesgos en la que está basado, indicando tanto los riesgos que serán revisados, como los que no podrán ser abordados por la restricción de recursos. Los miembros del Consejo pueden comentar esta información y hacer recomendaciones antes de aprobar finalmente el plan de Auditoría Interna.

El plan de Auditoría Interna se debe desarrollar con suficiente flexibilidad, de forma que el DAI pueda ajustarlo como sea necesario para responder a los cambios que se produzcan en los negocios, los riesgos, las operaciones, los programas, los sistemas y los controles de la organización. Sin embargo, el DAI debe cerciorarse de que los cambios son suficientemente significativos para cambiar el plan de auditoría, y detallar al Consejo y a la alta dirección los argumentos y los impactos potenciales para obtener su aprobación. Se pueden aprovechar las reuniones periódicas que se mantengan con el Consejo con carácter trimestral o semestral, para revisar y ajustar el plan de Auditoría Interna, en caso necesario.

Consideraciones para la demostración de conformidad

El DAI puede demostrar conformidad con la Norma conservando los registros de la distribución del plan de Auditoría Interna. La conformidad también puede ser evidenciada con copias de los materiales que se hayan preparado para las reuniones del Consejo, incluyendo tanto el plan de Auditoría Interna como las propuestas de revisión y aprobación. Las conversaciones con miembros de la alta dirección pueden ser documentadas en memorándums, correos electrónicos o notas realizadas durante el proceso de evaluación de riesgos de la actividad de Auditoría Interna.

Además, en las actas de las reuniones del Consejo suelen constar el debate sobre el plan de auditoría y su posterior aprobación, cualquier cambio que se haya producido una vez iniciado su desarrollo y/o el impacto que cualquier limitación de recursos.

Guía de Implementación 2030

ÚLTIMA REVISIÓN OCTUBRE 2016

Norma principalmente relacionada

2030 – Administración de recursos

El director de Auditoría Interna debe asegurar que los recursos de Auditoría Interna sean apropiados, suficientes y eficazmente asignados para cumplir con el plan aprobado.

Interpretación:

"Apropiados" se refiere a la mezcla de conocimientos, aptitudes y otras competencias necesarias para llevar a cabo el plan. "Suficientes" se refiere a la cantidad de recursos necesarios para cumplir con el plan. Los recursos están eficazmente asignados cuando se utilizan de forma tal que optimizan el cumplimiento del plan aprobado.

Introducción

Al desarrollar el plan de Auditoría Interna (Norma 2010) y revisarlo con el Consejo y la alta dirección (Norma 2020), el Director de Auditoría Interna (DAI) tendrá en cuenta y tratará el tema de los recursos necesarios para cumplir las prioridades del plan.

Para implementar la Norma 2030, el DAI normalmente comienza por conocer en mayor profundidad los recursos disponibles para la actividad de auditoría de interna, incluidos en el plan de Auditoría Interna aprobado por el Consejo.

El DAI puede estimar en detalle el número de auditores internos y horas de Auditoría Interna productivas disponibles para implementar el plan dentro de los límites del calendario programado en la organización. Las horas de trabajo productivas generalmente excluyen factores como el descanso remunerado y el tiempo dedicado a formación y tareas administrativas. Para tener una visión general de los conocimientos, capacidades y otras competencias que reúne en su conjunto la actividad de Auditoría Interna, el DAI puede repasar evaluaciones documentadas sobre las capacidades de su equipo, en caso de estar disponibles, o recopilar información de evaluaciones del rendimiento de los trabajadores y de las encuestas posteriores a las auditorías.

El DAI también puede revisar y analizar el presupuesto ya aprobado para sopesar los fondos disponibles para formación, tecnología o contratación de nuevos auditores para cumplir el plan.

Consideraciones para la implementación

Al asignar recursos específicos a los trabajos identificados en el plan de Auditoría Interna aprobado, el DAI puede ponderar cómo los recursos disponibles se corresponden con las capacidades específicas y los plazos que se requieren para realizar los trabajos. Durante este proceso, el DAI habitualmente trabaja para suplir cualquier deficiencia que pueda haber identificado.

Para suplir las deficiencias relacionadas con los conocimientos, capacidades y competencias del equipo de Auditoría Interna, el DAI puede proporcionar formación al equipo actual, pedirle a un experto de la organización que actúe como "auditor invitado", contratar nuevos auditores internos o contratar un proveedor de servicios externo. Si la cantidad de recursos es insuficiente para realizar los trabajos planificados de forma eficaz y eficiente, el DAI puede contratar más auditores, externalizar trabajos o realizarlos conjuntamente con un proveedor externo, utilizar uno o más "auditores invitados" o desarrollar un programa de auditoría rotatorio.

Para elaborar el calendario de los trabajos de Auditoría Interna, el DAI tendrán en cuenta el programa de la organización, las agendas de los auditores internos individuales y la disponibilidad de los departamentos auditables. Por ejemplo, si un trabajo de auditoría tiene que ser realizado en unas fechas concretas del año, los recursos necesarios para realizarlo también tienen que estar disponibles en esas fechas. De la misma forma, si un departamento auditable no está disponible o tiene limitaciones durante un periodo concreto del año, debido a necesidades del negocio, el trabajo de auditoría debe ser planificado en otras fechas.

Es importante que el DAI compruebe continuamente que sus recursos son adecuados en general, ya que debe informar sobre el impacto de la limitación de recursos (Norma 2020) y sobre el desempeño de la actividad de Auditoría Interna en lo tocante al cumplimiento de su plan (Norma 2060). Para poder afirmar que los recursos son apropiados, suficientes y asignados de forma eficaz, el DAI utiliza distintas métricas que evalúan el desempeño de la actividad de Auditoría Interna y solicita el *feedback* de sus clientes.

Consideraciones para la demostración de conformidad

La documentación que evidencia la conformidad con la Norma 2030 puede incluir el propio plan de Auditoría Interna, que contiene el calendario previsto para la realiza-

ción de los trabajos de auditoría y los recursos asignados. Además, se puede documentar la comparación de las horas presupuestadas con las horas reales para validar que los recursos han sido asignados de forma eficaz. A menudo, los resultados de las evaluaciones de los clientes relacionados con el desempeño de la actividad de Auditoría Interna y con el de los auditores internos individuales, son anotados en los informes posteriores a las auditorías, encuestas y en informes anuales.

Guía de Implementación 2040

ÚLTIMA REVISIÓN OCTUBRE 2016

Norma principalmente relacionada

2040 – Políticas y procedimientos

El Director de Auditoría Interna debe establecer políticas y procedimientos para guiar la actividad de Auditoría Interna.

Interpretación:

La forma y el contenido de las políticas y procedimientos dependen del tamaño y de la estructura de la actividad de Auditoría Interna y de la complejidad de su trabajo.

Introducción

Para establecer las políticas y procedimientos que guían la actividad de Auditoría Interna, el Director de Auditoría Interna (DAI) tiene en cuenta varios factores. Es esencial asegurar que las políticas y procedimientos están alineados con las *Guías Obligatorias* del *Marco Internacional para la Práctica Profesional* (MIPP). Además, la alineación con el estatuto de Auditoría Interna ayuda a asegurar que se cumplen las expectativas de los grupos de interés.

El DAI puede comenzar a desarrollar políticas y procedimientos recopilando información, ejemplos, plantillas como las disponibles a través del Instituto de Auditores Internos. Las plantillas pueden ser adaptadas a la organización y a las necesidades específicas de la actividad de Auditoría Interna.

Es importante que el DAI tenga en cuenta las estrategias, políticas y procesos de la organización, incluyendo si se prevé que la Dirección de la entidad revise y/o apruebe las políticas y procedimientos de Auditoría Interna.

Consideraciones para la implementación

La implementación por el DAI de la Norma 2040 dependerá en gran medida de la estructura, madurez y complejidad de la organización y de la actividad de Auditoría Interna. Mientras que una actividad de Auditoría Interna madura y de gran tamaño puede haber formalizado un manual de operaciones de Auditoría Interna que incluya

sus políticas y procedimientos, puede que una organización más pequeña o menos madura no lo tenga. En su lugar, las políticas y procedimientos pueden estar publicados como documentos independientes o integrados como parte de un programa de software de gestión de auditoría.

Los siguientes temas son normalmente incluidos en el manual de Auditoría Interna, o documentados de alguna otra forma alternativa, para guiar a la actividad:

- Políticas de Auditoría Interna.
  - El propósito general y las responsabilidades de la actividad de Auditoría Interna.
  - Adherencia a las Guías Obligatorias del MIPP.
  - Independencia y objetividad.
  - Ética.
  - Protección de información confidencial.
  - Custodia de expedientes.
- Procedimientos de Auditoría Interna.
  - Preparar un plan de auditoría basado en riesgos.
  - Planificar una auditoría y preparar el programa de trabajo de la misma.
  - Realizar los trabajos de Auditoría Interna.
  - Documentar los trabajos de Auditoría Interna.
  - Comunicar los resultados e informar de los mismos.
  - Supervisar y realizar el seguimiento de los procesos.
- Programa de aseguramiento y de mejora de la calidad.
- Aspectos administrativos.
  - Formación y oportunidades de certificación.
  - Requerimientos de formación continua.
  - Evaluaciones de desempeño.

Para asegurar que el personal de Auditoría Interna está adecuadamente informado sobre las políticas y procedimientos de Auditoría Interna, el DAI puede emitir documentos individuales, materiales de formación o un manual completo; y puede realizar sesiones formativas para repasar la información. El DAI puede pedir a los auditores internos que firmen formularios en los que indiquen que han leído y comprendido las políticas y procedimientos.

Las políticas y procedimientos de Auditoría Interna deberían ser revisados periódicamente, bien por el DAI o bien por un responsable de Auditoría Interna al que se le haya asignado la supervisión de los procesos de Auditoría Interna y de posibles dificultades emergentes. Estas revisiones pueden ser incluidas en las evaluaciones internas de la actividad de Auditoría Interna (Norma 1311) y en la evaluación externa a la que debe someterse la actividad al menos cada cinco años (Norma 1312).

Del programa de aseguramiento y de mejora de la calidad o del feedback de los auditores internos o de los departamentos auditados (por ejemplo, vía encuestas de satisfacción del cliente) se pueden obtener sugerencias para cambios en las operaciones. Si se realizan cambios en los procedimientos, deben ser comunicados por escrito y/o comentados en las reuniones del equipo de Auditoría Interna para asegurar que son comprendidos. También se puede dar formación sobre los mismos (por ejemplo, para aprender nuevos procedimientos).

Consideraciones para la demostración de conformidad

La documentación de las políticas y procedimientos constituye una evidencia de la conformidad con la Norma 2040. La evidencia de que las políticas y procedimientos de Auditoría Interna han sido claramente comunicados al personal de Auditoría Interna puede incluir actas y agendas de las reuniones del equipo de Auditoría Interna, correos electrónicos, formularios firmados por los auditores internos, calendario de formación o documentación similar.

Guía de Implementación 2050

ÚLTIMA REVISIÓN OCTUBRE 2016

Norma principalmente relacionada

2050– Coordinación y confianza

El Director de Auditoría Interna debería compartir información, coordinar actividades y considerar la posibilidad de confiar en el trabajo de otros proveedores internos y externos de aseguramiento y consultoría para asegurar una cobertura adecuada y minimizar la duplicación de esfuerzos.

Interpretación:

En la coordinación de actividades, el Director de Auditoría Interna puede confiar en el trabajo de otros proveedores de servicios de aseguramiento y consultoría. Se debe establecer un proceso consistente para esta confianza y el Director de Auditoría Interna debería considerar las competencias, objetividad y cuidado profesional de los proveedores de servicios de aseguramiento y consultoría. El Director de Auditoría Interna debería entender también el alcance, objetivos y resultados del trabajo realizado por otros proveedores de aseguramiento y consultoría. Cuando se deposita la confianza en el trabajo de otros, el Director de Auditoría Interna es responsable de asegurarse de que existe un soporte adecuado para las conclusiones y opiniones expresadas por la actividad de Auditoría Interna.

Introducción

Los roles de proveedores de servicios de aseguramiento y consultoría varían en cada organización. En consecuencia, para empezar la tarea de coordinar estos trabajos, el Director de Auditoría Interna (DAI) identifica los diferentes roles de este tipo que existen en la organización revisando su organigrama y las actas o las agendas de las reuniones del Consejo. Estos roles se clasifican generalmente según sean desempeñados por proveedores internos o por proveedores externos.

- Los **proveedores internos** incluyen funciones de supervisión que, o bien dependen o bien son parte de la alta dirección. Su implicación puede incluir áreas como sostenibilidad, control financiero, seguridad y salud, seguridad de TI, asesoría jurídica, gestión de riesgos, cumplimiento normativo, o aseguramiento de la calidad. Estas

son consideradas a menudo actividades de la "segunda línea de defensa", de acuerdo con el modelo de las Tres Líneas de Defensa del Instituto de Auditores Internos.

- Los **proveedores externos** de aseguramiento pueden reportar a alta dirección o de grupos de interés externos, o pueden ser contratados por el DAI y reportarle a él.

Una vez identificados los proveedores de servicios de aseguramiento y consultoría, el DAI valorará el tipo y la cantidad de información que puede ser compartida con ellos, de acuerdo con las normas sobre confidencialidad de la organización. Es importante que el DAI tenga en cuenta las limitaciones para compartir información confidencial, sobre todo con partes ajenas a la organización.

Consideraciones para la implementación

El DAI se reúne con cada uno de los proveedores para recopilar suficiente información como para poder coordinar las actividades de aseguramiento y consultoría de la organización. Siempre dentro de los límites impuestos por la confidencialidad exigida por las normas de la organización, las partes pueden compartir los objetivos, el alcance y los plazos de las próximas revisiones, evaluaciones y auditorías; los resultados de auditorías previas; y la posibilidad de confiar cada uno en el trabajo del otro.

El proceso de coordinar las actividades de aseguramiento varía en cada organización. En las organizaciones más pequeñas, la coordinación puede ser informal. En las organizaciones grandes o fuertemente reguladas, la coordinación puede ser formal y compleja.

Una forma de coordinar la cobertura del aseguramiento es con un mapa de aseguramiento que se elaborará vinculando las categorías de riesgos identificadas como significativas con fuentes relevantes de aseguramiento, y calculando un *rating* con el nivel de aseguramiento proporcionado para cada categoría de riesgos. Al tratarse de un mapa exhaustivo, en él podrán observarse los déficits de cobertura del aseguramiento y también las duplicaciones, lo que permitirá al DAI evaluar la suficiencia de los servicios de aseguramiento para cada área de riesgos. Los resultados pueden ser debatidos con otros proveedores de aseguramiento, de forma que las partes puedan llegar a un acuerdo sobre cómo coordinar las actividades para minimizar la duplicación de esfuerzos y maximizar la eficiencia y la eficacia de la cobertura del aseguramiento.

Otro enfoque para coordinar la cobertura del aseguramiento es un modelo de aseguramiento combinado, en el que la Auditoría Interna puede coordinar sus trabajos de aseguramiento con funciones de la segunda línea de defensa, como puede ser la función de cumplimiento normativo, para reducir los tipos, la frecuencia y la repetición de los trabajos de Auditoría Interna.

Algunos ejemplos de coordinación de actividades son los siguientes:

- Sincronizar los tipos, extensión y plazos del trabajo planificado.
- Asegurar un entendimiento común de las técnicas, métodos y terminología relacionada con el aseguramiento.
- Proporcionar acceso mutuo a los programas de trabajo, a los papeles de trabajo y a los informes.
- Confiar cada uno en el trabajo del otro para minimizar la duplicación de esfuerzos.
- Reunirse de vez en cuando para valorar si es necesario ajustar los plazos del trabajo planificado, teniendo en cuenta los resultados del trabajo ya realizado.

El DAI puede elegir confiar en el trabajo de otro proveedor por varias razones, como puede ser para evaluar áreas de una especialidad no incluida en el expertise de la actividad de Auditoría Interna, o para mejorar la cobertura de riesgos más alá del plan de Auditoría Interna. Sin embargo, aunque la actividad de Auditoría Interna confíe en el trabajo de otro proveedor de servicios, el DAI seguirá teniendo la última responsabilidad sobre las conclusiones y opiniones de Auditoría Interna. En consecuencia, es esencial que el DAI establezca un proceso sólido y fije una serie de criterios para valorar si la actividad de Auditoría Interna puede confiar en el trabajo de otro proveedor. En este proceso, el DAI puede:

- Evaluar objetivamente, examinando si el proveedor tiene, o puede parecer que tiene, algún conflicto de intereses y si han sido detallados por escrito.
- Valorar la independencia, analizando la línea jerárquica en la que se ubica el proveedor y el impacto de este acuerdo.
- Confirmar la competencia, verificando si la experiencia profesional del proveedor, sus calificaciones, certificaciones y afiliaciones a distintas entidades son adecuadas y están vigentes.

- Evaluar el debido cuidado profesional, examinando elementos de la práctica que aplica el proveedor para realizar el trabajo (es decir, la metodología del proveedor, y si el trabajo es planificado, supervisado, documentado y revisado de forma adecuada).

El DAI puede también buscar una mejor comprensión del alcance, los objetivos y los resultados del trabajo real ya realizado, para determinar el grado de confianza que puede depositarse en el trabajo del proveedor. El DAI habitualmente tiene en cuenta si los hallazgos del proveedor parecen razonables y están basados en una evidencia de auditoría suficiente, confiable y relevante. El DAI valora si es necesario un trabajo adicional o una prueba para obtener una evidencia suficiente para respaldar o incrementar el nivel de confianza deseado. Si se necesita un trabajo adicional, la actividad de Auditoría Interna puede realizar una nueva prueba de los resultados del otro proveedor.

Consideraciones para la demostración de conformidad

La evidencia de conformidad con la Norma 2050 puede consistir en comunicaciones relacionadas con los distintos roles y responsabilidades de aseguramiento y consultoría, que pueden ser documentados en las notas de reuniones con proveedores individuales de servicios de aseguramiento y consultoría o en actas de reuniones con el Consejo y la alta dirección.

La conformidad con las normas relacionadas con la confianza en el trabajo de otros proveedores puede también ser evidenciada con la documentación que realice el DAI sobre el proceso y los criterios que deben aplicarse para valorar si la actividad de Auditoría Interna puede confiar en un trabajo del proveedor.

La conformidad con las normas para coordinar los servicios de aseguramiento y consultoría de los proveedores se evidencia con mapas de aseguramiento y/o planes de Auditoría Interna combinados, que identifican qué proveedor es responsable de proporcionar servicios de aseguramiento y consultoría en cada área.

Guía de Implementación 2060

ÚLTIMA REVISIÓN OCTUBRE 2016

Norma principalmente relacionada

2060 – Informe a la alta dirección y al Consejo

El Director de Auditoría Interna debe informar periódicamente a la alta dirección y al Consejo sobre la actividad de Auditoría Interna en lo referido al propósito, autoridad, responsabilidad y desempeño de su plan, y sobre el cumplimiento del Código de Ética y las Normas. El informe también debe incluir cuestiones de control y riesgos significativos, incluyendo riesgos de fraude, cuestiones de gobierno y otros asuntos que requieren la atención de la alta dirección y/o el Consejo.

Interpretación:

La frecuencia y el contenido del informe están determinados por el Director de Auditoría Interna en colaboración con la alta dirección y el Consejo. La frecuencia y el contenido del informe dependen de la importancia de la información a ser comunicada y la urgencia de las acciones a seguir por parte de la alta dirección y/o el Consejo.

Los informes del Director de Auditoría Interna dirigidos a la alta dirección y el Consejo deben incluir información sobre:

- *El estatuto de Auditoría Interna.*
- *La independencia de la actividad de Auditoría Interna.*
- *El plan de auditoría y su progreso.*
- *Necesidad de recursos.*
- *Resultados de las actividades de auditoría.*
- *Nivel de cumplimiento con el Código de Ética y las Normas y planes de acción para afrontar incumplimientos significativos.*
- *La respuesta de la dirección que, a juicio del Director de Auditoría Interna, podría resultar inaceptable para la organización.*

Estos y otros requerimientos de comunicación para el Director de Auditoría Interna están referenciados en las Normas.

Introducción

La comunicación eficaz con la alta dirección y el Consejo es una responsabilidad esencial del Director de Auditoría Interna (DAI), y esta norma reúne los requisitos básicos

de información que debe cumplir el DAI recogidos en las Normas. Para implementar las normas relacionadas con la comunicación, el DAI normalmente querrá conocer qué informes esperan recibir la alta dirección y el Consejo, pudiendo estar esta información especificada en el estatuto del Comité de Auditoría. Habitualmente, las tres partes debaten y establecen conjuntamente la frecuencia y la forma de los informes de Auditoría Interna y el calendario de informes que es más adecuado para la organización, así como la importancia y la urgencia de los distintos tipos de información de auditoría. También puede ser útil acordar por adelantado los protocolos que debe seguir el DAI para informar sobre riesgos o pruebas de control importantes y urgentes, y las decisiones relacionadas con ellos que deben tomar la alta dirección y el Consejo.

Además, para el DAI puede ser útil establecer o repasar:

- El estatuto de Auditoría Interna, incluyendo el propósito, la autoridad y las responsabilidades de la actividad de Auditoría Interna.
- El plan de Auditoría Interna y los indicadores clave de desempeño que midan el grado de cumplimiento del plan de la actividad de Auditoría Interna.
- El programa de aseguramiento y de mejora de la calidad, que mide el grado de cumplimiento de las *Guías Obligatorias* del *Marco Internacional para la Práctica Profesional* (MIPP) por parte de la actividad de Auditoría Interna.
- Los procesos para identificar los riesgos y controles significativos.

Consideraciones para la implementación

Aunque la Norma 2060 permite cierta flexibilidad en la frecuencia y el contenido de los informes, establece que estos factores dependerán de la importancia de la información y de la urgencia con la que la alta dirección y/o el Consejo necesite tomar una decisión sobre lo comunicado.

Adicionalmente, algunas normas requieren que se observe una frecuencia concreta. Por ejemplo, entre los temas que deben ser comunicados al menos anualmente están la independencia dentro de la organización de la actividad de Auditoría Interna (Norma 1110) y los resultados de la supervisión continua del desempeño de la actividad (Norma 1320).

Para mantener y realizar un seguimiento riguroso y una comunicación eficaz con la alta dirección y el Consejo, el DAI puede utilizar un *checklist* con toda la información obligatoria a la que se hace referencia en las Normas, relacionada a continuación:

- El estatuto de Auditoría Interna.
- La independencia dentro de la organización de la actividad de Auditoría Interna.
- Los planes de Auditoría Interna, las necesidades de recursos y el desempeño.
- Los resultados de los trabajos.
- El programa de aseguramiento y de mejora de la calidad.
- El cumplimiento del Código de Ética y de las Normas.
- Los riesgos y controles significativos y la aceptación del riesgo por parte de la Dirección.

Esta lista de control puede incluir un calendario de comunicaciones y recordatorios sobre todos los aspectos que requieran ser aprobados. El DAI puede fijar un punto permanente en la agenda del Consejo para asegurarse la posibilidad de tener una comunicación periódica con él.

El Estatuto de Auditoría Interna

De acuerdo con la Norma 1000 – Propósito, Autoridad y Responsabilidad, el propósito, la autoridad y la responsabilidad de la actividad de Auditoría Interna debe estar formalmente definida en el estatuto y se debe presentar a la alta dirección y al Consejo para su aprobación. La Misión de la Auditoría Interna y los elementos obligatorios del MIPP, que deben figurar en el estatuto de Auditoría Interna, también deberían ser debatidos, según la Norma 1010 – Reconocimiento de las Guías Obligatorias, en el Estatuto de Auditoría Interna.

Independencia dentro de la Organización de la Actividad de Auditoría Interna

La independencia dentro de la organización de la actividad de Auditoría Interna debe ser confirmada por el Consejo anualmente, de acuerdo con la Norma 1110 – Independencia dentro de la Organización. Además, se debe comunicar al Consejo cualquier interferencia que se produzca a la hora de establecer el alcance de las auditorías, de desarrollar el trabajo o de comunicar los resultados –también las implicaciones de esas interferencias– de acuerdo con la Norma 1110.A1. Es esencial una línea

jerárquica independiente para facilitar al DAI la capacidad de comunicarse directamente con el Consejo, como se requiere en la Norma 1111 – Interacción Directa con el Consejo.

Planes, Necesidades de Recursos y Desempeño de Auditoría Interna

La Norma 2020 – Comunicación y Aprobación y su Guía de Implementación especifican los detalles de la comunicación de los planes y las necesidades de recursos de la actividad de Auditoría Interna. La Norma 2060 añade la obligación de informar sobre el desempeño del plan de la actividad, lo que le da al DAI la oportunidad de poner de manifiesto cómo la actividad de Auditoría Interna y la implementación de sus recomendaciones mejoran y protegen el valor de la organización. Para cuantificar el nivel de desempeño, muchos DAIs utilizan indicadores clave de desempeño, como por ejemplo la parte porcentual del total del plan ya realizada, el porcentaje del total de recomendaciones de auditoría aceptadas o implementadas, la situación de las acciones correctivas de la Dirección o el tiempo medio empleado para la emisión de informes.

Resultados de los Trabajos de Auditoría

La serie de normas 2400 cubre la obligación de comunicar los resultados de los trabajos de auditoría, incluyendo el contenido que debe constar en las comunicaciones sobre cada trabajo, la calidad de esa información y el protocolo en caso de errores y omisiones o falta de cumplimiento del Código de Ética o de las Normas que afecte a un trabajo concreto. La Norma 2440 – Difusión de Resultados, trata las responsabilidades del DAI relacionadas con la comunicación final del trabajo, y la Norma 2450 – Opiniones Generales describe los criterios que deben darse para expresar una opinión general.

Programa de Aseguramiento y de Mejora de la Calidad

La serie de normas 1300 cubre la responsabilidad del DAI de desarrollar y mantener un programa de aseguramiento y de mejora de la calidad que incluya evaluaciones internas y externas. La Norma 1320 – Informe sobre el programa de aseguramiento y mejora de la calidad detalla los requisitos de la comunicación del DAI a la alta dirección y al Consejo, incluyendo el de que ese informe se emita una vez finalizadas las evaluaciones. No obstante, sobre los resultados de la supervisión continua del desem-

peño de la actividad de Auditoría Interna, que forma parte del proceso de evaluación interna, se debe informar al menos anualmente.

Con respecto a la evaluación externa de la actividad de Auditoría Interna, que debe realizarse al menos una vez cada cinco años, la Norma 1312 – Evaluaciones Externas requiere que el DAI trate con el Consejo la cualificación y la independencia del evaluador o equipo de evaluadores externos, incluyendo cualquier potencial conflicto de intereses. El DAI debería impulsa la supervisión de la evaluación externa por parte del Consejo para reducir la posibilidad de que existan conflictos de intereses reales o potenciales.

Cumplimiento del Código de Ética y de las Normas

La Norma 1320 – Informe sobre el Programa de Aseguramiento y de Mejora de la Calidad y sus Guías de Implementación también describen los detalles de la información sobre el cumplimiento del Código de Ética y de las Normas por parte de la actividad de Auditoría Interna. La Norma 1322 – Declaración de incumplimiento establece que *"Cuando el incumplimiento de la definición de Auditoría Interna, el Código de Ética o las Normas afecta el alcance u operación general de la actividad de Auditoría Interna, el director de Auditoría Interna debe declarar el incumplimiento y su impacto ante la alta dirección y el Consejo."* La Norma 1322 también indica algunos aspectos a tener en cuenta para informar sobre el incumplimiento. La Norma 2431 – Declaración de Incumplimiento de las Normas establece que la información que debe ser comunicada cuando un incumplimiento afecte a un trabajo concreto. Además, la Norma 2060 obliga al DAI a comunicar los planes de acción previstos para resolver cualquier cuestión significativa relacionada con un posible incumplimiento.

Riesgos y controles significativos y aceptación del riesgo por la dirección

Un propósito básico del *reporting* del DAI es proporcionar aseguramiento y asesoramiento a la alta dirección y al Consejo teniendo en cuenta el gobierno corporativo (Norma 2110), la gestión de riesgos (Norma 2120) y los controles de la organización (Norma 2130). Es posible tener un conocimiento en profundidad de estos procesos al implementar la serie de normas 2100. La Norma 2060 identifica la responsabilidad del DAI de informar sobre problemas relacionados con controles y riesgos significativos que podrían afectar negativamente a la organización y su capacidad para cumplir sus

objetivos. Los problemas significativos son aquellos que requerirían la atención de la alta dirección y del Consejo, como pueden ser conflictos de intereses, debilidades de control, errores, fraudes, actos ilegales, falta de eficacia e ineficiencias.

Si el DAI cree que la alta dirección ha aceptado un nivel de riesgos que la organización debería considerar inaceptable, el DAI debería comentar primero el asunto con la alta dirección. SI el DAI y el Director General no pueden resolver la cuestión, la Norma 2600 establece que el DAI debe comunicarlo al Consejo. Si se trata de un tema demasiado urgente para esperar a la siguiente reunión del Consejo prevista (por ejemplo, un fraude grave), se aconseja al DAI que encuentre la forma de comunicarlo cuanto antes.

Consideraciones para la demostración de conformidad

Los debates del DAI con la alta dirección y el Consejo para debatir los contenidos del estatuto, el desempeño del plan de la actividad de Auditoría Interna y los problemas derivados de exposiciones a riesgos o controles significativos, pueden ser documentadas con las agendas o las actas de las reuniones en las que se hayan tratado estos temas con el Consejo y la alta dirección.

Los debates entre las tres partes pueden ser también documentados en informes y presentaciones adjuntando las listas de distribución. Las actas de reuniones celebradas *ad hoc* y la documentación de los informes y otras comunicaciones enviadas electrónicamente, pueden también demostrar conformidad con la Norma 2060. Los resultados de la encuesta al Consejo y la alta dirección y las evaluaciones de desempeño del DAI pueden contener comentarios indicativos de la calidad y eficacia de las comunicaciones del DAI relacionadas con esta Norma. El DAI puede también conservar una lista de comprobación de comunicaciones *(checklist)* que documente la frecuencia con que observa los requisitos de información y aprobación.

Guía de Implementación 2070

ÚLTIMA REVISIÓN DICIEMBRE 2016

Norma principalmente relacionada

2070 – Proveedor de servicios externos y responsabilidad de la organización sobre Auditoría Interna

Cuando un proveedor de servicios externos presta servicios de Auditoría Interna, dicho proveedor debe poner en conocimiento de la organización que esta última retiene la responsabilidad de mantener una función de Auditoría Interna efectiva.

Interpretación:

Esta responsabilidad se demuestra a través del programa de aseguramiento y mejora de la calidad que evalúa el cumplimiento con el Código de Ética y las Normas.

Introducción

Cuando un proveedor de servicios externos es contratado por una organización para prestar servicios de Auditoría Interna, es importante que el proveedor de servicios externos conozca la serie de normas 1300 y pueda trasladar a la organización que ella es la responsable de mantener un Programa de Aseguramiento y Mejora de la Calidad (PAMC) que abarque todos los aspectos de la actividad de Auditoría Interna. El proveedor de servicios externos debe asegurarse de que el PAMC realmente abarca todos los aspectos de la operativa y la administración de la Auditoría Interna, de acuerdo con los elementos obligatorios del *Marco Internacional para la Práctica Profesional* (MIPP) y las mejores prácticas de la profesión de auditor interno.

El PAMC permite obtener una conclusión sobre la calidad de la actividad de la Auditoría Interna y sobre sobre la calidad de los servicios que presta a la organización y también pueden derivarse de él recomendaciones para la mejora continua. Para respaldar su conclusión sobre el cumplimiento de las *Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna* (Las Normas) y del Código de Ética del IIA, el PAMC debe incluir supervisión continua, autoevaluaciones periódicas, y evaluaciones externas realizadas por profesionales cualificados e independientes, ajenos a la organización.

Las guías de implementación de la serie de normas 1300 proporcionan más información sobre los requisitos del PAMC, incluyendo las evaluaciones internas y externas, los informes de resultados al Consejo y a la alta dirección, y el uso de la expresión *"cumple las Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna."*

Consideraciones para la implementación

Una organización que externaliza un trabajo de auditoría, no deja de por ello de tener la responsabilidad de mantener una actividad de Auditoría Interna eficaz. Es más, incluso cuando toda la actividad de Auditoría Interna se externalice, la organización sigue manteniendo su responsabilidad de asegurar que la actividad de Auditoría Interna desempeña sus responsabilidades de manera eficaz y eficiente y cumple las Normas, y que los auditores internos cumplen las Normas y el Código de Ética.

Un PAMC, como establece la Norma 1300 – Programa de Aseguramiento y Mejora de la Calidad, incluye evaluaciones tanto internas como externas. Cuando una organización contrata un proveedor de servicios externos para ejercer la función de Director de Auditoría Interna (DAI), este proveedor de servicios debe poner en conocimiento de la organización que ella sigue siendo responsable de mantener una actividad de Auditoría Interna eficaz, lo que incluye asegurar que el PAMC, para poder concluir sobre el grado de cumplimiento de las Normas, incluye evaluaciones internas y externas.

El DAI –o el proveedor de servicios externos contratado para realizar la función de DAI– debe asegurarse que la organización es consciente de sus responsabilidades relacionadas con el PAMC. Habitualmente, en un contrato (carta de encargo) firmado entre la organización y el proveedor de servicios externos, se especificarán las responsabilidades de dicho proveedor y los entregables relacionados con el PAMC. Un proveedor de servicios externos contratado para actuar como DAI y operar como la actividad de Auditoría Interna de la organización, puede también reunirse con la alta dirección y con el Consejo para tratar las responsabilidades de la organización y la naturaleza y requisitos del PAMC. Estos requisitos están articulados en la serie de normas 1300.

- La Norma 1300 – Programa de Aseguramiento y Mejora de la Calidad, explica que el DAI debe desarrollar y mantener un PAMC que abarque todos los aspectos de la

actividad de Auditoría Interna. En los casos en los que un proveedor de servicios externos asuma la función de DAI, este proveedor puede incluso desarrollar y mantener el PAMC si esta responsabilidad está incluida en el contrato de servicios firmado entre proveedor y organización. Sin embargo, la organización contratante sigue manteniendo la responsabilidad última sobre la calidad de la actividad de Auditoría Interna.

- La Norma 1310 – Requisitos del Programa de Aseguramiento y Mejora de la Calidad, establece que el PAMC debe incluir tanto evaluaciones internas como externas.
- La Norma 1311 – Evaluaciones Internas, señala que las evaluaciones internas obligatorias deben incluir tanto supervisión continua como autoevaluaciones periódicas. En los casos en los que la actividad de Auditoría Interna haya sido externalizada completamente en un proveedor externo, éste puede realizar la supervisión continua y las autoevaluaciones periódicas, de acuerdo con lo que conste en el contrato de externalización de servicios.
- La Norma 1312 – Evaluaciones Externas, establece los requisitos de las evaluaciones externas, incluyendo su forma y frecuencia (al menos una vez cada cinco años) y la cualificación e independencia del evaluador o equipo de evaluación externo. Es importante señalar que en los casos en que toda la actividad de Auditoría Interna sea externalizada en un proveedor externo, el alcance de las evaluaciones externas se basará únicamente en el trabajo realizado para la organización contratante. Adicionalmente, la organización debe asegurar que el evaluador o equipo de evaluación externo seleccionado para desarrollar la evaluación externa es independiente.
- La Norma 1320 – Informe sobre el Programa de Aseguramiento y Mejora de la Calidad, subraya las responsabilidades del DAI de comunicar los resultados del PAMC a la alta dirección y al Consejo. Un proveedor de servicios externos contratados para actuar como DAI y operar como la actividad de Auditoría Interna externalizada de la organización, habitualmente, se reunirá con el Consejo y con la alta dirección para tratar el tema de los requisitos y expectativas relacionadas con el informe sobre los resultados del PAMC.
- La Norma 1321 – Utilización de *"Cumple las Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna"*, indica que la actividad de Auditoría Inter-

na únicamente puede comunicar –por escrito o verbalmente– que cumple las Normas si los resultados del PAMC (incluyendo las evaluaciones internas y externas) respaldan esta declaración.

- La Norma 1322 – Declaración de Incumplimiento, requiere que el DAI –o el proveedor de servicios externos contratado para actuar como DAI– informe a la alta dirección y al Consejo sobre cualquier caso de incumplimiento de las Normas o del Código de Ética y del impacto que ese incumplimiento tiene en el alcance general y en la operativa de la actividad de Auditoría Interna.

Consideraciones para la demostración de conformidad

Son muchos los documentos que pueden indicar conformidad con la Norma 2070. En primer lugar, el contrato (carta de encargo) entre la organización y el proveedor de servicios externos puede ser evidencia de la responsabilidad de la organización de mantener un PAMC. Los dos productos básicos de esta responsabilidad son el PAMC documentado y los resultados de las evaluaciones internas y externas. Para las evaluaciones internas, la documentación habitual la integran los resultados del trabajo de supervisión continua, así como los hallazgos, planes de acción correctivos, y acciones correctivas tomadas como resultado de las evaluaciones periódicas internas para mejorar el grado de cumplimiento de los elementos del MIPP. Adicionalmente, cualquier documentación de las acciones realizadas para mejorar la eficacia y eficiencia de la Auditoría Interna puede ayudar a demostrar conformidad con la norma. En el caso de las evaluaciones externas, para demostrar conformidad, se puede utilizar la documentación del evaluador o equipo de evaluación externo, o la validación independiente y por escrito de una autoevaluación.

Las agendas y las actas de las reuniones con la alta dirección y el Consejo pueden indicar que el proveedor de servicios externos ha comunicado las responsabilidades de la organización relacionadas con el mantenimiento de una actividad de Auditoría Interna eficaz. El registro de reuniones también puede evidenciar que el DAI ha informado sobre los resultados del PAMC, como requieren las Normas. También pueden dar evidencia de esta comunicación los memorándums del expediente u otros documentos.

Guía de Implementación 2100

ÚLTIMA REVISIÓN DICIEMBRE 2016

Norma principalmente relacionada

2100 – Naturaleza del trabajo

La actividad de Auditoría Interna debe evaluar y contribuir a la mejora de los procesos de gobierno, gestión de riesgos y control, utilizando un enfoque sistemático disciplinado y basado en riesgos. La credibilidad y el valor añadido de Auditoría Interna mejoran cuando los auditores internos son proactivos y sus evaluaciones ofrecen nuevas perspectivas y consideran impactos futuros.

Introducción

Cumplir la Norma 2100 requiere un conocimiento profundo de los conceptos gobierno corporativo, gestión de riesgos y control, tal y como son definidos en el *Marco Internacional para la Práctica Profesional* (MIPP), así como en las normas particulares que se refieren específicamente a esos conceptos: Norma 2110 – Gobierno, Norma 2120 – Gestión de Riesgos, y Norma 2130 – Control. También es importante para la actividad de Auditoría Interna conocer bien los objetivos de la organización.

Una vez familiarizado con lo referido en el párrafo anterior, el DAI normalmente se entrevistará con la alta dirección y con el Consejo para comprender los roles y responsabilidades de cada grupo de interés que tengan que ver con el gobierno corporativo, la gestión de riesgos y el control. Habitualmente, el Consejo es responsable de guiar el proceso de gobierno, mientras que la alta dirección lo es de dirigir los procesos de gestión de riesgos y control.

Los auditores internos necesitan comprender el negocio para desarrollar evaluaciones que sean realmente de utilidad, y pueden utilizar como guía de su evaluación los marcos de referencia existentes sobre gobierno, gestión de riesgos y control. Además, los auditores internos pueden emplear su conocimiento, experiencia y mejores prácticas para llamar la atención proactivamente sobre las debilidades observadas y hacer recomendaciones de mejora.

Para ayudar a la actividad de Auditoría Interna a comprender las estrategias de negocio y los riesgos, el DAI normalmente repasará los estatutos del Comité y del Consejo, las agendas y actas de las reuniones y el plan estratégico de la organización. El DAI

también repasará la misión, los objetivos clave, los riesgos críticos y los controles clave para mitigar esos riesgos a un nivel aceptable. Al revisar todo lo anterior, la actividad de Auditoría Interna puede lograr una visión completa de las definiciones, marcos de referencia, modelos y procesos de gobierno corporativo, gestión de riesgos y control utilizados en la organización. También puede ser de utilidad para los auditores internos comprender los puestos clave de la organización relacionados con los tres procesos, entre los que pueden estar incluidos el Presidente del Consejo, el máximo ejecutivo y otros altos directivos (por ejemplo, de finanzas, ética, riesgos, cumplimiento normativo, recursos humanos, TIC) además de otros responsables.

Para más información sobre gobierno, gestión de riesgos y control, se pueden consultar las guías de implementación de las normas 2110, 2120 y 2130.

Consideraciones para la implementación

Para comenzar a implementar esta norma, el DAI suele comentar con el Consejo y la alta dirección los requisitos de la norma, los puestos y responsabilidades y las mejores estrategias para que la actividad de Auditoría Interna evalúe y contribuya a la eficacia y eficiencia del gobierno, la gestión de riesgos y el control.

El DAI puede documentar en el estatuto de Auditoría Interna todas las expectativas que se tengan sobre las funciones y responsabilidades del Consejo, la alta dirección y la actividad de Auditoría Interna. Ello con el fin de salvaguardar la independencia de la actividad de Auditoría Interna, afirmado que la alta dirección y el Consejo son responsables y deben rendir cuentas cuenta sobre los procesos de gobierno, gestión de riesgos y control, mientras que la actividad de Auditoría Interna es responsable de proporcionar con objetividad aseguramiento y consultoría sobre esos tres procesos.

Para planificar una estrategia adecuada para evaluar los procesos de la organización de gobierno, gestión de riesgos y control, el DAI normalmente tendrá en cuenta el nivel de madurez de los tres procesos, así como la cultura de la organización y la experiencia de los responsables de los procesos. Una vez realizado este análisis, el DAI evaluará los riesgos asociados a los tres procesos. Para ello puede utilizar los marcos de referencia existentes adoptados por la alta dirección (por ejemplo, los marcos de control interno y gestión de riesgo empresarial de COSO –Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission–, el Informe King sobre Gobierno Corporativo o la norma ISO 31000) como guía de la evaluación. Durante la evaluación, el

DAI documentará y tratará con la alta dirección todas las observaciones y conclusiones relevantes. El DAI también realizará recomendaciones para fortalecer el proceso y puede elevar al Consejo las observaciones relevantes.

En caso de que la organización no haya adoptado un marco de referencia de los existentes para guiar los procesos de gobierno, gestión de riesgos y control, el DAI puede recomendar un marco apropiado para guiar a la alta dirección en su tarea de mejorar los tres procesos.

Consideraciones para la demostración de conformidad

Entre la documentación que puede demostrar conformidad con la norma se incluye el estatuto de Auditoría Interna, que debe documentar las funciones y responsabilidades de la actividad de Auditoría Interna relacionadas con los procesos de gobierno, gestión de riesgos y control.

Además, la conformidad puede ser evidenciada con el plan de Auditoría Interna o las actas de las reuniones del DAI, el Consejo y la alta dirección, en las que se traten los elementos de la norma. Los planes de los trabajos de auditoría pueden demostrar el enfoque disciplinado, sistemático y basado en riesgos de la actividad de Auditoría Interna, y los informes de los trabajos pueden demostrar que de las se derivan resultados relevantes y de valor añadido.

En las guías de implementación de las normas 2110, 2120 y 2130 se describen evidencias adicionales de conformidad con esta norma.

Guía de Implementación 2110

ÚLTIMA REVISIÓN DICIEMBRE 2016

Norma principalmente relacionada

2110 – Gobierno

La actividad de Auditoría Interna debe evaluar y hacer las recomendaciones apropiadas para mejorar los procesos de gobierno de la organización para:

- Tomar decisiones estratégicas y operativas;
- Supervisar el control y la gestión de riesgos;
- Promover la ética y los valores apropiados dentro de la organización;
- Asegurar la gestión y responsabilidad eficaces en el desempeño de la organización;
- Comunicar la información de riesgo y control a las áreas adecuadas de la organización;
- Coordinar las actividades y la información de comunicación entre el Consejo de Administración, los auditores internos y externos, otros proveedores de aseguramiento y la dirección.

Introducción

Para cumplir esta norma, el Director de Auditoría Interna (DAI) comienza por lograr un claro entendimiento del gobierno corporativo y de lo que un típico proceso de gobierno conlleva. Para ello se debería tener presente la definición de gobierno incluida en el glosario de las Normas, así como los marcos de referencia y los modelos de gobierno corporativo publicados internacionalmente.

Los marcos de referencia, modelos y normas sobre gobierno corporativo varían dependiendo del tipo de organización y de la jurisdicción legislativa a la que esté sometida. La manera en que una organización diseña y practica los principios de un gobierno eficaz también depende de otros factores como su tamaño, complejidad, grado madurez en el ciclo de vida y de su estructura de *stakeholders* (grupos de interés), y los requerimientos legales y culturales que debe cumplir la organización. El enfoque de la evaluación del DAI variará dependiendo del marco de referencia o modelo de gobierno que utilice la organización.

El siguiente paso para el DAI será analizar si el actual plan de Auditoría Interna contempla los procesos de gobierno de la organización y tiene en cuenta sus riesgos aso-

ciados. El gobierno corporativo no está localizado en una serie de procesos y estructuras independientes. Más bien, los procesos de gobierno, gestión de riesgos y control interno son procesos interrelacionados entre sí. Por ejemplo, las actividades de un gobierno efectivo tienen en cuenta los riesgos al establecer una determinada estrategia. De la misma forma, la gestión de riesgos depende de un gobierno corporativo eficaz (por ejemplo, la pauta ética o *tone at the top,* el apetito, la tolerancia y la cultura de riesgos; y la supervisión de la gestión de riesgos). Y siguiendo con la misma argumentación, un gobierno eficaz depende de controles internos y de que el Consejo esté informado sobre la eficacia de esos controles.

El DAI puede leer los estatutos del Comité y del Consejo y las agendas y actas de las reuniones para tener una visión en profundidad del papel que juega el Consejo en el gobierno de la organización. Y para tener un conocimiento más claro de los procesos específicos de la organización y las actividades de aseguramiento que ya se están desarrollando, el DAI puede hablar con responsables clave con funciones de gobierno en la organización. Ejemplos de estos responsables incluyen al Presidente del Consejo (o el máximo directivo elegido o nombrado en una empresa pública), el Director de Ética, el Director de Recursos Humanos, el auditor externo independiente, el Director de Cumplimiento Normativo y el Director de Gestión de Riesgos. Si la organización está regulada, el DAI puede querer revisar todas las cuestiones de gobierno corporativo identificadas por el regulador.

Lograr una comprensión del gobierno corporativo, tal y como se define en la Norma 2110 y en las normas específicas de la organización, es motivo suficiente para mantener una reunión con el Consejo y la alta dirección para tratar los siguientes temas:

- La definición de gobierno y los tipos de procesos de gobierno dentro de la organización.
- Las obligaciones que plantea la norma.
- Las funciones de la actividad de Auditoría Interna.
- Cualquier cambio en el plan y en el enfoque de la actividad de Auditoría Interna que puede mejorar su cumplimiento de la norma, si no se está cumplimiento actualmente.

Este debate será muy útil para lograr un acuerdo y alinear lo que el DAI, el Consejo y la alta dirección entienden que debe constituir el gobierno corporativo, de forma que se pueda llegar a ejecutar un buen plan de auditoría apropiado y a trabajar con un enfoque adecuado.

Consideraciones para la implementación

Los procesos de gobierno deben tenerse en cuenta durante la evaluación de riesgos que realiza la actividad de Auditoría Interna y durante el desarrollo del plan de auditoría, de esta forma el DAI identificará los procesos de gobierno de mayor riesgo de la organización, que deberán ser abordados mediante proyectos de aseguramiento y consultoría descritos en el plan de auditoría. Adicionalmente, la Norma 2110 específicamente identifica la responsabilidad de la actividad de Auditoría Interna de evaluar y realizar recomendaciones de mejora el proceso de gobierno para cumplir cuatro objetivos clave:

- **Para evaluar la forma en que una organización promueve la ética y los valores, tanto interna como externamente entre sus socios de negocio,** la actividad de Auditoría Interna revisará los objetivos, programas y actividades de la organización relacionadas con esta cuestión. Entre otros aspectos, se pueden revisar las declaraciones donde consten la misión y los principios de la organización, el código de conducta, los procesos de contratación y formación, la política antifraude y de mantenimiento de líneas éticas y los procesos de canales de denuncia e investigación. Los formularios de conocimiento, firmados por la plantilla y los socios de negocio, demuestran el empeño de la organización para promover la concienciación sobre la importancia de la ética y los valores de la organización. Se pueden utilizar encuestas y entrevistas para comprobar hasta qué punto estas acciones logran un nivel de concienciación suficiente.
- **Para evaluar la manera en que una organización asegura la gestión del desempeño eficaz y la rendición de cuentas,** la actividad de Auditoría Interna podría revisar las políticas y procesos de la organización relacionados con la remuneración de la plantilla, el establecimiento de objetivos y la evaluación del desempeño. La actividad de Auditoría Interna puede revisar medidas asociadas (por ejemplo, indicadores clave de desempeño) y planes de incentivos (por ejemplo, *bonus*) para determinar si están adecuadamente diseñados y son ejecutados apropiadamente para prevenir o detectar comportamientos inapropiados o exposiciones a los riesgos excesivas, y para respaldar acciones alineadas con los objetivos estratégicos de la organización. Los materiales que se aporten a las reuniones del Consejo pueden proporcionar evidencia de que el Consejo está adecuadamente informado sobre los

paquetes de remuneraciones e incentivos y de que supervisa el desempeño de los ejecutivos de mayor nivel.

- **Para valorar si una organización comunica de forma correcta la información sobre riesgos y controles a las áreas adecuadas,** la actividad de Auditoría Interna podría acceder a informes internos, boletines, memorándums y correos electrónicos relevantes y actas de reuniones de la plantilla para determinar si la información sobre riesgos y controles se distribuye a tiempo y contiene datos precisos y completos. Las encuestas y las entrevistas podrían ser empleadas para medir el grado de conocimiento de la plantilla de su responsabilidad en lo relacionado con el riesgo y el control, y el impacto que tendría en la organización el hecho de que no cumplieran con dicha responsabilidad.
- **Para comprobar la capacidad de una organización de coordinar las actividades del Consejo y evaluar la capacidad de que el Consejo, los auditores externos e internos y la Dirección se comuniquen entre sí,** la actividad de Auditoría Interna podría identificar las reuniones de esos grupos (por ejemplo, Consejo, Comité de Auditoría y Comité de Asuntos Financieros) y la frecuencia con que se reúnen. Para conocer cómo se coordinan las actividades y cómo se comunican entre los distintos grupos, los auditores internos pueden acudir a las reuniones como participantes o como observadores o pueden leer las actas de las reuniones, los planes de trabajo y los informes que se distribuyan a los grupos mencionados.

Los auditores internos pueden hacer uso de diferentes competencias para evaluar y recomendar formas de mejorar las prácticas de gobierno. Pueden proporcionar evaluaciones independientes y objetivas sobre el diseño y la eficacia de los procesos de gobierno que existen en la organización. Además, o en lugar de, proporcionar aseguramiento, los auditores internos pueden también asesorar, emplear otros métodos, especialmente cuando se dan problemas conocidos, o cuando el proceso de gobierno es inmaduro. Como parte tanto de la consulta como del aseguramiento, el DAI puede decidir utilizar métodos de supervisión continua, como asignar auditores internos para asistir como observadores a las reuniones de los órganos relacionados con el gobierno y asesorarles de forma continua. Normalmente, no se programan auditorías aisladas de los procesos de gobierno. Más bien, la evaluación de los procesos de gobierno que realiza Auditoría Interna suele estar basada en información obtenida de numerosos trabajos de auditoría realizados a lo largo del tiempo.

Una correcta evaluación general del gobierno corporativo tendrá en cuenta:

- Los resultados de las auditorías de los procesos de gobierno específicos identificados anteriormente.
- Los problemas relacionados con el gobierno corporativo que se conozcan como resultado de auditorías que no estén específicamente enfocadas en temas de gobierno, como pueden ser auditorías sobre:
  - Planificación estratégica.
  - Procesos de gestión de riesgos.
  - Eficacia y eficiencia de las operaciones.
  - Control interno de la información financiera.
  - Riesgos asociados a las TIC, al fraude y a otras áreas.
  - Cumplimiento normativo de leyes y regulaciones aplicables.
- Los resultados de distintas evaluaciones de la gestión (por ejemplo, inspecciones de cumplimiento, auditorías de calidad, autoevaluaciones del control).
- El trabajo de otros proveedores de aseguramiento (por ejemplo, asesores jurídicos, auditores del Estado y firmas de auditoría de cuentas).
- Otra información sobre posibles problemas relacionados con el gobierno, como incidentes adversos que indiquen oportunidades de mejorar procesos de gobierno.

Durante la planificación, evaluación y las fases de información, los auditores internos tendrán en cuenta el carácter potencial y las ramificaciones de los resultados y se asegurarán de que llega la información adecuada al Consejo y a la alta dirección. Puede que el DAI quiera consultar a un asesor jurídico tanto antes de iniciar una evaluación del gobierno corporativo, como antes de finalizar los informes resultantes.

Consideraciones para la demostración de conformidad

La conformidad puede ser documentada a través de informes de Auditoría Interna puntuales sobre procesos de gobierno concretos, y también con un informe sobre el gobierno corporativo en general que incluya evaluaciones basadas en el aseguramiento y recomendaciones de cualquiera de los servicios de consultoría. La documentación puede incluir las actas de las reuniones del Consejo en las que el DAI exponga la evaluación general de las prácticas de gobierno realizada por la actividad de Auditoría Interna.

Guía de Implementación 2120

ÚLTIMA REVISIÓN DICIEMBRE 2016

Norma principalmente relacionada

2120 – Gestión de riesgos

La actividad de Auditoría Interna debe evaluar la eficacia y contribuir a la mejora de los procesos de gestión de riesgos.

Interpretación:

Determinar si los procesos de gestión de riesgos son eficaces es un juicio que resulta de la evaluación que efectúa el auditor interno de que:

- *Los objetivos de la organización apoyan a la misión de la organización y están alineados con la misma;*
- *Los riesgos significativos están identificados y evaluados;*
- *Se han seleccionado respuestas apropiadas al riesgo que alinean los riesgos con la aceptación de riesgos por parte de la organización; y*
- *Se capta información sobre riesgos relevantes, permitiendo al personal, la dirección y el Consejo cumplir con sus responsabilidades, y se comunica dicha información oportunamente a través de la organización.*

La actividad de Auditoría Interna reúne la información necesaria para soportar esta evaluación mediante múltiples trabajos de auditoría. El resultado de estos trabajos, observado de forma conjunta, proporciona un entendimiento de los procesos de gestión de riesgos de la organización y su eficacia.

Los procesos de gestión de riesgos son vigilados mediante actividades de administración continuas, evaluaciones por separado, o ambas.

Introducción

Para cumplir esta norma, el Director de Auditoría Interna (DAI) y los auditores internos comienzan por entender de forma clara el apetito al riesgo, así como la misión y los objetivos del negocio de la organización. También es importante tener un conocimiento completo de las estrategias de negocio de la organización y de los riesgos identificados por la Dirección.

Los riesgos pueden ser financieros, operacionales, legales/regulatorios o estratégicos. Se debería tener en cuenta la definición de gestión de riesgos incluida en el glosario

de las *Normas Internacionales para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna,* además de los marcos de referencia y modelos sobre gestión de riesgos publicados internacionalmente. Además, la Guía de Implementación de la norma 2100 – Naturaleza del Trabajo, puede ser útil para obtener los argumentos necesarios para implementar la Norma 2120.

Como esta norma asigna a la actividad de Auditoría Interna la tarea de evaluar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, los auditores internos generalmente tendrán que conseguir un conocimiento suficiente del entorno actual de gestión de riesgos de la organización y de las acciones correctivas que se han realizado para abordar los riesgos referidos. Es importante saber cómo la organización identifica, evalúa y supervisa los riesgos, antes de que los auditores internos comiencen a implementar la Norma 2120.

En su evaluación de riesgos, la actividad de Auditoría Interna debería tener en cuenta el tamaño, la complejidad, el ciclo de vida, la madurez, la estructura de grupos de interés y el entorno legal y competitivo de la organización. Cambios recientes en el entorno de la organización (por ejemplo, nuevas regulaciones, nuevos directivos, nueva estructura organizacional, nuevos procesos y nuevos productos) pueden introducir nuevos riesgos. El DAI puede también valorar la madurez de las prácticas de gestión de riesgos de la organización y determinar hasta qué punto la actividad de Auditoría Interna puede confiar en la evaluación de riesgos de la Dirección.

Finalmente, la actividad de Auditoría Interna debería contar con un proceso para planificar, auditar e informar sobre problemas relacionados con la gestión de riesgos. Los auditores internos también evaluarán la gestión de riesgos durante las revisiones de aseguramiento y consultoría relacionadas con un área o proceso concreto.

Consideraciones para la implementación

En definitiva, con la implementación de la Norma 2120, el DAI y toda la actividad de Auditoría Interna deben demostrar su comprensión de los procesos de gestión de riesgos de la organización y buscar oportunidades de mejora. En las conversaciones con la alta dirección y con el Consejo, el DAI podrá valorar el apetito al riesgo, la tolerancia al riesgo y la cultura de riesgo de la organización. La actividad de Auditoría Interna deberá alertar a la Dirección sobre nuevos riesgos, así como sobre riesgos que no han sido adecuadamente mitigados, y proporcionar recomendaciones y planes de acción

para una adecuada respuesta a los riesgos (por ejemplo, aceptar, continuar, transferir, mitigar o evitar). Adicionalmente, la actividad de Auditoría Interna debería obtener suficiente información para evaluar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos de la organización.

Al repasar los planes estratégicos de la organización, el plan de negocio y las políticas, y reuniéndose con el Consejo y la alta dirección, el DAI puede obtener un conocimiento profundo para evaluar si los objetivos estratégicos de la organización respaldan y están alineados con su misión, su visión y su apetito al riesgo. Las entrevistas con los mandos intermedios pueden proporcionar un entendimiento adicional sobre la alineación de la misión, los objetivos y el apetito al riesgo en el nivel de las unidades de negocio.

Los auditores internos deberían analizar en profundidad cómo la organización identifica y gestiona los riesgos, y cómo determina qué riesgos son aceptables. La actividad de Auditoría Interna habitualmente evaluará las responsabilidades y los procesos relacionados con el riesgo del Consejo y de aquellos que tengan funciones clave en la gestión de riesgos. Para cumplir esto, los auditores internos pueden revisar evaluaciones de riesgos que se hayan finalizado recientemente e informes relacionados con ellas emitidos por la alta dirección, los auditores externos, reguladores y otras posibles fuentes.

Adicionalmente, la actividad de Auditoría Interna normalmente realizará sus propias evaluaciones de riesgo. Normalmente se podrá deducir el apetito al riesgo de la organización de conversaciones con la Dirección y con el Consejo y también de las políticas de la organización y de las actas de las reuniones. Esto permitirá al DAI y a la actividad de Auditoría Interna alinear las respuestas a los riesgos que recomienden. La actividad de Auditoría Interna puede utilizar un marco de referencia sobre gestión de riesgos o sobre control interno ya existente (por ejemplo, el marco del Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commissio –COSO– o la norma ISO 31000) para guiar su identificación de riesgos. Para mantenerse actualizada en lo referente a exposiciones a riesgos potenciales y oportunidades relacionadas con éstos, la actividad de Auditoría Interna puede también investigar sobre nuevos desarrollos y tendencias relacionadas con el sector de la organización, y también sobre procesos que puedan ser empleados para supervisar, evaluar y responder a los referidos riesgos y oportunidades.

Si siguen estos pasos, los auditores internos pueden desarrollar de forma independientes análisis de deficiencias para determinar si los riesgos significativos están siendo identificados y evaluados adecuadamente. De esta forma, la actividad de Auditoría Interna estará posicionada para evaluar el proceso de evaluación de riesgos de la Dirección. Al revisar el proceso de gestión de riesgos, es importante que los auditores internos identifiquen y debatan sobre los riesgos y la correspondiente respuesta que haya sido elegida. Por ejemplo, la Dirección puede elegir aceptar un riesgo, y el DAI necesitará determinar si la decisión es apropiada de acuerdo con el apetito al riesgo de la organización o la estrategia de gestión de riesgos. Si el DAI concluye que la Dirección ha aceptado un nivel de riesgos que puede ser inaceptable para la organización, el DAI debe comentar este asunto con la alta dirección y puede necesitar comunicar el tema al Consejo, de acuerdo con la Norma 26000 – Comunicación de la Aceptación de los Riesgos. En los casos en los que la Dirección elige emplear una estrategia de mitigación en respuesta a los riesgos identificados, la actividad de Auditoría Interna puede evaluar, si es necesario si las acciones correctivas son adecuadas y se han tomado en el momento oportuno. Esto se puede lograr revisando el diseño del control y probando los controles y supervisando los procedimientos.

Para evaluar si la información sobre riesgos relevantes ha sido captada y comunicada a tiempo a toda la organización, los auditores internos pueden entrevistar a distintos niveles de la plantilla y determinar si los objetivos, los riesgos significativos y el apetito al riesgo constan por escrito suficientemente y son comprendidos en toda la organización. Habitualmente, la actividad de Auditoría Interna también evalúa la adecuación y la oportunidad en el tiempo de los informes de la Dirección sobre los resultados de la gestión de riesgos. La actividad de Auditoría Interna puede revisar las actas del Consejo para determinar si los riesgos más significativos han sido comunicados a tiempo al Consejo y si éste está actuando para asegurar que la Dirección está respondiendo adecuadamente.

Finalmente, la actividad de Auditoría Interna debería dar los pasos necesarios para asegurar que está gestionando sus propios riesgos, como el riesgo auditorías fallidas, aseguramiento falso y riesgos reputacionales. Asimismo, todas las acciones correctivas deberían ser comprobadas.

Consideraciones para la demostración de conformidad

Los documentos que pueden demostrar conformidad con la Norma 2120 incluyen el estatuto de Auditoría Interna, que documenta las funciones y responsabilidades de la actividad de Auditoría Interna relacionadas con la gestión de riesgos, y el plan de Auditoría Interna. Adicionalmente, la conformidad puede ser evidenciada con actas de reuniones en las que se hayan debatido los elementos de la norma –como las recomendaciones sobre gestión de riesgos realizadas por la actividad de Auditoría Interna– entre el DAI, el Consejo y la alta dirección, o reuniones entre la actividad de Auditoría Interna y comités relevantes, equipos especiales y directivos clave.

Las evaluaciones de riesgos desarrolladas por la actividad de Auditoría Interna y los planes de acción para mejorar la gestión de riesgos demuestran generalmente tanto la evaluación como la mejora de los procesos de gestión de riesgos, respectivamente.

Guía de Implementación 2130

ÚLTIMA REVISIÓN DICIEMBRE 2016

Norma principalmente relacionada

2130 – Control

La actividad de Auditoría Interna debe asistir a la organización en el mantenimiento de controles efectivos, mediante la evaluación de la eficacia y eficiencia de los mismos y promoviendo la mejora continua.

Introducción

Para cumplir esta norma, el Director de Auditoría Interna (DAI) y los auditores internos comenzarán por obtener un entendimiento claro del concepto de control y de las características de los procesos de control habituales. También deberán tener en cuenta la definición formal de control, incluida en el glosario de las *Normas Internacionales para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna,* así como en la Guía de Implementación 2100 – Naturaleza del Trabajo. Además, el DAI mantendrá conversaciones con la alta dirección y el Consejo para conocer y tomar en consideración el apetito al riesgo, la tolerancia al riesgo y la cultura de riesgo de la organización. Es importante que los auditores internos comprendan los riesgos críticos que podrían bloquear la capacidad de la organización para cumplir sus objetivos, y los controles que están implementados para mitigar los riesgos hasta situarlos en un nivel aceptable.

Para los auditores internos puede resultar útil revisar los resultados de evaluaciones de controles clave finalizadas previamente, los planes de acción relacionados y los efectos potenciales de cualquier cambio reciente en el negocio del que puedan derivarse nuevos riesgos. A los auditores internos les puede interesar consultar al departamento jurídico de la organización, al Director de Cumplimiento Normativo, o a otros responsables relevantes sobre las leyes y regulaciones a las que la organización esté sujeta. Para la actividad de Auditoría Interna resulta beneficioso comprender cómo se mantiene al tanto la organización de los cambios que puedan producirse en los requerimientos regulatorios y cómo asegura el cumplimiento de los mismos.

Es importante que los auditores internos conozcan en profundidad los marcos de referencia que hayan sido adoptados por la organización, tanto formal como informalmente, y estén familiarizados con los marcos sobre control integral reconocidos inter-

nacionalmente, como el *Marco Integrado sobre Control Interno,* publicado por el Comité de Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión Treadway (COSO). Aunque los componentes, procesos y asignaciones de responsabilidades de control son similares en los diferentes marcos, la terminología utilizada varía de uno a otro.

Los auditores internos deberían entender las responsabilidades relacionadas con el mantenimiento de controles efectivos. La alta dirección habitualmente supervisa el establecimiento, la administración y la administración del sistema de control. Los gerentes son generalmente responsables de evaluar los controles dentro de sus respectivas áreas. La actividad de Auditoría Interna proporciona distintos grados de aseguramiento sobre la efectividad del proceso de control de la organización. Las diferentes de responsabilidades pueden constar en alguna política de control de gestión de la organización.

Finalmente, la actividad de Auditoría Interna debería tener desarrollado un proceso para planificar, auditar e informar sobre cuestiones de control.

Consideraciones para la implementación

En definitiva, mediante la implementación de esta norma, el DAI y toda la actividad de Auditoría Interna deben demostrar que conocen los procesos de control de la organización, alertar a la dirección sobre nuevas cuestiones de control y proporcionar recomendaciones y planes de acción que incluyan la implantación de acciones correctivas y su supervisión. La actividad de Auditoría Interna debe obtener suficiente información como para evaluar la eficacia de los procesos de control de la organización.

Los controles son diseñados para mitigar los riesgos presentes en a nivel de toda la organización, de actividad o de transacción. Una evaluación competente de la eficacia de los controles debe incluir la evaluación de los controles en el contexto de los riesgos que pueden afectar al cumplimiento de objetivos en todos esos niveles. Para realizar estas evaluaciones, el auditor interno puede encontrar útil emplear una matriz de riesgos y controles. Esta matriz puede ayudar a la actividad de Auditoría Interna a:

- Identificar los objetivos y los riesgos que pueden afectar a su logro.
- Medir la gravedad de los riesgos, teniendo en cuenta el impacto y la probabilidad.
- Comprobar que se da la respuesta apropiada a los riesgos significativos (p.e. aceptar, seguir, mitigar, transferir o evitar).
- Comprobar los controles clave que la Dirección utiliza para gestionar riesgos.

- Evaluar la idoneidad del diseño de los controles para poder determinar si es apropiado realizar una prueba de la eficacia de los controles.
- Probar controles que se considera que han sido diseñados adecuadamente, para evaluar si están realmente operando como se pretende.

Al utilizar una matriz de riesgos y controles, la actividad de Auditoría Interna puede encontrar útil entrevistar a la Dirección; revisar los planes, las políticas y los procesos de la organización; emplear pruebas, encuestas, cuestionarios y flujogramas para obtener información sobre la idoneidad del diseño del control; y realizar inspecciones, conciliaciones, auditorías continuas y análisis de datos para probar la efectividad del control.

Para evaluar la eficiencia de los controles, la actividad de Auditoría Interna habitualmente revisa si la dirección mide y supervisa los costes y beneficios de los controles. Esto supone identificar si los recursos empleados en los procesos de control exceden de los beneficios, y si los procesos de control provocan problemas importantes al negocio (por ejemplo, errores, retrasos o duplicación de trabajo).

También puede ser útil para los auditores internos evaluar si el nivel de un control es adecuado para el riesgo que pretende controlar. Una herramienta que muchos auditores internos utilizan para documentar visualmente esta relación entre riesgos y controles es el mapa de riesgos y controles, en el que se señala gráficamente la gravedad del riesgo en relación con la eficacia del control.

Para promover la mejora continua en el mantenimiento de controles eficaces, la actividad de Auditoría Interna habitualmente proporciona al Consejo y a la alta dirección una evaluación general o agrupa los resultados de evaluaciones de control derivadas de trabajos de auditoría sobre aspectos concretos. El DAI puede recomendar la implementación de un marco de control si la organización no utiliza ninguno. Adicionalmente, los auditores internos pueden realizar recomendaciones que mejoren en entorno de control (por ejemplo, una pauta ética dada desde el máximo órgano de gobierno *-tone at the top-* que promueva una cultura del comportamiento ético y una baja tolerancia a los incumplimientos).

La actividad de Auditoría Interna puede dar pasos adicionales para promover una mejora continua de la efectividad del control con las acciones siguientes:

- Proporcionando formación sobre controles y procesos de autoevaluación continua.

- Impartiendo a la dirección sesiones sobre evaluación del control (o de riesgos y controles).
- Ayudando a la dirección a establecer una estructura lógica para documentar, analizar y evaluar el diseño y la ejecución de los controles de la organización.
- Ayudando a desarrollar un proceso para identificar, evaluar y remediar deficiencias de control.
- Ayudando a la dirección a mantenerse al tanto de nuevos problemas, leyes y regulaciones relacionadas con obligaciones de control.
- Supervisando los avances tecnológicos que pueden mejorar la eficiencia y la eficacia del control.

Consideraciones para la demostración de conformidad

Entre los documentos que pueden demostrar conformidad con la Norma 2130 están la evaluación y la prueba de controles realizadas por la actividad de Auditoría Interna. Esta documentación habitualmente se encuentra en los papeles de trabajo de los auditores y puede incluir:

- Actas de reuniones con grupos de interés relevantes en las que se haya debatido el tema del control.
- Matrices y mapas de riesgos y controles.
- Descripciones de pruebas realizadas *(walk-throughs).*
- Resultados de encuestas y entrevistas con la dirección.
- Resultados de pruebas de controles.

La conformidad puede ser demostrada también con planes, informes sobre trabajos concretos, seguimiento de los problemas detectados y documentados en los informes de auditoría y/o con una evaluación general de los controles. También puede demostrar conformidad el hecho de que la dirección mantenga una serie adecuada de procedimientos operativos y de control para comunicar a la plantilla los controles que tienen que llevar a cabo. La mejora continua puede ser evidenciada con la actualización constante de las normas relacionadas con las operaciones y de los procedimientos de control para que reflejen los cambios que se produzcan en el entorno.

Guía de Implementación 2200

ÚLTIMA REVISIÓN DICIEMBRE 2016

Norma principalmente relacionada

2200 – Planificación del trabajo

Los auditores internos deben elaborar y documentar un plan para cada trabajo, que incluya su alcance, objetivos, tiempo y asignación de recursos. El Plan debe considerar las estrategias, los objetivos y riesgos relevantes para el trabajo.

Introducción

La planificación del trabajo es crítica para tener una Auditoría Interna eficaz. Es central no sólo en la Norma 2200, sino también en otras normas en esta misma serie.

Al planificar un trabajo de auditoría, los auditores internos normalmente comenzarán por comprender el plan anual de Auditoría Interna de la organización, por estar al tanto de la planificación y debates previos y necesarios para su elaboración (ver la Guía de Implementación 2010 – Planificación) y por entender cualquier cambio significativo que afecte a la organización y se haya producido después de incluido el trabajo de auditoría en el plan anual. Los auditores internos también necesitan saber cómo afectan las estrategias, objetivos y riesgos de la organización al trabajo de Auditoría Interna.

Es importante que los auditores internos comprendan el proceso de planificación del trabajo empleado por la actividad de Auditoría Interna de la organización. Este proceso normalmente se describe en el manual de políticas y procedimientos de Auditoría Interna. Los auditores internos deben también conocer el alcance del trabajo y las expectativas de los grupos de interés y estar familiarizados con las auditorías (internas o externas) o revisiones de cumplimiento normativo previas, realizadas en el área objeto de la revisión. Adicionalmente, los auditores internos habitualmente se familiarizarán por ellos mismos con las estrategias, objetivos y riesgos relacionados con el departamento, área o proceso que tengan que revisar en el siguiente trabajo. Puede serles de ayuda investigar sobre si la dirección ha realizado una evaluación de riesgos en el área que vayan a revisar y, en su caso, conocer la opinión de la dirección sobre la evaluación de riesgos y también sobre cualquiera de los riesgos y controles relacionados con el área del siguiente trabajo de auditoría.

Los auditores internos deben tener en cuenta los recursos necesarios para el trabajo *(ver la Guía de Implementación 2030 – Administración de Recursos),* y determinar la forma en que los recursos pueden ser utilizados más eficientemente.

Las guías de implementación de las Normas 2201 – Consideraciones sobre la Planificación; Norma 2210 – Objetivos del Trabajo; Norma 2220 – Alcance del Trabajo; Norma 2230 – Asignación de Recursos para el Trabajo; y Norma 2240 – Programa de Trabajo, proporcionan una mayor orientación sobre el proceso de planificación del trabajo.

Consideraciones para la implementación

Al implementar la Norma 2200, es importante que los auditores internos establezcan los objetivos del trabajo como una parte crítica de la planificación del trabajo. Con ese fin, los auditores internos deben revisar cualquier evaluación de riesgos reciente realizada por la dirección, así como la evaluación de riesgos de Auditoría Interna realizada como parte de la planificación anual, porque los objetivos del trabajo estarán conectados a los riesgos del área objeto de la revisión. También tendrán que tener en cuenta evaluaciones de riesgos del trabajo previas e informes de auditoría sobre el área que va a ser revisada. Una vez que se hayan establecido los objetivos basados en los riesgos, puede determinarse el alcance del trabajo de auditoría, para establecer el perímetro dentro del que trabajarán los auditores internos.

Para establecer los objetivos del trabajo, los auditores internos generalmente identificarán los datos necesarios dentro del alcance del trabajo, y comunicarán el alcance a la dirección del área objeto de la revisión, concediendo a la dirección un plazo de tiempo adecuado para la preparación de la auditoría. Los auditores internos también se comunicarán con la dirección o con otro personal clave del área objeto de la revisión, en los momentos iniciales del proceso, para asegurar la disponibilidad del personal clave.

A lo largo del proceso de planificación del trabajo, los auditores internos habitualmente conservarán la documentación de los debates y conclusiones a las que hayan llegado durante las reuniones, e incluirán estos documentos entre los papeles de trabajo de la auditoría. Durante la fase de planificación del trabajo, los auditores internos determinarán el nivel de formalidad y la documentación necesaria. El manual de políticas de Auditoría Interna de la organización puede especificar las fases de un proceso formal e incluir plantillas donde se especifiquen.

Durante la planificación del trabajo, los auditores internos pueden comenzar por desarrollar el programa de trabajo, considerando los presupuestos, la logística y el formato de la comunicación final del trabajo. El Director de Auditoría Interna habitualmente establecerá cómo, cuándo y a quién deben comunicarse los resultados del trabajo *(ver Norma 2440 – Difusión de Resultados),* así como el nivel necesario de supervisión directa por parte del personal de auditoría, especificado en el plan del trabajo *(ver Norma 2340 – Supervisión del Trabajo).* El último aspecto de la planificación previo al inicio de trabajo de campo por parte de los auditores internos, es la aprobación del programa de trabajo por el responsable de auditoría. No obstante, el plan de trabajo y el programa de trabajo pueden ser ajustados con nueva información que pueda ser obtenida durante el trabajo de campo. Estos ajustes, en su caso, también deberán ser aprobados por el responsable de auditoría.

Consideraciones para la demostración de conformidad

Entre los documentos que pueden demostrar conformidad con la Norma 2200 está el plan del trabajo documentado que cubre las consideraciones realizadas sobre la planificación, el alcance del trabajo, los objetivos, la asignación de recursos y el programa de trabajo aprobado. El manual de políticas y procedimientos de Auditoría Interna puede incluir plantillas en las que conste la documentación aprobada para tener en cuenta en la planificación de un trabajo. La documentación puede incluir notas de las reuniones de planificación previas al trabajo, que pueden incluir las actas, los asistentes, el calendario del trabajo, los recursos disponibles y otros aspectos clave. Estas notas normalmente se documentan en los papeles de trabajo.

Adicionalmente, pueden demostrar conformidad las comunicaciones a los clientes sobre el próximo trabajo, como pueden ser las comunicaciones que comenten los objetivos del trabajo y su alcance. Cualquier documentación de una reunión de apertura o inicio, posterior al desarrollo del programa de trabajo, puede servir también para mostrar conformidad con la Norma 2200.

Se describe evidencia adicional sobre la conformidad con esta norma, en las guías de implementación de la Norma 2201 – Consideraciones sobre la Planificación, Norma 2210 – Objetivos del Trabajo, Norma 2220 – Alcance del Trabajo, Norma 2230 – Asignación de Recursos del Trabajo, y Norma 2240 – Programa de Trabajo.

Guía de Implementación 2201

ÚLTIMA REVISIÓN DICIEMBRE 2016

Norma principalmente relacionada

2201 – Consideraciones sobre planificación

Al planificar el trabajo, los auditores internos deben considerar:

- Las estrategias y objetivos de la actividad que está siendo revisada y los medios con los cuales la actividad controla su desempeño;
- Los riesgos significativos de los objetivos, recursos y operaciones de la actividad y los medios con los cuales el impacto potencial del riesgo se mantiene a un nivel aceptable;
- La adecuación y eficacia de los procesos de gobierno, gestión de riesgos y control de la actividad comparados con un enfoque o modelo relevante;
- Las oportunidades de introducir mejoras significativas en los procesos de gobierno, gestión de riesgos y control de la actividad.

Introducción

Los auditores internos deben planificar los trabajos cuidadosamente para cumplir de forma efectiva las metas y objetivos establecidos en el plan anual de Auditoría Interna y para cumplir las políticas y procedimientos que tenga establecidos la organización para la actividad de Auditoría Interna. La planificación del trabajo normalmente empieza con una revisión de la documentación que respalda el plan anual de Auditoría Interna.

Los auditores internos pueden planificar de forma eficaz un trabajo si comienzan por conocer la misión, visión, objetivos, riesgos, apetito al riesgo, entorno de control, estructura de gobierno y proceso de gestión de riesgos del área o proceso objeto de la revisión. Una encuesta preliminar puede ser una herramienta valiosa para ayudar a los auditores internos a tener un conocimiento suficiente del área o proceso que va a ser auditado.

Desarrollar una matriz de riesgos y controles –o examinar una matriz que ya exista– es una práctica común utilizada por los auditores internos para identificar los riesgos que pueden afectar a los objetivos, recursos y/o operaciones del área o proceso bajo revisión. La matriz de riesgos y controles puede proporcionar un *feedback* crítico sobre

los riesgos clave que han sido identificados, así como sobre todos los controles mitigantes. Puede ser también empleada para identificar objetivos o subprocesos clave dentro del área o proceso que va a ser auditado.

Durante la planificación del trabajo, los auditores internos habitualmente recopilan información relacionada con las políticas y procedimientos del cliente de auditoría y se empeñan en conocer los sistemas de TI que utiliza el área bajo revisión, junto con las fuentes, tipos y confiabilidad de la información empleada en el proceso y toda la información que será evaluada como evidencia. Los auditores internos también obtienen y revisan los resultados del trabajo desarrollado por otros proveedores de aseguramiento internos y externos, y/o los resultados de las auditorías previas del área o proceso bajo revisión, en caso de que sean aplicables.

Es importante que los auditores internos determinen si nuevos procesos o condiciones pueden haber introducido nuevos riesgos. Adicionalmente, a los auditores internos les resultará útil determinar los recursos iniciales y la información necesaria, incluyendo las capacidades que se precisan en los auditores internos para desarrollar la auditoría de forma eficaz.

Consideraciones para la implementación

Para implementar la Norma 2201, es importante que los auditores internos identifiquen, comprendan y documenten la misión, los objetivos estratégicos, las metas, los indicadores clave de desempeño, los riesgos y los controles del área o proceso que va a ser auditado. Habitualmente, los auditores internos evaluarán si los riesgos son gestionados de forma que se mantengan dentro de un nivel tolerable a través de los procesos de gobierno, gestión de riesgos y control.

Los auditores internos pueden conversar con la dirección del área bajo revisión para comprender las estrategias y objetivos. Estas conversaciones pueden ser completadas con una revisión de los documentos donde conste la estrategia, los planes de negocio, presupuestos y actas de reuniones. Los riesgos significativos pueden ser identificados en la documentación soporte. Los auditores internos pueden emplear su conocimiento del negocio y del entorno para evaluar independientemente los factores de riesgos que han sido tenidos en cuenta por la dirección del negocio.

Comprender las estrategias, objetivos y riesgos del área o proceso que va a ser auditado puede ayudar a los auditores internos a evaluar la idoneidad y eficacia de sus

procesos de gobierno, gestión de riesgos y control. Los auditores internos pueden revisar la estructura de la organización, las funciones y responsabilidades de la dirección, los informes de la dirección y los procedimientos operativos para conseguir comprender los procesos de gobierno, gestión de riesgos y control. También es importante que revisen las notas de las reuniones durante la fase de planificación de un trabajo, para determinar si debería añadirse alguna prueba adicional al programa.

La dirección puede custodiar los flujos de los procesos y los documentos de control para cumplir obligaciones legales, como la Sarbanes-Oxley (EE.UU.), la Turnbull (Reino Unido) u otras normas vinculantes para empresas cotizadas. Los auditores internos pueden revisar esa documentación para identificar controles clave. Posteriormente, para respaldar la evaluación, los auditores internos pueden tener en cuenta un marco de referencia o modelo relevante, como los marcos de la Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) o la Norma ISO 31000.

Durante la planificación del trabajo, es importante que los auditores internos reflexionen sobre la forma en que la actividad de Auditoría Interna puede añadir valor. Para ello, pueden utilizar su criterio profesional, sus conocimientos y su experiencia para identificar oportunidades para proponer mejoras significativas en los procesos de gobierno, gestión de riesgos y control de la organización.

En el curso de la planificación de un trabajo, los auditores internos establecerán los objetivos y el alcance en cumplimiento de la Norma 2110 – Objetivos del Trabajo, y de la Norma 2220 – Alcance del Trabajo. Esto les permite reflexionar sobre qué debería ser probado en el proceso o área bajo revisión. También les permite priorizar las áreas que se encuentran dentro del alcance del trabajo, basándose en la importancia de los riesgos identificados. La prioridad generalmente se establece teniendo en cuenta la probabilidad de que un riesgo ocurra y el impacto que ese riesgo, en caso de ocurrir, tendría en la organización. Generalmente, se da la mayor prioridad para la realización de las pruebas, a los riesgos con mayor probabilidad de ocurrencia y mayor impacto.

Además, los auditores internos habitualmente conversan con los trabajadores del área o proceso bajo revisión. Esto puede mejorar su comprensión del área y favorecer que la planificación del trabajo sea más eficaz.

La Guía de Implementación 2210 – Objetivos de Trabajo, y la Guía de Implementación 2220 – Alcance del Trabajo, proporcionan orientación adicional.

Consideraciones para la demostración de conformidad

Entre los documentos que pueden demostrar conformidad con la norma se incluye un memorándum de planificación bien documentado que muestre, entre otras cosas, que los auditores internos han tenido en cuenta los aspectos detallados en la Norma 2201. También puede demostrar conformidad documentación adicional, como notas de una prueba de ensayo *(walk-through),* flujogramas de procesos, papeles de trabajo y la matriz de riesgos y controles.

Adicionalmente, los auditores internos suelen documentar cualquier deficiencia que puedan haber detectado en las políticas y procedimientos del área bajo revisión, y esta documentación puede servir para demostrar conformidad. Las oportunidades para introducir mejoras significativas en los procesos de gobierno, gestión de riesgos y control pueden ser documentadas en actas de reuniones, presentaciones o en la comunicación final a la dirección.

Guía de Implementación 2210

ÚLTIMA REVISIÓN DICIEMBRE 2016

Norma principalmente relacionada

2210 – Objetivos del trabajo

Deben establecerse objetivos para cada trabajo.

Introducción

La Norma 2210 establece claramente que los auditores internos deben establecer objetivos como una parte de la planificación de cada trabajo. Los objetivos habitualmente son desarrollados basándose en los riesgos clave que han sido identificados en el área o proceso bajo revisión.

Habitualmente, los auditores internos comienzan el proceso de establecer los objetivos del trabajo revisando las consideraciones realizadas en la planificación *(ver la Guía de Implementación 2201 – Consideraciones de la Planificación)* y el plan anual de Auditoría Interna para saber en profundidad por qué se está realizando ese trabajo y qué quiere conseguir la organización. Los auditores internos pueden encontrar útil comenzar comprendiendo la misión, visión, y los objetivos a corto y largo plazo de la organización, así como las políticas y procedimientos clave y la forma en que se relacionan con el área o proceso bajo revisión. Adicionalmente, es importante que los auditores internos tengan un conocimiento profundo de las estrategias, misión y objetivos del área o proceso sujeto a revisión, así como sus *inputs* y *outputs*.

Con carácter previo al establecimiento de objetivos, resulta útil averiguar durante la fase de planificación si se ha realizado alguna evaluación de riesgos y conocer en profundidad tanto los riesgos de la organización, como los del área o proceso bajo revisión. Además, es crucial para conocer las expectativas de los grupos de interés, incluyendo la alta dirección y el Consejo.

Consideraciones para la implementación

Los auditores internos pueden formular objetivos del trabajo preliminares derivados de una revisión del plan anual de Auditoría Interna y de los resultados de trabajos previos, de conversaciones con los grupos de interés y reflexiones sobre la misión, visión y objetivos del área o proceso bajo revisión. Los objetivos preliminares pueden ser mejorados con ejercicios de evaluación de riesgos para cubrir el gobierno, la gestión

de riesgos y los controles del área o proceso bajo revisión. Los objetivos del trabajo articulan lo que el trabajo tiene que llegar a cumplir específicamente y determinan el alcance del trabajo *(ver la Guía de Implementación 2220 – Alcance del Trabajo).*

Los objetivos del trabajo ayudan a los auditores internos a decidir qué procedimientos deben desarrollar. También ayudan a los auditores internos a priorizar durante el trabajo las pruebas de riesgos y de controles de los procesos y sistemas. Las pruebas de riesgos y de controles proporcionan aseguramiento sobre la idoneidad del diseño, la eficacia de las operaciones, el cumplimiento normativo, la eficiencia, la exactitud y la información.

Es importante para los auditores internos establecer objetivos que tengan un propósito claro, que sean concisos y que estén vinculados a la evaluación de riesgos. A menudo, los auditores internos utilizan las mejores prácticas y marcos de referencia, como los marcos del Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) y la Norma ISO 31000, cuando establecen objetivos y abordan riesgos y controles.

Durante la planificación, puede ser útil para los auditores internos, desarrollar un memorándum de planificación, en el que puedan documentar los objetivos alcance, evaluación de riesgos y las áreas prioritarias para realizar pruebas. El memorándum de planificación es también un documento importante para comunicar a los miembros del equipo de auditoría los objetivos del trabajo, el alcance y resto de información previa importante. La Guía de Implementación 2300 – Desempeño del Trabajo, proporciona orientación adicional sobre cómo lograr los objetivos del trabajo.

Consideraciones para la demostración de conformidad

Entre los documentos que pueden demostrar conformidad con la Norma 2210 está el memorándum de planificación, que contiene los objetivos del trabajo, así como el programa de trabajo aprobado, que también detalla los objetivos. Los objetivos del trabajo deben constar también en la comunicación final del trabajo.

Otra documentación que puede ilustrar la conformidad incluye los registros realizados para respaldar el trabajo, como actas de reuniones o notas que documenten conversaciones con los grupos de interés. Estos documentos pueden mostrar cómo se llegaron a establecer los objetivos del trabajo. Adicionalmente, también pueden ser útiles para demostrar conformidad con la Norma 2210, las políticas y procedimientos de Auditoría Interna que describen las fases que debe completar un auditor interno durante un trabajo.

Guía de Implementación 2220

ÚLTIMA REVISIÓN DICIEMBRE 2016

Norma principalmente relacionada

2220 – Alcance del trabajo

El alcance establecido debe ser suficiente para alcanzar los objetivos del trabajo.

Introducción

Para implementar la Norma 2220, los auditores internos deben asumir la tarea de establecer un alcance del trabajo que sea suficiente para cumplir los objetivos del trabajo. Dado que un trabajo generalmente no puede cubrirlo todo, los auditores internos deben determinar qué estará incluido y qué no. Cuando los auditores internos establezcan el alcance del trabajo, generalmente tendrán en cuenta factores como el perímetro del área o proceso, el periodo de tiempo en el que se debe realizar la auditoría, y los lugares de trabajo, subprocesos y componentes del área o proceso que se incluyen dentro del alcance frente a los que quedan fuera.

Los auditores internos habitualmente revisan las consideraciones sobre la planificación *(ver la Guía de Implementación 2201 – Consideraciones sobre la Planificación)* y los objetivos del trabajo *(ver la Guía de Implementación 2210 – Objetivos del Trabajo)* para comprender los riesgos clave identificados durante la fase de planificación. Esto les permite tener un conocimiento profundo de cómo vincular mejor el alcance del trabajo con los objetivos. Es importante que los auditores internos reflexionen con detenimiento sobre el perímetro del trabajo, ya que el alcance debe tener la amplitud suficiente para lograr los objetivos del trabajo.

Consideraciones para la implementación

Durante la planificación, los auditores internos habitualmente elaborarán un borrador sobre el alcance en el que se especifique qué va a ser incluido en el trabajo y qué no (por ejemplo, el perímetro del área o proceso, los lugares de trabajo, subprocesos y componentes del área o proceso que se incluyen dentro del alcance frente a los que quedan fuera, y el periodo de tiempo). El periodo de tiempo puede ser una fecha límite, un trimestre fiscal, un año natural u otro periodo de tiempo predeterminado.

Para asegurar que el alcance es suficiente para cumplir los objetivos del trabajo y que está alineado con el plan anual de Auditoría Interna de la organización, los auditores internos deben utilizar criterios profesionales sólidos basados en una experiencia relevante y/o en el asesoramiento de un supervisor. Para determinar el alcance, es útil revisar los objetivos del trabajo para asegurar que cada uno de los objetivos puede ser alcanzado bajo los parámetros establecidos. Los auditores internos generalmente tienen en cuenta y documentan cualquier limitación al alcance, así como cualquier petición del cliente o de grupos de interés para incluir o excluir del alcance determinados aspectos. Si los auditores internos se encuentran con limitaciones al alcance, deben informar sobre ellas en la comunicación final del trabajo.

En ocasiones, los auditores internos pueden confiar en el trabajo desarrollado por otros –como auditores de cuentas o grupos de cumplimiento normativo de la organización– y puede ser útil documentar esta confianza en el documento en el que conste el alcance. La Norma 2050 – Coordinación y Confianza y su Guía de Implementación proporcionan una orientación adicional sobre la confianza de la actividad de Auditoría Interna en estos trabajos.

Consideraciones para la demostración de conformidad

Entre los documentos que pueden demostrar conformidad con la Norma 2220 está la descripción del proceso de planificación del trabajo en el estatuto de Auditoría Interna o en el manual de políticas y procedimientos de Auditoría Interna, que habitualmente explica cómo se define el alcance. El programa de trabajo, aprobado por el responsable de Auditoría Interna, generalmente muestra si el alcance del trabajo está adecuadamente alineado con los objetivos y si abarca los riesgos clave identificados.

Habitualmente, la declaración sobre el alcance está claramente documentada en la comunicación final del trabajo. Otros documentos que pueden servir para demostrar conformidad son los memorándums de planificación, las aprobaciones firmadas, los avisos sobre el trabajo y las notas de las reuniones en las que se haya tratado el tema del alcance.

Guía de Implementación 2230

ÚLTIMA REVISIÓN DICIEMBRE 2016

Norma principalmente relacionada

2230 – Asignación de recursos para el trabajo

Los auditores internos deben 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.

Interpretación:

"Adecuados" se refiere al equilibrio entre conocimiento, aptitud y otras competencias necesarias para realizar el trabajo. "Suficientes" se refiere a la cantidad de recursos que se necesitan para realizar el trabajo con el cuidado profesional adecuado.

Introducción

Para cumplir la Norma 2230, los auditores internos deben asegurarse de que se cuenta con recursos para lograr los objetivos del trabajo. Es fundamental que los auditores internos asignados a un trabajo tengan el conocimiento, capacidades y experiencia necesaria, así como las competencias adicionales necesarias para desarrollar un trabajo competente y profundamente. También es importante que la actividad de Auditoría Interna cuente con una cantidad de recursos suficiente para cubrir las necesidades del trabajo, con la atención que requiere un trabajo minucioso realizado con el debido cuidado profesional.

Antes de decidir cómo asignar los recursos a un trabajo de la mejor manera, los auditores internos generalmente se preocuparán por conocer los objetivos y el alcance revisando los documentos de la planificación. También es esencial que los auditores internos comprendan la naturaleza y la complejidad del trabajo manteniendo conversaciones con grupos de interés clave, incluyendo la dirección del área que va a ser auditada.

Es importante que los auditores internos inventaríen los recursos, no sólo en número de auditores disponibles, sino también en términos de la tecnología que puede ser útil o necesaria para desarrollar un producto de calidad. También pueden reflexionar sobre si son necesarios recursos o tecnología externa adicional para completar el trabajo.

Revisando el programa de trabajo, los auditores internos pueden comprender en profundidad cuánto tiempo se prevé emplear en cada fase. Deberían ser conscientes del número de horas presupuestadas para el trabajo, y de cualquier restricción de tiempo, idioma, logística u otras posibles que afecten a una parte interviniente relevante (por ejemplo, miembros de la actividad de Auditoría Interna, la dirección del área bajo revisión, alta dirección, Consejo, y/o grupos de interés externos).

Si la actividad de Auditoría Interna, no cuenta con recursos adecuados y suficientes en la plantilla, el Director de Auditoría Interna (DAI) deberá conseguir asesoramiento o ayuda competente para cubrir cualquier deficiencia. La Guía de Implementación 1210 – Aptitud proporciona orientación adicional para obtener el conocimiento, capacidades y otras competencias necesarias para cumplir con las responsabilidades de la Auditoría Interna.

Consideraciones para la implementación

Los auditores internos habitualmente evalúan el programa de trabajo y emplean su mejor criterio profesional para decidir el tipo y la cantidad de recursos que deben asignar para cumplir de la mejor manera posible los objetivos del mismo. Es importante asignar el personal apropiado para el trabajo teniendo en cuenta su disponibilidad, conocimientos, capacidades y experiencia. Poder contar con capacidades especializas en distintos ámbitos (como información financiera, TIC, análisis de costes, liquidación de activos, construcción, capacidades industriales específicas y otras) tiene un valor inestimable para la actividad de Auditoría Interna si se utilizan correctamente. Además, es importante que los auditores internos actúen con cuidado profesional cuando seleccionen los mejores recursos disponibles para el trabajo.

Si las capacidades especializadas de los auditores internos disponibles no son suficientes para desarrollar el trabajo, estos habitualmente analizarán si contar con formación adicional puede ser una opción, o si sería apropiada una mayor supervisión. En situaciones en las que la plantilla de Auditoría Interna no cuente con suficiente pericia o conocimientos para realizar un trabajo, los auditores internos pueden pensar en completar los recursos existentes con otras opciones, como contar con auditores invitados, con un experto en una determinada materia, o contratar un *cosourcing*.

Los auditores internos deben tratar con el DAI cualquier preocupación que tengan relacionada con la asignación de recursos del trabajo. Pueden plantearse comparar el tiempo real empleado en la realización del trabajo con el tiempo presupuestado. Las causas y consecuencias de las desviaciones de costes significativas, pueden ser documentadas para tenerlas en cuenta cuando se propongan futuras planificaciones.

Consideraciones para la demostración de conformidad

Entre los documentos que pueden demostrar conformidad con la Norma 2230 está el programa de trabajo aprobado, que normalmente mostrará que la actividad de Auditoría Interna emplea recursos adecuados y suficientes para su realización, incluyendo personal con experiencia de Auditoría Interna, capacidades y competencias apropiadas. La documentación soporte generalmente mostrará la distribución de actividades entre los auditores internos, así como el cronograma del trabajo.

Otros documentos que pueden ilustrar la conformidad con la Norma 2230 son las notas de la planificación de la actividad de Auditoría Interna, en las que pueden describirse la tecnología u otros recursos analizados durante la fase de planificación del trabajo. Además, pueden ser útiles para mostrar conformidad, las fichas donde se documentan las horas empleadas o la documentación de seguimiento empleadas para comparar las horas presupuestadas con las horas reales. También pueden ser de utilidad para demostrar conformidad, las encuestas a los clientes posteriores al trabajo de auditoría sobre la calidad de los recursos y la puntualidad del informe de Auditoría Interna.

Guía de Implementación 2240

ÚLTIMA REVISIÓN DICIEMBRE 2016

Norma principalmente relacionada

2240 – Programa de trabajo

Los auditores internos deben preparar y documentar programas que cumplan con los objetivos del trabajo.

Introducción

Para implementar la Norma 2240, los auditores internos comienzan por un claro y profundo entendimiento de los objetivos y alcance del trabajo, y por los riesgos y controles clave del área o proceso bajo revisión. Habitualmente, conocerán de forma completa los recursos disponibles.

Antes de desarrollar el programa, a los auditores internos puede resultarles útil reflexionar sobre muchos aspectos del próximo trabajo, incluyendo:

- La muestra apropiada para realizar las comprobaciones y las metodologías que utilizarán.
- Los riesgos registrados o la matriz de riesgos y la forma en que puede utilizarse en la elaboración del programa de trabajo.
- El alcance.
- Cómo se logrará cumplir los objetivos.
- Si están disponibles los recursos necesarios.
- Opiniones y conclusiones emitidas durante la fase de planificación del trabajo.

Consideraciones para la implementación

Cuando elaboran el programa de trabajo, los auditores internos normalmente tienen en cuenta los riesgos del área o proceso objeto de la revisión. El programa de trabajo está basado en los objetivos y el alcance. Habitualmente incluye los planes de asignación de recursos y describe las técnicas o metodologías que se emplearán para realizar el trabajo (por ejemplo, técnicas de muestreo). Es importante que los auditores internos decidan qué pruebas o fases de auditoría son necesarias para evaluar los riesgos del área o proceso bajo revisión y para comprobar los controles existentes. Adicionalmente, los auditores internos deben asegurar que las pruebas son suficientemente específicas para mantener el trabajo dentro del alcance acordado.

Para desarrollar un programa de trabajo eficaz, los auditores internos tendrán en cuenta la naturaleza, extensión y los plazos de las pruebas de auditoría requeridas para lograr los objetivos. Cada procedimiento que figure en el programa de trabajo debería ser diseñado para probar un control concreto que mitigue un riesgo o riesgos específicos. Es también importante que el programa de trabajo sea realizado y documentado de manera que se asegure que todos los miembros del equipo comprenden qué necesitan hacer y qué tareas están pendientes de realización.

El formato del programa de trabajo puede variar dependiendo de los trabajos y de la organización. Generalmente, los formatos empleados incluyen modelos de plantillas o listas de comprobación para documentar la finalización de las fases planificadas, memorándums que resumen las tareas ya realizadas y columnas adicionales en la matriz de riesgos y controles. Los programas bien documentados ayudan a comunicar funciones, responsabilidades y tareas a los miembros del equipo encargados del trabajo. Puede incluirse el dato de la firma en los trabajos finalizados, los nombres de los auditores internos que los realizaron y la fecha en la que fueron terminados.

Para la Norma 2240.A1, los programas de trabajo deben ser aprobados por el responsable de Auditoría Interna antes de que comience el trabajo de campo. No obstante, el programa de auditoría podrá ser ajustado con la información y el conocimiento obtenidos en el trabajo de campo. Estos cambios, en su caso, deberán ser aprobados cuanto antes por el responsable de Auditoría Interna.

Consideraciones para la demostración de conformidad

El propio programa de trabajo aprobado, generalmente constituye una prueba de conformidad con la Norma 2240. En caso de que se realicen cambios en el programa de trabajo, también deberán constar la aprobación de los mismos.

También puede demostrar conformidad la supervisión del trabajo y la correspondiente firma de cada tarea del programa de trabajo por parte del auditor interno responsable de realizarla.

Otros documentos que pueden ilustrar el cumplimiento de la Norma 2240 son las notas de las reuniones o los memorándums que muestran la planificación de las fases para elaborar el programa de trabajo. Adicionalmente, pueden demostrar conformidad, las notas de las reuniones de planificación del equipo del trabajo de auditoría en las que se debatan con el cliente los entregables y el propósito del mismo.

Guía de Implementación 2300

ÚLTIMA REVISIÓN DICIEMBRE 2016

Norma principalmente relacionada

2300 – Desempeño del trabajo

Los auditores internos deben identificar, analizar, evaluar y documentar información suficiente para cumplir con los objetivos del trabajo.

Introducción

En las *Normas Internacionales para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna,* el proceso del trabajo se divide en tres partes, con una serie de normas para cada una de ellas: planificación (serie 2200), desempeño y supervisión (serie 2300) y comunicación (serie 2400). No obstante, las Normas de estos tres grupos no se ejecutan separada y secuencialmente. Más bien, la realidad es la contraria, porque un trabajo puede comenzar a ser desarrollado antes de haber finalizado el proceso de planificación; y la planificación, supervisión y comunicación se producen a lo largo del proceso de realización del trabajo. Por ello, los auditores internos, cuando se estén preparando para realizar un trabajo, deberían repasar al mismo tiempo los tres grupos de Normas y Guías de Implementación.

Antes de desarrollar el trabajo, es bueno que los auditores internos revisen la información derivada del proceso de planificación, que suele incluir:

- Objetivos del trabajo que reflejan los resultados de la evaluación de riesgos preliminar realizada por la actividad de Auditoría Interna (Norma – Objetivos del Trabajo y Norma 2210.A1).
- Los criterios que se utilizarán para evaluar el gobierno, la gestión de riesgos y los controles del área o proceso bajo revisión (Norma 2210.A3).
- El programa de trabajo (que contenga las conclusiones a las que se haya llegado en la fase de planificación), las tareas del trabajo y los procedimientos que se emplearán para identificar, analizar y documentar la información (Norma 2240 – Programa de Trabajo y Norma 2240.A1).

El trabajo desarrollado durante la fase de planificación, normalmente se documenta en los papeles de trabajo y se referencia en el programa.

El trabajo puede incluir:

- Una matriz de riesgos y controles, que vincule riesgos y controles con el enfoque, los resultados, las observaciones y las conclusiones de las pruebas que se realicen.
- Mapas de procesos, flujogramas y/o descripciones de los procesos de control.
- Los resultados de las evaluaciones de la idoneidad del diseño de los controles.
- El plan y el enfoque para probar la efectividad de los controles clave.

El nivel de análisis y de detalle aplicado durante la fase de planificación variará dependiendo de las características de la actividad de Auditoría Interna y del trabajo. La evaluación de la idoneidad del diseño de los controles es una tarea que suele ser realizada como parte de la planificación del trabajo, porque ayuda a los auditores internos a identificar claramente los controles clave sobre los que se realizarán posteriormente pruebas de eficacia. No obstante, el momento más apropiado para realizar esta evaluación dependerá de la naturaleza del trabajo; si no se realiza en la fase de planificación, la evaluación del diseño de control puede hacerse en una etapa específica del desarrollo del trabajo, o los auditores internos pueden evaluar el diseño del control en el momento de realizar las pruebas de la eficacia de los controles.

Consideraciones para la implementación

La serie de normas 2300 incluyen la realización de las pruebas señaladas en la fase de planificación y la evaluación y documentación de los resultados. Al reflejar la información necesaria para alcanzar los objetivos del trabajo, los auditores internos deberán tener en cuenta las expectativas del Consejo y de la alta dirección. El tipo de información requerida y los análisis aplicados pueden depender de si el trabajo es diseñado para proporcionar aseguramiento con conclusiones y/o una opinión (Norma 2410.A1) o consultoría y asesoramiento (Norma 2410.C1).

Los auditores internos abordan sus trabajos con espíritu objetivo, aunque también curioso, y buscan estratégicamente la información que podría serles útil para alcanzar sus objetivos (por ejemplo, evidencias de auditoría). En cada etapa del trabajo, los auditores internos actúan con escepticismo profesional para evaluar si la información es suficiente y adecuada para proporcionar un argumento razonable en el que basar sus conclusiones y/o recomendaciones, o si, por el contrario, deberían recopilar información adicional. La Norma 2330 – Documentación de la Información, requiere que

los auditores internos documenten la información que resulte de la ejecución del trabajo; la evidencia debería lógicamente respaldar las conclusiones y los resultados del trabajo.

El apartado "Interpretación" de la Norma 2310 – Identificación de la Información, establece: *"La información suficiente está basada en hechos, es adecuada y convincente, de modo que una persona prudente e informada pueda llegar, basándose en ella, a las mismas conclusiones que el auditor interno".* Por tanto, la información del trabajo debe ser recopilada y documentada de forma que una persona prudente e informada, como por ejemplo otro auditor interno o un asesor externo, podría repetir el trabajo y lograr unos resultados que confirmasen los resultados del auditor interno y, lógicamente, llevaran a las mismas conclusiones.

Los auditores internos deben basar sus conclusiones y los resultados de su trabajo en análisis y evaluaciones adecuadas *(ver Norma 2320 – Análisis y Evaluación).* En trabajos de aseguramiento y en algunos trabajos de consultoría, lo que se busca en definitiva es llegar a conclusiones sobre si el diseño y la operativa de los controles clave respaldan la capacidad del área auditada para lograr los objetivos.

Como parte del programa de trabajo, los auditores internos normalmente planifican pruebas para recopilar evidencias sobre la eficacia operativa de controles clave adecuadamente diseñados *(ver Norma 2240 – Programa de Trabajo).* Generalmente, para los controles secundarios (aquellos que mejoran el proceso, pero no son esenciales) y los controles con debilidades de diseño (aquellos que probablemente no cumplan con la finalidad para la que fueron diseñados, aunque funcionen correctamente) no será necesario realizar pruebas de efectividad. Si los detalles del plan de pruebas no son suficientes, los auditores internos pueden necesitar proporcionar detalles adicionales sobre las pruebas que van a realizar, como pueden ser los criterios aplicados y la población, la metodología para obtener la muestra y el tamaño de la muestra necesario para obtener suficiente información. La Norma 2240.A1 requiere que los ajustes sean aprobados cuanto antes.

El enfoque de los auditores internos para realizar la evaluación, a menudo incluye una combinación de procedimientos de auditoría manual y técnicas de auditoría asistidas por ordenador (CAATs por sus siglas en inglés). Las categorías generales de los procedimientos de auditoría manual incluyen preguntas (entrevistas o encuestas), observaciones, inspecciones, conciliaciones, seguimientos, repeticiones, confirmaciones y

procedimientos analíticos (p.e. análisis de ratios, análisis de tendencias o *benchmarking*). Las CAATs incluyen programas generales de software de auditoría y programas especializados que prueben la lógica de procesamiento y los controles de otro software y otros sistemas. Los procedimientos de evaluación se tratan con más detalle en la Guía de Implementación 2320 – Análisis y Evaluación.

Una vez finalizadas las evaluaciones, los resultados pueden ser registrados en una columna añadida a la matriz de riesgos y controles, que suele ser documentada como papel de trabajo. Las entradas en la matriz generalmente incluyen una referencia o enlace a papeles de trabajo adicionales que documentan los detalles de los procedimientos de control y los análisis empleados, los resultados y cualquier otro respaldo adicional de las conclusiones del auditor interno. La información, los resultados de las pruebas y los argumentos en los que se basan las conclusiones de Auditoría Interna pueden también ser presentados con el formato de resumen del trabajo realizado.

El Director de Auditoría Interna normalmente establece un enfoque común para la documentación de los papeles de trabajo en el manual de políticas y procedimientos de la actividad de Auditoría Interna. El tema de la documentación se trata en más detalle en la Guía de Implementación 2330 – Documentación de la Información.

Consideraciones para la demostración de conformidad

La conformidad con la Norma 2300 puede ser demostrada con los papeles de trabajo que describan las acciones, análisis y evaluaciones desarrolladas durante un trabajo, así como con la lógica que respalde las conclusiones, opiniones, y/o consejos. Los papeles de trabajo normalmente incluyen una descripción de cualquier CAATs o software que pueda ser utilizado durante el trabajo. Asimismo, suelen demostrar conformidad las comunicaciones de trabajo final.

Las encuestas posteriores al trabajo u otros mecanismos de *feedback* pueden confirmar que los objetivos del trabajo han sido alcanzados, desde la perspectiva del Consejo y de la alta dirección. La documentación de la supervisión del trabajo puede proporcionar también evidencia de conformidad.

Guía de Implementación 2310

ÚLTIMA REVISIÓN DICIEMBRE 2016

Norma principalmente relacionada

2310 – Identificación de la información

Los auditores internos deben identificar información suficiente, fiable, relevante y útil de manera tal que les permita alcanzar los objetivos del trabajo.

Interpretación:

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

Introducción

La actividad de Auditoría Interna emplea un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gobierno, gestión de riesgos y control. El enfoque sistemático y disciplinado requiere que los auditores internos identifiquen, analicen, evalúen y documenten la información en la que se apoyarán los resultados de un trabajo y las conclusiones. La Norma 2310 define los criterios de la información que debe ser identificada.

Los auditores internos comienzan recopilando información, incluyendo evidencias de auditoría, durante la planificación del trabajo. Repasar los objetivos y el programa de trabajo resulta útil para que los auditores internos se preparen para identificar la información suficiente, fiable, relevante y útil. El programa de trabajo indicará los procedimientos que los auditores internos deben emplear para realizarlo.

Puede ser útil que los auditores internos revisen las políticas de la organización y las leyes que le afectan relacionadas con la protección de datos, antes de comenzar el programa de trabajo. También pueden consultar al asesor jurídico de la organización o a otros expertos en las cuestiones aplicables para dirigirles cualquier duda o preocupación que puedan tener sobre el acceso a información personal.

El proceso para identificar información se facilita con una comunicación abierta y colaborativa entre el auditor interno y el personal de la organización, especialmente aquellos directamente involucrados en el área o proceso bajo revisión. Establecer y mantener canales de comunicación eficaces es un aspecto importante para el desempeño del trabajo. La independencia de la actividad de Auditoría Interna dentro de la organización es también esencial para poder tener una comunicación abierta *(ver la Norma 1110 – Independencia dentro de la Organización).*

Consideraciones para la implementación

Durante la planificación del trabajo, los auditores internos recopilan información sobre el cliente de auditoría y documentan la información en papeles de trabajo. El nivel de análisis y los detalles aplicados durante la fase de planificación variarán dependiendo de la actividad de Auditoría Interna y del trabajo de que se trate. La evaluación de la idoneidad del diseño del control a menudo se realiza como parte de la planificación del trabajo porque ayuda a los auditores internos a identificar los controles clave sobre los que se deba realizar la prueba de efectividad. De esta forma, la evidencia de auditoría podrá derivar de la prueba del diseño del proceso de control.

De acuerdo con la Norma 2310, la fiabilidad de la información de auditoría depende del empleo de técnicas de trabajo apropiadas. Algunas necesitan más tiempo o requieren más recursos que otras, pero puede que merezca la pena emplearlas si permiten un nivel más elevado de aseguramiento. En general, los simples procesos manuales de auditoría incluyen:

- Inspeccionar la evidencia física, como puede ser la propiedad física del área revisada.
- Examinar la documentación tanto del cliente de auditoría, como de fuentes externas.
- Recopilar evidencia testimonial a través de entrevistas, encuestas o autoevaluaciones de riesgos y controles.
- Realizar una prueba o ensayo *(walk-through)* para observar un proceso en acción.
- Examinar los datos que son comprobados continuamente con la tecnología.

Los procedimientos más complejos para analizar y evaluar la información se comentan con mayor detalle en la Guía de Implementación 2320 – Análisis y Evaluación.

La suficiencia y fiabilidad de la información aumenta cuando la información es actual, está comprobada y/u obtenida directamente de un auditor interno (por ejemplo, observando un proceso o revisando documentación) o de un externo independiente.

La información es también más fiable cuando se recopila desde un sistema donde los controles estén funcionando de forma eficaz.

Quizá uno de las características más importantes de la información suficiente y fiable es que debería ser recopilada y documentada de forma que una persona prudente e informada (por ejemplo, un supervisor auditor interno o un asesor externo) pudiera ser capaz de repetir las fases y pruebas descritas en los papeles de trabajo, lograr los mismos resultados y lógicamente llegar a las mismas conclusiones que los auditores internos que realizaron el trabajo inicialmente. Además, es importante que el Director de Auditoría Interna (DAI) establezca un sistema de documentación, incluyendo la terminología concreta y notas estandarizadas (por ejemplo, símbolos y *tick marks*), y que los auditores internos utilicen este sistema de forma consistente. La documentación se trata con mayor detalle en la Guía de Implementación 2330 – Documentación de la Información.

Como los recursos del trabajo no son ilimitados, es importante que los auditores internos identifiquen y prioricen la información más relevante y más útil (información que respalda o da credibilidad a las observaciones y recomendaciones del trabajo). También es importante para los auditores internos evaluar de forma crítica toda la información del trabajo en su conjunto, en lugar de confiar en ejemplos aislados, ya que sus conclusiones y consejos deben estar basados en una evidencia que sea persuasiva, más que absoluta.

Consideraciones para la demostración de conformidad

La conformidad con la Norma 2310 puede ser evidenciada con el programa de trabajo y con los papeles de trabajo que sirvan de soporte, que pueden ser archivados electrónicamente o en formato papel. Los papeles de trabajo normalmente se organizan en el orden del programa de trabajo y se referencian al mismo, ya se trate de páginas individuales o fases de auditoría en un sistema de auditoría informatizado. Como resultado de la supervisión, la evidencia que sirve de respaldo a los objetivos se logra mediante la identificación de información suficiente, fiable, relevante y útil.

Para confirmar que la información proporcionada era útil para la organización, podrían realizarse encuestas al personal del área revisada (una vez finalizadas las comunicaciones del trabajo de auditoría). Además, el DAI supervisa el orden en que se comunican los resultados del trabajo a la dirección, que puede proporcionar evidencias sobre la utilidad de la información comunicada.

Guía de Implementación 2320

ÚLTIMA REVISIÓN DICIEMBRE 2016

Norma principalmente relacionada

2320 – Análisis y evaluación

Los auditores internos deben basar sus conclusiones y los resultados del trabajo en análisis y evaluaciones adecuados.

Introducción

Durante la planificación de un trabajo, los auditores internos deben desarrollar un programa para lograr los objetivos *(ver la Norma 2240 – Programa de Trabajo).* En los trabajos de aseguramiento, el programa debe incluir procedimientos para identificar, analizar, evaluar y documentar la información relacionada (Norma 2240.A1). La serie de normas 2300 describe cómo se implementan dichos procedimientos.

La Norma 2320 requiere que los auditores internos analicen y evalúen la información obtenida durante el trabajo, antes de extraer las conclusiones. Durante la planificación y la elaboración del programa de trabajo, los auditores internos pueden haber ido completando aspectos del trabajo y generar información importante, incluyendo la matriz de riesgos y controles y la evaluación de la idoneidad del diseño del control. El programa de control a menudo se vincula con los papeles de trabajo que documentan el trabajo finalizado, la información producida y las decisiones resultantes. Entre los ejemplos de papeles de trabajo habituales están los siguientes: un memorándum de planificación o una lista de comprobación, flujogramas o descripciones narrativas de los procesos clave, un mapa de riegos a nivel de procesos y una matriz de riesgos y controles que documente los vínculos entre los riesgos, los controles, el enfoque de las pruebas, los resúmenes de las entrevistas, los resultados, las evidencias y las conclusiones.

Consideraciones para la implementación

La línea divisoria entre la planificación y la realización de un trabajo puede que no esté completamente clara para saber dónde termina una y comienza otra, porque ambas fases incluyen una parte de análisis y evaluación de la información de auditoría. A menudo, durante el proceso de planificación, los auditores internos identifican contro-

les y evalúan la idoneidad del diseño, porque esto les ayuda a identificar los controles clave sobre los que tendrán que realizar las pruebas de eficacia.

Ejecutar el trabajo de auditoría normalmente implica realizar las pruebas indicadas en el programa de trabajo para recopilar evidencia sobre la eficacia operativa de los controles clave. Al basarse en la matriz de riesgos y controles y en el programa de trabajo, lo normal es que los auditores internos cuenten con una lista de procedimientos y pruebas específicas para realizar. Otros factores que son generalmente establecidos en el programa de trabajo incluyen elementos tales como las afirmaciones de la dirección; los objetivos, criterios, enfoque, procedimientos y población de las pruebas definidas; y la metodología para obtener la muestra, así como el tamaño de la misma. No obstante, algunos detalles puede que no sea necesario que estén ya concretados en las fases iniciales de la ejecución del trabajo.

En definitiva, lo que los auditores internos pretenden es llegar a conclusiones como resultado de la ejecución de un programa de trabajo (por ejemplo, una conclusión sobre si los controles son eficaces para mitigar los riesgos hasta situarlos en un nivel aceptable). Con suficiente información tanto sobre la idoneidad del diseño, como sobre la eficacia operativa de los controles, los auditores internos pueden concluir sobre si los controles existentes son adecuados para respaldar el logro de los objetivos del área o proceso objeto de la auditoría. La amplitud de las pruebas depende de si los resultados de las mismas producen suficiente evidencia de auditoría sobre la que los auditores internos puedan basar sus conclusiones o consejos. Si los procedimientos de prueba indicados en el programa de trabajo no proporcionan suficiente información para fundamentar posibles conclusiones y recomendaciones, los auditores internos pueden necesitar ajustar el plan de pruebas y realizar pruebas adicionales. La Norma 2240.A1 requiere que los cambios que se realicen para ajustar el programa de trabajo sean aprobados cuanto antes.

Análisis

Los enfoques de las pruebas a menudo incluyen una combinación de procedimientos manuales de auditoría y técnicas de auditoría asistidas por ordenador (CAATs por sus siglas en inglés); estas últimas incluyen programas de software general de auditoría y programas especializados en probar la lógica de procesamiento y los controles de otros software y sistemas. Al igual que la información sobre las pruebas descrita pre-

viamente, los procedimientos de prueba del trabajo de auditoría normalmente se concretan durante el desarrollo del programa (Norma 2240).

Los auditores internos pueden realizar pruebas a una población completa o utilizando una muestra representativa de información. Si eligen seleccionar una muestra, deben aplicar métodos que aseguren que la muestra seleccionada representa a toda la población y/o el periodo de tiempo al que se referirán los resultados. El empleo de CAATs puede permitir el análisis de una población completa de información, en lugar de analizar sólo una muestra. Sobre el tema de técnicas de muestreo y CAATs puede consultarse información adicional en las *Guías Complementarias* del Instituto de Auditores Internos.

Los procedimientos manuales de auditoría incluyen obtener información a través de preguntas (por ejemplo, con entrevistas o encuestas), observaciones e inspecciones. También hay otros procedimientos manuales de auditoría cuya realización puede llevar más tiempo, pero generalmente proporciona un mayor nivel de aseguramiento. Algunos ejemplos son los siguientes:

- **Comprobaciones.** Los auditores internos realizan pruebas sobre la validez de la información documentada o registrada, siguiéndola hacia atrás hasta un recurso tangible o hasta un registro previamente preparado.
- **Seguimientos.** Los auditores internos realizan pruebas para verificar que la información documentada o registrada es completa, haciendo un seguimiento hacia adelante desde un documento, registro o recurso tangible hasta un documento preparado posteriormente.
- **Repeticiones de tareas**. Los auditores internos realizan pruebas sobre la exactitud de un control, volviéndolo a realizar, lo que puede proporcionarles evidencia directa sobre la efectividad operativa del control.
- **Confirmaciones independientes.** Los auditores internos solicitan y obtienen de terceros independientes, confirmación por escrito de la exactitud de la información.

Los procedimientos analíticos son empleados para comparar la información con las expectativas, y se basan en una fuente independiente (sin sesgos) y en la premisa de que puede ser razonable realizar ciertas asociaciones entre la información, en ausencia de condiciones que lo contradigan. Los procedimientos analíticos pueden también

ser empleados durante la planificación del trabajo (serie de normas 2200). Algunos ejemplos de procedimientos analíticos son los siguientes:

- Ratios, tendencias y análisis de regresión.
- Pruebas de verosimilitud.
- Comparaciones entre periodos.
- Proyecciones.
- *Benchmarking* con empresas similares o con unidades de la organización.

Los auditores internos pueden investigar más profundamente sobre cualquier desviación significativa que detecten sobre las expectativas, para determinar la causa y/o si la variación es razonable (por ejemplo, fraude, error o cambios en las condiciones). Si se dan resultados inexplicables, puede indicar la necesidad de realizar un seguimiento adicional y puede alertar sobre la presencia de un problema significativo que debería ser comunicado a la alta dirección y el Consejo *(ver Norma 2060 – Informe a la alta dirección y al Consejo).*

Evaluaciones

Los auditores internos aplican su experiencia, lógica y escepticismo profesional para evaluar la información descubierta en el trabajo y para llegar a conclusiones lógicas. Generalmente enfocan sus trabajos con una mente objetiva y curiosa, buscando estratégicamente la información que podría servirles para cumplir los objetivos. En cada etapa del proceso del trabajo, aplicarán su experiencia y escepticismo profesional para evaluar si la evidencia es suficiente y apropiada para formular conclusiones y/o recomendaciones. De acuerdo con la Norma 2330 – Documentación de la Información, los auditores internos deben documentar la información que respalde de forma lógica los resultados y las conclusiones del trabajo. Sin embargo, esto no significa que prescindan de información relevante que pueda contradecir las conclusiones.

Los auditores internos a menudo realizan un análisis de las causas que están en el origen para identificar las razones subyacentes que están en los posibles errores, problemas, pérdidas de oportunidades o casos de incumplimiento. Los análisis de las causas fundamentales permiten a los auditores internos añadir una visión que puede mejorar

la eficacia y eficiencia de los procesos de gobierno, gestión de riesgo y control de la organización. No obstante, estos análisis algunas veces requieren recursos adicionales de tiempo y conocimiento especializado en la materia, por ejemplo. Por ello, cuando realicen análisis de causas fundamentales, los auditores internos deben ejercer su debido cuidado profesional para tener en cuenta el esfuerzo necesario y medirlo en relación a los potenciales beneficios (Norma 1220.A1).

Aunque los problemas complejos pueden requerir análisis más rigurosos, en algunas circunstancias un análisis de las causas fundamentales puede ser tan sencillo como preguntar una serie de porqués para identificar la causa de una variación.

- Por ejemplo: El trabajador se cayó. ¿Por qué? Porque había aceite en el suelo. ¿Por qué? Porque una parte estaba goteando. ¿Por qué? Porque esa parte sigue fallando ¿Por qué? Porque los estándares de calidad exigidos a los proveedores son insuficientes.

Sobre la mayoría de causas fundamentales se puede seguir su trazabilidad hasta llegar hasta las decisiones, acciones u omisiones de una persona o de varias. Sin embargo, detectar una verdadera causa fundamental puede ser difícil y subjetivo, incluso después de que los auditores internos hayan realizado un análisis cuantitativo y cualitativo de datos. En algunos casos, múltiples errores con distintos grados de impacto pueden combinarse para originar la causa fundamental de un problema, o puede que la causa fundamental suponga un riesgo relacionado con un tema más amplio como la cultura de la organización.

Además, los auditores internos pueden elegir incluir información obtenida de distintos grupos de interés, internos y externos. En algunos casos, los auditores internos pueden proporcionar una variedad de posibles causas fundamentales para que la dirección las tenga en cuenta, basándose en una evaluación independiente y objetiva de varios escenarios como posibles causas de un problema. Cuando no se disponga dentro de la actividad de Auditoría Interna del tiempo adicional o el nivel de capacidades necesario para realizar un análisis de causas fundamentales, el Director de Auditoría Interna puede recomendar que la dirección del área o proceso auditado aborde el problema de fondo y realice el trabajo necesario para identificar la causa que está en el origen de dicho problema.

Consideraciones para la demostración de conformidad

Los papeles de trabajo generalmente documentan suficiente información sobre los análisis, resultados y conclusiones del trabajo para permitir a la persona que los lea comprender la fundamentación de las conclusiones. Los papeles de trabajo también describen habitualmente la población sobre las que se han realizado las pruebas, el proceso y el método de muestreo utilizados por los auditores internos. Los papeles de trabajo incorporan referencias cruzadas con el programa de trabajo. La supervisión del trabajo puede proporcionar una validación adicional (Norma 2340 – Supervisión del Trabajo).

Guía de Implementación 2330

ÚLTIMA REVISIÓN DICIEMBRE 2016

Norma principalmente relacionada

2330 – Documentación de la información

Los auditores internos deben documentar información suficiente, fiable, relevante, y útil que les permita respaldar los resultados del trabajo y las conclusiones.

Introducción

Los papeles de trabajo se utilizan para documentar la información generada a lo largo del proceso de realización del trabajo de auditoría, incluyendo planificación, pruebas, análisis y evaluación de los datos, y formulación de resultados y conclusiones. Pueden ser custodiados en papel, electrónicamente, o de ambas formas. Utilizar un software de Auditoría Interna puede mejorar la consistencia y la eficiencia.

El contenido, la organización y el formato de los papeles de trabajo generalmente variarán dependiendo de la organización y la naturaleza del trabajo. Sin embargo, es importante lograr que sean todo lo coherentes como sea posible con todo lo realizado por la actividad de Auditoría Interna, generalmente esto se facilita compartiendo la información del trabajo y coordinando las actividades de auditoría. Dado que el Director de Auditoría Interna (DAI) es responsable de coordinar y desarrollar las políticas y procedimientos de la actividad de Auditoría Interna *(ver Norma 2050 – Coordinación y Confianza y Norma 2040 – Políticas y Procedimientos, respectivamente),* es lógico que sea él el que desarrolle directrices y procedimientos para completar papeles de trabajo para los distintos tipos de trabajos. El uso de formatos o plantillas estandarizadas, aunque también flexibles, mejora la eficiencia y la coherencia del proceso de realización del trabajo de auditoría. Comúnmente, los papeles de trabajo estandarizados incluyen elementos como la estructura general, códigos tipo *tick-mark* (símbolos empleados para representar procedimientos específicos de auditoría), un sistema de referencias cruzadas a otros papeles de trabajo, e indicaciones sobre la información para saber si debe ser archivada permanentemente o para poder ser utilizada en otros trabajos. Antes de documentar la información del trabajo, los auditores internos deberían repasar y comprender los procedimientos específicos de desarro-

llo de papeles de trabajo, notaciones o símbolos estandarizados, y cualquier plantilla disponible o *software* que utilice la actividad de Auditoría Interna de la organización.

Consideraciones para la implementación

La Norma 2310 – Identificación de la Información, establece: *"los auditores internos deben identificar información suficiente, fiable, relevante y útil para lograr los objetivos del trabajo"*. Estas características son igual de esenciales para documentar adecuadamente la información en los papeles de trabajo. Puesto que unos papeles de trabajo eficaces deben incluir información que sea suficiente y relevante para los objetivos del trabajo, observaciones, conclusiones y recomendaciones, que hagan que la información sea útil en el sentido de ayudar a la organización a cumplir sus metas.

La información documentada en papeles eficaces es también fiable porque se ha obtenido empleando técnicas de trabajo adecuadas y documentadas. Y lo que quizás es más importante, los papeles de trabajo contienen información suficiente y relevante si con ella una persona prudente e informada, como otro auditor interno o un auditor externo, puede llegar a las mismas conclusiones a las que llegaron los auditores internos que realizaron el trabajo. Por todo ello, los papeles de trabajo son una parte importante de un proceso de trabajo sistemático y disciplinado, ya que organizan la evidencia de auditoría de forma que permiten repetir el trabajo y respaldar las conclusiones y resultados de la auditoría.

Los papeles de trabajo pueden incluir los elementos siguientes:

- Índice o número de referencia.
- Título o encabezamiento que identifique el área o proceso objeto de la revisión.
- Fecha o periodo de tiempo del trabajo de auditoría.
- Alcance el trabajo desarrollado.
- Declaración sobre el propósito de la obtención y el análisis de datos.
- Fuente(s) de datos revisada(s) en los papeles de trabajo.
- Descripción de la población evaluada, incluyendo tamaño de la muestra y método de selección.
- Metodología empleada para analizar los datos.
- Detalles de las pruebas realizadas y los análisis desarrollados.

- Conclusiones que incluyen referencias cruzadas con los papeles de trabajo sobre las observaciones de auditoría.
- Trabajo de seguimiento que se propone realizar.
- Nombre del auditor(es) interno(s) que ha realizado el trabajo.
- Símbolo de revisión y nombres de los auditores internos que han revisado el trabajo.

Generalmente los papeles de trabajo se organizan siguiendo la estructura desarrollada en el programa de trabajo e incluyen referencias cruzadas a información relevante. El resultado final es una colección completa de documentación (electrónica, en papel, o ambas) de los procedimientos completados, la información obtenida, las conclusiones a las que se ha llegado, las recomendaciones deducidas y los fundamentos lógicos de cada una de estas fases. Esta documentación constituye la fuente primaria de respaldo para las comunicaciones de los auditores internos con los grupos de interés, incluyendo la alta dirección, el Consejo y la dirección del área o proceso auditado.

La revisión de supervisión de los papeles de trabajo se utiliza habitualmente como parte del desarrollo del personal de auditoría *(ver Norma 2340 – Supervisión del Trabajo).* Una revisión de supervisión puede ser también utilizada para fundamentar la evaluación de la conformidad con las Normas Internacionales para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna y para mantener el programa de aseguramiento y mejora de la calidad *(ver Norma 1300 – Programa de Aseguramiento y Mejora de la Calidad).*

Consideraciones para la demostración de conformidad

Los papeles de trabajo adecuadamente preparados y realizados, tanto si constan en archivos en papel como electrónicamente, demuestran conformidad con la Norma 2330. La evidencia de que la información del trabajo es suficiente, fiable, relevante y útil puede ser demostrada con la implementación eficaz de las acciones recomendadas por parte de la dirección. Cuando comunique los resultados del trabajo a los destinatarios apropiados, el DAI puede también recibir *feedback* sobre la calidad de la información del trabajo documentada. De forma similar, también pueden demostrar conformidad, las encuestas posteriores al trabajo realizadas por las personas a las que se les entregó la información del trabajo.

Guía de Implementación 2340

ÚLTIMA REVISIÓN DICIEMBRE 2016

Norma principalmente relacionada

2340 – Supervisión del trabajo

Los trabajos deben ser adecuadamente supervisados para asegurar el logro de sus objetivos, la calidad del trabajo y el desarrollo del personal.

Interpretación:

El alcance de la supervisión requerida dependerá de la pericia y experiencia de los auditores internos y de la complejidad del trabajo. El Director de Auditoría Interna tiene la responsabilidad general de la supervisión del trabajo, ya sea que haya sido desempeñado por la actividad de Auditoría Interna o para ella, pero puede designar a miembros adecuadamente experimentados de la actividad de Auditoría Interna para llevar a cabo esta tarea. Se debe documentar y conservar evidencia adecuada de la supervisión.

Introducción

El Director de Auditoría Interna (DAI) tiene la responsabilidad general de supervisar los trabajos para asegurar que se alcanzan los objetivos, el trabajo se realiza con calidad y el personal se desarrolla. En consecuencia, al planificar cómo se va a supervisar un trabajo, el DAI deberá revisar los objetivos del trabajo y las políticas y procedimientos de Auditoría Interna que respaldan el cumplimiento de la Norma 2340. Incluso con anterioridad al comienzo del proceso de planificación de un trabajo, el DAI suele tener ya desarrolladas políticas y procedimientos que le sirven de guía sobre cómo planificar, realizar y supervisar un trabajo *(ver Norma 2040 – Políticas y Procedimientos).* Estas políticas y procedimientos pueden especificar los programas de software o las plantillas que los auditores internos deberían emplear para establecer formatos coherentes con el programa y los papeles de trabajo. De forma similar, las políticas y procedimientos pueden dar orientaciones sobre las oportunidades de desarrollo del personal de auditoría que se pueden aprovechar, como una política que contemple la realización de reuniones una vez finalizado el trabajo de auditoría entre los auditores internos que han realizado el trabajo y el DAI o el responsable que haya sido designado para la supervisión.

La evaluación de las capacidades del personal de Auditoría Interna debe ser continua y no realizarse únicamente como una parte del proceso de realización de trabajo. Las evaluaciones de capacidades generalmente proporcionan información suficiente sobre las competencias de los auditores internos, de forma que permita al DAI asignar a cada trabajo los auditores internos apropiados por tener los conocimientos, capacidades y otras competencias que se requieran para su ejecución. También le permiten asignar al trabajo un supervisor suficientemente cualificado.

Consideraciones para la implementación

La supervisión del trabajo es un proceso que comienza con la planificación del trabajo y continua a lo largo de toda la ejecución del mismo. Durante la fase de planificación, el supervisor del trabajo es responsable de aprobar el programa y también puede asumir la responsabilidad sobre otros aspectos del proceso de planificación (ver Norma 2240.A1). El criterio principal para aprobar el programa de trabajo es que esté diseñado para lograr los objetivos del mismo de forma eficiente. Adicionalmente, el programa de trabajo puede incluir procedimientos para identificar, analizar, evaluar y documentar la información. La Norma 2240.A1 establece que cualquier ajuste al programa de trabajo debe ser aprobado. La supervisión del trabajo también implica asegurar que el programa se ha aplicado en su totalidad y aprobar cualquier cambio que se haya podido introducir en él.

El supervisor del trabajo habitualmente mantiene comunicación continua con el auditor(es) interno(s) asignado(s) a la ejecución del trabajo y con la dirección del área o proceso auditado. El supervisor del trabajo normalmente revisa los papeles de trabajo que describen los procedimientos de auditoría aplicados, la información identificada, y las observaciones y conclusiones preliminares realizadas. El supervisor evalúa si la información, las pruebas y los resultados son suficientes, fiables, relevantes y útiles para alcanzar los objetivos y respaldar los resultados y las conclusiones del trabajo, tal y como se requiere en la Norma 2330 – Documentación de la Información.

La Norma 2420 – Calidad de la Comunicación, señala que las comunicaciones de un trabajo deben ser precisas, objetivas, claras, concisas, constructivas, completas y oportunas en el tiempo. Los supervisores del trabajo deben revisar, por tanto, que se dan

estas características en las comunicaciones y papeles de trabajo, dado que las comunicaciones del trabajo tienen a estos papeles como respaldo básico.

A lo largo del trabajo, el supervisor del mismo y/o el DAI se reunirán con los auditores internos que hayan sido asignados para su ejecución, para tratar el proceso de realización. Esta reunión supone una oportunidad para formar, desarrollar y evaluar a los auditores internos. Al revisar las comunicaciones y los papeles de trabajo que deben documentar todos los aspectos del proceso de realización, los supervisores pueden solicitar aclaraciones o evidencias adicionales. Los auditores internos pueden tener la ocasión de mejorar su trabajo respondiendo a las cuestiones que les plantee el supervisor.

Normalmente, las notas de la revisión del supervisor se borran de la documentación final, una vez que se haya aportado la evidencia adecuada o los papeles del trabajo hayan sido corregidos con información adicional para dar respuesta a las preocupaciones y/o dudas que haya transmitido el supervisor. Otra opción es que la actividad de Auditoría Interna mantenga un registro separado de las preocupaciones y cuestiones planteadas por el supervisor, de las acciones realizadas para resolverlas y de los resultados de dichas acciones.

El DAI es responsable de todos los trabajos de Auditoría Interna y de todas las opiniones profesionales relevantes comunicadas durante la realización de los trabajos, tanto en el caso de que estos y las opiniones vengan de la actividad de Auditoría Interna, como de proveedores externos contratados para desarrollar el trabajo de la actividad de Auditoría Interna. Además, el DAI normalmente desarrolla políticas y procedimientos diseñados para minimizar el riesgo de que los auditores internos hagan juicios o realicen acciones inconsistentes con la opinión profesional del DAI y que puedan afectar negativamente al trabajo.

El DAI suele establecer medios para resolver cualquier diferencia de opinión profesional que pueda surgir. Esto puede incluir debatir hechos pertinentes, hacer preguntas o investigaciones adicionales, y documentar y concluir en los papales de trabajo sobre los diferentes puntos de vista. Si hay alguna diferencia de criterio profesional en una cuestión ética, esta cuestión se trasladará a las personas que tienen responsabilidad sobre cuestiones éticas dentro de la organización.

Consideraciones para la demostración de conformidad

La evidencia de conformidad con la Norma 2340 puede aportarse con los papeles de trabajo, bien firmados y fechados por el supervisor del trabajo (si están documentados manualmente), bien aprobados electrónicamente (si se documentan con un sistema de software de papeles de trabajo). Una evidencia adicional puede incluir una lista de comprobación o *checklist* con la que se revise que se han completado los papeles de trabajo y/o un memorándum con los comentarios de la revisión.

El aseguramiento de la calidad del trabajo puede también demostrase a través del programa de aseguramiento y mejora de la calidad que tenga el DAI implantado, y a través de los resultados de las encuestas para solicitar *feedback* sobre la experiencia del trabajo de auditoría a las personas directamente involucradas en él. Los auditores internos pueden tener la ocasión de aportar su *feedback* sobre el trabajo de supervisión a través de mecanismos de supervisión entre compañeros, como las encuestas.

Guía de Implementación 2400

ÚLTIMA REVISIÓN DICIEMBRE 2016

Norma principalmente relacionada

2400 – Comunicación de resultados

Los auditores internos deben comunicar los resultados de los trabajos.

Introducción

La norma requiere que los auditores internos comuniquen los resultados de los trabajos. Además, deben tener un conocimiento claro de los requisitos de comunicación de los mismos. Y el Director de Auditoría Interna (DAI) tiene que conocer las expectativas del Consejo y la alta dirección sobre este mismo tema.

Los auditores internos deben conocer las políticas y procedimientos contemplados en el manual de auditoría –u otras expectativas de los grupos de interés– así como cualquier plantilla estandarizada que pueda ser utilizada por la actividad, para asegurar que se realizan observaciones y conclusiones de forma consistente. La Norma 2040 – Políticas y Procedimientos y la Guía de Implementación relacionada, proporcionan información adicional sobre las responsabilidades de DAI relacionadas con las políticas y procedimientos.

Consideraciones para la implementación

Habitualmente, el manual de políticas y procedimientos de Auditoría Interna indican el proceso para documentar el respaldo de una observación/conclusión relacionada con el trabajo. La actividad de Auditoría Interna puede desarrollar un plan de comunicación del trabajo que oriente a los auditores internos sobre cómo comunicar observaciones durante la realización del trabajo y cómo comunicar los resultados finales.

Para comunicar los resultados, los auditores internos tendrán en cuenta el plan de comunicación, incluyendo los criterios para comunicar una información (Norma 2410), la calidad de las comunicaciones (Norma 2420) y la distribución de los resultados (Norma 2440).

Después de estar seguros de que todas estas normas sobre comunicación se han cumplido, los auditores internos confirmarán cómo van a ser comunicados todos los resul-

tados del trabajo. Los papeles de trabajo deben indicar qué resultados van a ser comunicados verbalmente, y cuáles por escrito.

Consideraciones para la demostración de conformidad

Entre los documentos que pueden demostrar conformidad con la Norma 2400 está el manual de políticas y procedimientos de Auditoría Interna que incluye:

- Políticas sobre la comunicación de incumplimientos de leyes, regulaciones u otras cuestiones.
- Políticas para comunicar información sensible, dentro y fuera de la cadena de mando.
- Políticas para comunicar información fuera de la organización.

Otros documentos que pueden demostrar conformidad son el plan de comunicación, registros de observaciones y progresión *(escalation),* documentos con comunicaciones preliminares y realizadas durante la realización del trabajo y documentos con comunicaciones relacionadas con la supervisión y el seguimiento.

Guía de Implementación 2410

ÚLTIMA REVISIÓN DICIEMBRE 2016

Norma principalmente relacionada

2410 – Criterios para la comunicación

Las comunicaciones deben incluir los objetivos, alcance y resultados del trabajo.

Introducción

Las comunicaciones de un trabajo de auditoría son elementos fundamentales en la demostración del valor que puede aportar la actividad de Auditoría Interna. El formato y el contenido de dichas comunicaciones variarán dependiendo de la organización o del tipo de trabajo.

Comunicarse con los grupos de interés requiere una planificación cuidadosa. Para ello puede ser útil desarrollar un plan para realizar comunicaciones sobre el trabajo, y revisar el plan con los grupos de interés para llegar a un acuerdo sobre él por adelantado, si es posible.

Para asegurar que se cumplen los criterios establecidos para realizar comunicaciones, la actividad de Auditoría Interna debe estar al tanto de las normas siguientes:

- Norma 2200 – Planificación del Trabajo.
- Norma 2210 – Objetivos del Trabajo.
- Norma 2220 – Alcance del Trabajo.
- Norma 2300 – Desempeño del Trabajo.
- Norma 2310 – Identificación de la Información.
- Norma 2320 – Análisis y Evaluación.
- Norma 2330 – Documentación de la Información.
- Norma 2340 – Supervisión del trabajo.

El alcance y los objetivos del trabajo se comunican habitualmente:

- Durante la planificación del trabajo.
- Durante la realización del trabajo, si se producen desviaciones de alcance planificado y de los objetivos.

En la comunicación final del trabajo, la supervisión adecuada asegura que se han alcanzado el alcance y los objetivos del trabajo y que se cuenta con controles adecuados para conseguir que la comunicación de los resultados se realiza con calidad.

Consideraciones para la implementación

Es importante tener en cuenta el plan de comunicación al comienzo de un trabajo o no mucho más tarde. Habitualmente, el plan contempla por qué, qué, a quién y cómo comunicar. Por ejemplo, los auditores internos comunicarán los objetivos, el alcance, los resultados provisionales, y los resultados finales del trabajo. El plan puede también especificar un formato concreto de comunicación (el proceso de decisión sobre lo que se debe y no se debe comunicar formalmente debe ser documentado en los papeles de trabajo.) El plan de comunicación habitualmente se comenta, antes de realizar cualquier trabajo de campo, con los grupos de interés relevantes, como los responsables del área objeto de la revisión. El plan puede ser actualizado periódicamente si las circunstancias hacen que sea necesario un cambio.

Cuando planifiquen la comunicación final del trabajo, los auditores internos tendrán en cuenta cualquier debate inicial y las comunicaciones interinas que hayan podido hacer con la dirección del área revisada.

Revisarán minuciosamente todos los papeles de trabajo relevantes y los resúmenes de los papeles de trabajo y tendrán en cuenta distintos factores adicionales, incluyendo los siguientes:

- Las expectativas de los grupos de interés.
- Los objetivos del trabajo.
- Las metas estratégicas del área objeto de la revisión.
- El alcance de trabajo y cualquier limitación al alcance.
- Los resultados del trabajo.

Los auditores internos deberían también tener en cuenta la obligación que contempla la Norma 2410.A1 de incluir las conclusiones aplicables en la comunicación final del trabajo, así como recomendaciones aplicables y/o planes de acción.

Las opiniones expresadas en los trabajos de auditoría pueden ser clasificaciones (*rating*), conclusiones u otras descripciones de los resultados y de su relevancia, como se explica con mayor detalle en la Interpretación de la Norma 2410.A1.

La comunicación con la dirección es un proceso continuo, realizado durante el desarrollo del trabajo de auditoría. La actividad de Auditoría Interna añade valor desarrollando comunicaciones (tanto verbales como escritas) que resultan en cambios positivos para la organización. Cuando comuniquen los resultados del trabajo de auditoría, se anima a los auditores internos a reconocer el trabajo bien hecho en el área auditada y a incluir cualquier declaración sobre limitaciones a la distribución y/o al uso de los resultados, como se indica en la Norma 2410.A2 y en la Norma 2410.A3.

Consideraciones para la demostración de conformidad

Los materiales que pueden demostrar conformidad con la Norma 2410 incluyen los procedimientos y políticas de la actividad de Auditoría Interna que tratan de la coherencia de los formatos de informe y de cualquier material –como registros, memorándums, o correos electrónicos– que puedan demostrar cómo se ha desarrollado el plan de comunicación final. La conformidad puede ser demostrada mediante el cumplimiento del plan de comunicación o a través de informes escritos con contenido adecuado, papeles de trabajo, y/o actas de reuniones donde se haya hablado de estas cuestiones.

Una carta sobre el trabajo o el informe de la actividad de Auditoría Interna sobre las reuniones iniciales con el cliente pueden demostrar conformidad, ya que estos elementos normalmente se refieren al programa de trabajo, a los objetivos y al alcance del trabajo, así como a los parámetros de la comunicación final que se hayan acordado.

También puede demostrar conformidad un informe final que incluya los objetivos, alcance y resultados del trabajo, y las conclusiones aplicables con las recomendaciones y/o planes de acción. El informe final puede reconocer el trabajo bien hecho en el área auditada y cualquier limitación relacionada con la comunicación o el uso de los resultados fuera de la organización.

Guía de Implementación 2420

ÚLTIMA REVISIÓN DICIEMBRE 2016

Norma principalmente relacionada

2420 – Calidad de la comunicación

Las comunicaciones deben ser precisas, objetivas, claras, concisas, constructivas, completas y oportunas.

Interpretación:

Las comunicaciones precisas están libres de errores y distorsiones y son fieles a los hechos que describen. Las comunicaciones objetivas son justas, imparciales y sin sesgos y son el resultado de una evaluación justa y equilibrada, derivada de tener en cuenta todos los hechos y circunstancias relevantes. Las comunicaciones claras son fácilmente comprensibles y lógicas, evitando el lenguaje técnico innecesario y proporcionando toda la información significativa y relevante. Las comunicaciones concisas van a los hechos y evitan elaboraciones innecesarias, detalles superfluos, redundancia y uso excesivo de palabras. Las comunicaciones constructivas son útiles para el cliente del trabajo y la organización, y proponen mejoras donde son necesarias. A las comunicaciones completas no les falta nada que sea esencial para los receptores principales e incluyen toda la información y observaciones significativas y relevantes para respaldar las recomendaciones y conclusiones. Las comunicaciones oportunas son realizadas en el tiempo debido y son pertinentes, dependiendo de la importancia del tema, permitiendo a la dirección tomar la acción correctiva apropiada.

Introducción

Las comunicaciones se producen a lo largo del desarrollo el trabajo. Además, la Norma 2420 es aplicable a todas las fases del mismo, incluyendo la planificación y realización del trabajo, la comunicación de los resultados, la supervisión del grado de avance y la comunicación de la aceptación de riesgos. Dado que son fundamentales las comunicaciones de alta calidad, los autores ponen mucha atención en los detalles al realizar el borrador y tienen cuenta las características que debe tener una comunicación de calidad, indicadas por en la Interpretación de la Norma 2420.

Para asegurar que se cumple la Norma 2420, los auditores internos deben comprender las expectativas que tiene la organización sobre la comunicación, incluyendo las

expectativas de los grupos de interés sobre la fecha límite para recibir comunicaciones. Habitualmente, todo esto se detalla en un plan de comunicación elaborado previamente, como se ha explicado en la Guía de Implementación 2410 – Criterios para la Comunicación.

Los auditores internos pueden revisar las políticas y procedimientos de la actividad de Auditoría Interna, reunidos a menudo en un manual de Auditoría Interna, para identificar las plantillas que deben emplear; las plantillas generalmente son útiles para asegurar que las comunicaciones son correctas y coherentes en todas las fases del trabajo. Antes de realizar el borrador de la comunicación final, puede ser útil que los auditores internos revisen las directrices de estilo de escritura de la organización, para que la presentación de la comunicación final esté alineada con el estilo aceptado por la organización.

Consideraciones para la implementación

La Interpretación de la Norma 2420 define características específicas de las comunicaciones de calidad: precisas, objetivas, claras, concisas, constructivas, completas y oportunas. Sobre cada una de ellas, los auditores internos pueden tener en cuenta la siguiente información adicional:

- **Precisas.** La Interpretación apunta que una comunicación precisa es la que está libre de errores y distorsiones y es fiel a los hechos ocurridos. Para lograr precisión en la comunicación, es importante emplear las palabras exactas, apoyadas en la evidencia recopilada durante el trabajo de auditoría. Adicionalmente, de acuerdo con el Código de Ética del IIA, los auditores internos *"divulgarán todos los hechos materiales que conozcan y que, de no ser divulgados, pudieran distorsionar el informe de las actividades sometidas a revisión"*. Si se produce un error en las comunicaciones, el Director de Auditoría Interna (DAI) debe comunicar la información correcta, según se describe en la Norma 2421 – Errores y Omisiones.

- **Objetivas.** Para asegurar objetividad en las comunicaciones, los auditores internos deben emplear expresiones neutras o que no sean tendenciosas y centrarse en las deficiencias detectadas en los procesos y en su ejecución. La objetividad requiere para empezar una actitud mental imparcial, que es la que deberían tener los auditores internos al desarrollar un trabajo. La objetividad es un principio ético descrito

en el Código de Ética del IIA y en la Norma 1120 – Objetividad Individual. Los *Principios Fundamentales para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna* también señalan la importancia de la objetividad y especifican aquello que la actividad de Auditoría Interna debe considerar eficaz. Los auditores internos y la actividad de Auditoría Interna deben ser objetivos y estar libres de cualquier influencia indebida (independientes).

- **Claras.** La claridad en las comunicaciones se incrementa cuando los auditores internos emplean un lenguaje que sea fácilmente comprensible por la audiencia a la que va dirigido y también coherente con la terminología empleada en el sector y en la organización. Además, las comunicaciones claras evitan utilizar tecnicismos innecesariamente. La Interpretación de la Norma 2420 también subraya que las comunicaciones claras son lógicas, lo que supone un sello distintivo del enfoque sistemático, disciplinado y basado en riesgos de un trabajo de Auditoría Interna. Por ello, la claridad se ve favorecida cuando los auditores internos comunican observaciones y hallazgos importantes, y respaldan lógicamente las recomendaciones y conclusiones de un trabajo concreto.

- **Concisas.** Los auditores internos aseguran que las comunicaciones son adecuadamente concisas, evitando redundancias y excluyendo información innecesaria, irrelevante o no relacionada con el trabajo de auditoría.

- **Constructivas.** Para los auditores internos resulta útil emplear un tono constructivo a lo largo de toda la comunicación, que refleje la gravedad de las observaciones. Las comunicaciones constructivas favorecen que se pueda desarrollar un proceso colaborativo para hallar soluciones que faciliten cambios positivos en el área auditada y/o en la organización. Porque, en definitiva, como se indica en la Definición de Auditoría Interna, lo que buscan los auditores internos es ayudar a la organización a alcanzar sus objetivos.

- **Completas.** Para asegurar que las comunicaciones sean completas, es útil que los auditores internos tengan en cuenta cualquier información que pueda ser esencial para la audiencia destinataria. Generalmente, las comunicaciones escritas completas permiten al lector llegar a la misma conclusión que la actividad de Auditoría Interna.

- **Oportunas.** Finalmente, es importante que los auditores internos envíen todas las comunicaciones en los plazos establecidos en la fase de planificación. La oportunidad puede ser diferente en cada organización. Por ello, para determinar cuándo es oportuna una comunicación, los auditores internos a menudo realizan un *benchmark* y otra serie de investigaciones relacionadas con el área revisada. Adicionalmente, el DAI o el auditor interno puede desarrollar indicadores clave de desempeño que midan el cumplimiento de los plazos previstos.

Consideraciones para la demostración de conformidad

Los materiales que pueden demostrar conformidad con la Norma 2420 incluyen los documentos con la comunicación final aprobados por el Director de Auditoría Interna, y resto de documentos soporte. Los auditores internos deben ser capaces de mostrar que dichos documentos están alineados con el plan de comunicación final. En el caso de comunicaciones que se realicen sin un informe escrito, las actas de las reuniones pueden proporcionar evidencia de conformidad.

Guía de Implementación 2421

ÚLTIMA REVISIÓN DICIEMBRE 2016

Norma principalmente relacionada

2421 – Errores y omisiones

Si una comunicación final contiene errores u omisiones significativas, el director de Auditoría Interna debe comunicar la información corregida a todas las partes que recibieron la comunicación original.

Introducción

El Director de Auditoría Interna (DAI) debería comprender las expectativas del Consejo y de la alta dirección sobre los errores u omisiones que pueden considerar significativos o materiales. La materialidad se define en el glosario de las *Normas Internacionales para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna* como *"la importancia relativa de un asunto dentro del contexto en el cual está siendo considerado, incluyendo factores cuantitativos y cualitativos, como magnitud, naturaleza, efecto, relevancia e impacto. El juicio profesional ayuda a los auditores internos cuando evalúan la materialidad de los asuntos dentro del contexto de los objetivos relevantes".*

Consideraciones para la implementación

Si el DAI está al tanto de un error u omisión en la comunicación final, puede tener en cuenta las siguientes preguntas para determinar su materialidad:

- ¿El error u omisión puede cambiar los resultados del trabajo?
- ¿El error u omisión puede cambiar la opinión de alguien sobre la gravedad de los hallazgos?
- ¿El error u omisión puede cambiar una conclusión?
- ¿El error u omisión puede cambiar una opinión?
- ¿El error u omisión puede cambiar una acción recomendada?

Si la respuesta a alguna de las preguntas anteriores es "sí", el DAI puede decidir que el error u omisión es material. El DAI normalmente trata de encontrar la causa del error u omisión para prevenir que ocurra en el futuro una situación similar, y para decidir si la causa debe ser incluida en la comunicación a la alta dirección y al Consejo. Una vez

llegado a este punto, el DAI decide el método más apropiado de comunicación para asegurar que todas las partes que recibieron la comunicación original, reciben la información correcta. Realizar una comunicación eficaz sobre los errores y omisiones y sus causas, sirve para proteger la integridad y el estatus de la actividad de Auditoría Interna.

Consideraciones para la demostración de conformidad

La conformidad con la Norma 2421 puede ser demostrada con la existencia de las políticas y procedimientos de Auditoría Interna relacionadas con el tratamiento de los errores y omisiones. Es posible documentar la forma en que el DAI ha determinado la materialidad y la causa del error u omisión mediante los correos electrónicos y otros registros relativos a ese tema.

Los materiales que demuestran la conformidad con esta norma –como el calendario del DAI, actas de reuniones del Consejo u otras donde se haya tratado el tema de un error u omisión, memorándums internos y correos electrónicos– pueden mostrar la información específica que fue comunicada, y cómo y cuándo se produjo la comunicación. Finalmente, evidencian conformidad, los documentos que contienen la comunicación final original y la corregida.

Guía de Implementación 2430

ÚLTIMA REVISIÓN DICIEMBRE 2016

Norma principalmente relacionada

2430 – Uso de "Realizado de conformidad con las Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna"

Manifestar que los trabajos son "realizados en conformidad con las Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna" es apropiado sólo si los resultados del programa de aseguramiento y mejora de la calidad respaldan dicha afirmación.

Introducción

Para cumplir la Norma 2430, el Director de Auditoría Interna (DAI) debe comprender los requerimientos relacionados con el desarrollo y mantenimiento de un Programa de Aseguramiento y mejora de la Calidad (PAMC) (la serie de normas 1300) y estar familiarizado con los resultados del aseguramiento actual, interno y externo, de la actividad de Auditoría Interna. El DAI puede también tener en cuenta las expectativas del Consejo sobre el uso en los informes del trabajo de *"realizado de conformidad con las Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna"*.

Consideraciones para la implementación

No existe ninguna obligación de indicar en los informes de un trabajo de auditoría que dicho trabajo ha sido realizado de conformidad con las *Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna*. Sin embargo, utilizar esta declaración contribuye a la credibilidad de la actividad de Auditoría Interna.

La Norma 2430 prohíbe emplear esta declaración a menos que los resultados de un PAMC de la actividad de Auditoría Interna –incluyendo el aseguramiento que se realice en la actualidad tanto interno como externo– respalden la conclusión de que la actividad de Auditoría Interna generalmente cumple las Normas. La Guía de Implementación 1300 – Programa de Aseguramiento y Mejora de la Calidad, proporciona orientación adicional sobre los requisitos de un PAMC.

Cuando la actividad de Auditoría Interna no cumple las Normas, el auditor interno puede declarar que el trabajo no fue realizado de conformidad con las Normas. Aunque esta declaración no es obligatoria.

Consideraciones para la demostración de conformidad

Cuando los informes de un trabajo incluyen la declaración *"realizado de conformidad con las Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna"*, los resultados del PAMC a menudo son suficientes para demostrar conformidad con la Norma 2340.

La decisión de la actividad de Auditoría Interna sobre si utilizar esta declaración en la comunicación final, puede estar documentada en una plantilla o en otro registro de la comunicación del trabajo y/o en las políticas y procedimientos de Auditoría Interna. Una revisión completa de estos documentos indicará si la declaración ha sido utilizada de forma apropiada. Al contrario, la actividad de Auditoría Interna puede preferir no incluir una declaración sobre conformidad con las Normas en ningún informe, y la explicación documentada de esta decisión también es una evidencia aceptable de conformidad con la Norma 2430.

Guía de Implementación 2431

ÚLTIMA REVISIÓN DICIEMBRE 2016

Norma principalmente relacionada

2431 – Declaración de incumplimiento de las Normas

Cuando el incumplimiento con el Código de Ética o las Normas afecta a un trabajo específico, la comunicación de los resultados de ese trabajo debe exponer:

- Los principios o reglas de conducta del Código de Ética, o las Normas con las cuales no se cumplió totalmente;
- Las razones del incumplimiento; y
- El impacto del incumplimiento sobre ese trabajo y los resultados comunicados del mismo.

Introducción

La Norma 2431 requiere que se informe cuando los resultados de un trabajo específico se vean afectados por un incumplimiento del Código de Ética o de las *Normas Internacionales para el Ejercicio de la Auditoría Interna* (las Normas). Por lo tanto, los auditores internos deben conocer en profundidad el Código de Ética del IIA y las Normas. También deben conocer las áreas en las que potencialmente se puede producir un incumplimiento al realizar un trabajo de auditoría y las expectativas de la alta dirección y del Consejo sobre la información que esperan recibir sobre cualquier problema de incumplimiento que se produzca.

El Código de Ética del IIA incluye los principios generales relevantes para la profesión y la práctica de la Auditoría Interna, y las reglas de conducta más específicas, que describen el comportamiento que se espera tanto de las organizaciones como de los profesionales individuales que desarrollan servicios de Auditoría Interna de acuerdo con la Definición de Auditoría Interna (incluyendo los miembros del IIA, los que ostentan certificaciones del IIA y los candidatos a alguna certificación del IIA). El propósito del Código de Ética es promocionar una cultura ética en la profesión global de Auditoría Interna.

Como se señala en la Introducción de las Normas, *"El propósito de las Normas es:*

1. *Orientar el cumplimiento de los elementos obligatorios del Marco Internacional para la Práctica Profesional.*

2. *Proporcionar un marco para desarrollar y promover un catálogo amplio de servicios de Auditoría Interna con valor añadido.*
3. *Establecer las bases para evaluar el desempeño de la Auditoría Interna.*
4. *Fomentar la mejora de los procesos y operaciones de la organización.*

Las Normas son un conjunto de requerimientos basados en principios, de cumplimiento obligatorio, que consisten en:

- *Declaraciones de requisitos básicos para el ejercicio profesional de la Auditoría Interna y para evaluar la eficacia de su desempeño, aplicables a nivel internacional tanto a las organizaciones como a los profesionales individuales.*
- *Interpretaciones que explican los términos o conceptos incluidos en las Normas".*

Consideraciones para la implementación

A veces, ciertas circunstancias pueden impedir que los auditores internos cumplan el Código de Ética o las Normas durante el desarrollo de un trabajo. En general, se trata de circunstancias en las se obstaculiza la independencia y/u objetividad de un auditor interno, o en las que un auditor interno se encuentra con datos que no son de confianza, falta de información, limitaciones al alcance, u otras restricciones. En estos casos, los auditores internos deben identificar cualquier principio, regla de conducta o norma que no fue cumplida completamente y concluir sobre si el incumplimiento afecta a los resultados del trabajo. Si el incumplimiento afecta a los resultados, los informes del trabajo describirán por qué se produjo dicho incumplimiento y cómo afecta a los resultados y comunicaciones.

Puede ser útil pensar en varios escenarios en los que resultaría de aplicación la Norma 2431:

- En una situación en la que se detecta un obstáculo a la objetividad del auditor interno o a su independencia que afecta a los resultados del trabajo, la comunicación de los resultados debe detallar el incumplimiento de la norma 1120 – Objetividad Individual y el principio de objetividad del Código de Ética.
- En una situación en la que la actividad de Auditoría Interna se encargó de un trabajo para el que no tenía el conocimiento, las capacidades y la experiencia colectiva necesaria para desarrollar sus responsabilidades, la comunicación de los resultados debe detallar el incumplimiento de la Norma 1210 – Aptitud y el principio de competencia del Código de Ética.

- Si la actividad de Auditoría Interna se encuentra con cualquier limitación a su capacidad para acceder a los registros, al personal o a propiedades de la organización, y estas limitaciones afectan al alcance del trabajo, la comunicación de los resultados debe detallar el incumplimiento de la Norma 2220.A1. Si los recursos son insuficientes para alcanzar los objetivos del trabajo, la comunicación de resultados debe detallar el incumplimiento de la Norma 2230 – Asignación de Recursos para el Trabajo.

Los informes de este tipo habitualmente son documentados en los papeles de trabajo. Es importante que el DAI tenga en cuenta si las situaciones de incumplimientos afectan a la capacidad de la actividad de Auditoría Interna de desarrollar sus responsabilidades profesionales y/o de cumplir las expectativas de los grupos de interés. Una vez hecho este análisis, el DAI decidirá si comunicar esta cuestión a la alta dirección y al Consejo, y cómo hacerlo. A menudo, los informes se entregan en el curso de una conversación con la alta dirección y son comunicados al Consejo en una reunión. El DAI puede comentar previamente el incumplimiento durante una reunión privada con el Consejo, en una reunión con el Presidente, o utilizando otro método que sea adecuado. Para asegurarse de que se informa de forma completa, el DAI también puede reflexionar sobre si el incumplimiento debe ser incluido en la comunicación final del trabajo.

Consideraciones para la demostración de conformidad

Los documentos que pueden demostrar conformidad con la Norma 2431 son los siguientes:

- Políticas y procedimientos escritos del departamento para informar en los papeles de trabajo de incumplimientos del Código de Ética y/o de las Normas.
- Memorándums, correos electrónicos u otras comunicaciones por escrito que identifiquen incumplimientos de principios o reglas de conducta del Código de Ética y/o de normas; que explique los motivos del incumplimiento; y que describan el impacto de este incumplimiento en el trabajo y en la comunicación de los resultados del trabajo.
- Actas de reuniones u otros registros que documenten información verbal sobre el incumplimiento, las razones del mismo y el impacto que ha tenido en el trabajo y en la comunicación de los resultados.
- Evidencia de la información sobre el incumplimiento en la comunicación final del trabajo.

Guía de Implementación 2440

ÚLTIMA REVISIÓN DICIEMBRE 2016

Norma principalmente relacionada

2440 – Difusión de resultados

El Director de Auditoría Interna debe difundir los resultados a las partes apropiadas.

Interpretación:

El Director de Auditoría Interna debe revisar y aprobar la comunicación final del trabajo antes de su emisión y decidir a quiénes y cómo será distribuida dicha comunicación. El Director de Auditoría Interna retiene la responsabilidad última, aunque delegue estas tareas.

Introducción

La Norma 2440 establece la responsabilidad del Director de Auditoría Interna (DAI) de comunicar los resultados finales a todas las partes apropiadas, una vez finalizado un trabajo de auditoría. Para preparar la implementación de esta norma, el DAI puede encontrar útil revisar los requisitos referidos en el apartado de Interpretación de la norma.

El DAI habitualmente conoce todos los protocolos de comunicación y el organigrama de la organización. Pero también debe tener en cuenta las expectativas de la alta dirección y del Consejo en relación a las comunicaciones del trabajo.

El estatuto de auditoría y los protocolos de la organización pueden ayudar al DAI a decidir el proceso para enviar informes fuera de la organización. Las consideraciones que se realicen en torno a esto pueden incluir factores como a qué partes enviar y a cuáles poner en copia de las comunicaciones finales y cuándo notificar a los reguladores encargados de supervisar el sector de la organización.

Las guías de implementación de la Norma 2400 – Comunicación de Resultados, Norma 2410 – Criterios para la Comunicación, y Norma 2420 – Calidad de la Comunicación, proporcionan una mayor orientación sobre la comunicación de los resultados del trabajo.

Consideraciones para la implementación

El DAI puede decidir quién recibirá los resultados del trabajo y el formato de la comunicación, con la información que obtenga de sus conversaciones con el Consejo sobre este tema y de revisiones de todos los protocolos de comunicación de la organización. Antes de comunicar los resultados, el DAI puede revisar el borrador de las comunicaciones de los resultados del trabajo.

Para decidir quiénes van a ser los receptores del informe, el DAI puede tomar en consideración si algunas partes precisan recibir los resultados por necesidades del negocio, así como si alguna de ellas tiene responsabilidades en la gestión de los planes de acción. También hay que tener en cuenta los protocolos de la organización para asegurar que reciben una copia del informe las personas con el nivel de responsabilidad adecuado. La alta dirección y el Consejo pueden ser incluidos en la distribución, dependiendo de sus expectativas. Para asegurar que la distribución de resultados sea coherente, la actividad de Auditoría Interna puede desarrollar una lista de distribución estándar con las partes que recibirán todas las comunicaciones, así como con los responsables que deberían ser incluidos en la lista de distribución de los resultados de los trabajos que pertenezcan a su área de responsabilidades. No obstante, el DAI puede expandir la lista de distribución cuando sea necesario, lo que supondrá a menudo incluir a la alta dirección de la organización.

Los resultados pueden ser comunicados verbalmente o por escrito, y el formato puede variar dependiendo del receptor. El DAI decidirá qué formato utilizar para cada receptor. Por ejemplo, algunos receptores pueden recibir un resumen ejecutivo, mientras otros van a recibir el informe completo. Puede ser apropiado que los resultados sean entregados en una reunión con una presentación, lo que también constituirá una oportunidad para debatirlos. Sea cual sea el método de comunicación, el DAI debe decidir quién envía y quién recibe los resultados.

Las comunicaciones finales requieren la aprobación del DAI o de quien el DAI designe. En una actividad de Auditoría Interna pequeña, el DAI puede preparar la comunicación final personalmente. Sin embargo, en organizaciones de mayor tamaño, el DAI puede revisar la comunicación, y decidir cuánta confianza depositar en el auditor interno que preparó el informe antes darle su aprobación final.

El DAI puede entregar copias electrónicas y/o en papel de las comunicaciones finales del trabajo a las partes adecuadas internas y externas, tal y como se haya acordado

en la fase de planificación, y/o tal y como esté previsto en el estatuto de Auditoría Interna y en los protocolos de comunicación. Habitualmente, los receptores son partes que pueden gestionar los resultados del trabajo.

Tener una lista completa de receptores de los resultados de los trabajos de Auditoría Interna es importante para el caso de que se identifique un error u omisión después de la distribución de resultados. La Norma 2421 se refiere a la responsabilidad del DAI de comunicar un error u omisión.

Para asegurar el cumplimiento de las obligaciones legales y los protocolos de la organización, es importante que el DAI prepare minuciosa y reflexivamente la distribución de resultados fuera de la organización. Además, el DAI debería considerar las ramificaciones de la comunicación de la información sensible, dado que esta información puede afectar al valor de mercado de la organización, a su reputación, a sus ingresos o a su competitividad. Puede ser útil para el DAI consultar a asesores legales y a responsables de cumplimiento normativo de la organización.

Es importante señalar que el DAI puede delegar la autoridad necesaria para implementar la Norma 2440, pero la responsabilidad no puede ser delegada. Aunque delegue la autoridad para implementar la Norma 2440, el DAI continúa manteniendo la responsabilidad última y la obligación de rendir cuentas por ella.

Consideraciones para la demostración de conformidad

El DAI puede demostrar conformidad con la Norma 2440, verificando el nivel de revisión y asegurándose de que todos los papeles de trabajo están aprobados antes de que se emita la comunicación final. Además, pueden demostrar conformidad las copias que se conserven de cualquier comunicación escrita de los resultados –conservadas por la dirección, el Comité de Auditoría, el director general, receptores de fuera de la organización y otros–. La evidencia de las comunicaciones verbales de los resultados puede obtenerse de actas de reuniones, presentaciones, y memorándums que identifiquen los asistentes que han recibido la comunicación.

Es importante mantener registros con los que se pueda verificar la aprobación de la comunicación final por parte del DAI y la distribución de los resultados del trabajo a los receptores identificados en el plan de comunicación.

Guía de Implementación 2450

ÚLTIMA REVISIÓN DICIEMBRE 2016

Norma principalmente relacionada

2450 – Opiniones globales

Cuando se emite una opinión global, debe considerar las estrategias, objetivos y riesgos de la organización; y las expectativas de la alta dirección, el Consejo, y otras partes interesadas. Debe ser soportada por información suficiente, fiable, relevante y útil.

Interpretación:

La comunicación incluirá:

- *El alcance, incluyendo el periodo de tiempo al que se refiere la opinión;*
- *Las limitaciones al alcance;*
- *La consideración de todos los proyectos relacionados incluyendo cuando se confíe en otros proveedores de aseguramiento;*
- *Un resumen de la información que respalda la opinión;*
- *El riesgo, marco de control u otros criterios utilizados como base para la opinión global ; y*
- *La opinión global, juicio o conclusión alcanzada.*

Cuando existe una opinión global que no es favorable, deben exponerse las causas de esta opinión.

Introducción

Una opinión global es el *rating*, conclusión y/u otras descripciones de resultados que aporte el Director de Auditoría Interna (DAI) cuando analice –en sentido amplio– el gobierno, la gestión de riesgos, y/o los procesos de control de una organización. Una opinión general es el juicio profesional del DAI, basado en los resultados de un número de trabajos individuales y otras actividades similares –como revisiones realizadas por proveedores de aseguramiento – realizadas durante un intervalo de tiempo concreto.

Las opiniones generales son diferentes de las conclusiones, en tanto que una conclusión se deduce de un trabajo, y una opinión general se obtiene de múltiples trabajos. Además, una conclusión es parte de un informe de un trabajo, mientras que una opinión general es comunicada separadamente de las comunicaciones de los trabajos.

La Interpretación de la Norma 2310 – Identificación de la Información, define los términos suficiente, fiable, relevante y útil.

- **La información suficiente** está basada en hechos, es adecuada y convincente, de manera que una persona prudente e informada pueda llegar a las mismas conclusiones que el auditor interno.
- **La información fiable** es la mejor información que se puede obtener con técnicas de trabajo apropiadas.
- **La información relevante** respalda las observaciones y recomendaciones del trabajo y es coherente con los objetivos del trabajo.
- **La información útil** ayuda a la organización a cumplir sus metas.

La Interpretación de la Norma 2450 señala los elementos necesarios para comunicar una opinión general; el DAI debe comprender todos estos elementos antes de emitir una opinión general. Además, el DAI, antes de emitir una opinión general, debe conocer bien las estrategias, objetivos y riesgos de la organización, así como las expectativas del Consejo y de la alta dirección.

Consideraciones para la implementación

El DAI debe comenzar por reflexionar sobre cómo una opinión estará relacionada con las estrategias, los objetivos y los riesgos de la organización. El DAI pensará además si la opinión resolverá un problema, añadirá valor y/o dará confianza a la dirección o a otros grupos de interés sobre una tendencia o condición general de la organización. Las conversaciones con la alta dirección, el Consejo y otros grupos de interés relevantes pueden ayudar al DAI a comprender las expectativas que tienen sobre el alcance de la opinión general.

Una vez realizada esta reflexión, el DAI decidirá el alcance de la opinión global que va a proporcionar, incluyendo el periodo de tiempo al que la opinión está relacionado, y valorará si existe alguna limitación al alcance. Con esta información en mente, el DAI puede decidir qué trabajos de auditoría son relevantes para la opinión global. Todos los trabajos o proyectos relacionados se tendrán en cuenta, incluyendo los que hayan sido realizados por otro proveedor de aseguramiento, ya sea interno o externo. Los proveedores de aseguramiento internos pueden ser otras funciones de la segunda línea de defensa de la organización. Los proveedores de servicios externos pueden ser

auditores externos o reguladores. El DAI necesitará evaluar cada proyecto de un proveedor de aseguramiento, interno o externo, tenido en cuenta para la opinión global, para valorar el nivel de confianza que puede depositar en él. Aunque el DAI confíe en el trabajo de otro proveedor de aseguramiento, seguirá siendo responsable de la opinión global a la que haya llegado como resultado de esa confianza.

Por ejemplo, una opinión global puede estar basada en conclusiones de trabajos agregados en el nivel local, regional o nacional de la organización, junto con los resultados informados desde entidades externas como terceros independientes o reguladores. La declaración sobre el alcance proporciona un contexto para toda la opinión global, especificando el periodo de tiempo, las actividades, las limitaciones y otras variables que describen el perímetro de la opinión global.

Al revisar las conclusiones de un trabajo y otras comunicaciones en las que esté basada la opinión global, el DAI se asegurará de que estas conclusiones y comunicaciones están basadas en información suficiente, fiable, relevante y útil. Una vez comprobado este tema, el DAI resumirá la información sobre la que va a basar la opinión global. Además, el DAI identificará los riesgos o el marco de control u otros criterios relevantes que servirán de base a la opinión global.

Después de estudiar la información relevante, el DAI emitirá la opinión general, empleando un lenguaje claro y conciso, y argumentará la relación de la opinión con la estrategia, los objetivos y los riesgos de la organización. La comunicación debe incluir los seis elementos relacionados en la Interpretación de la Norma 2450.

Si la opinión global no es favorable, el DAI debe explicar las razones que le han llevado a esa conclusión.

Finalmente, el DAI decide cómo comunicar la opinión global (verbalmente o por escrito). Las opiniones globales habitualmente son comunicadas por escrito, aunque no hay ningún requerimiento en las Normas que obligue a hacerlo. La Guía de Implementación 2440 – Distribución de Resultados, proporciona una mayor orientación sobre aspectos adicionales que hay que tener en cuenta en las comunicaciones.

Es importante señalar que el DAI no está obligado a emitir una opinión global; la emisión de este tipo de opiniones es opcional para la organización y debe ser comentada con la alta dirección y el Consejo. No obstante, conviene recordar que en el caso de que se solicite una opinión global, la Norma 2450 proporciona información adicional

para apoyar al DAI en el cumplimiento de los requisitos relacionados con la comunicación de una opinión global.

Consideraciones para la demostración de conformidad

En el caso de opiniones globales por escrito, para demostrar conformidad normalmente será suficiente una copia de la opinión. En el caso de opiniones globales que sean comunicadas verbalmente, la conformidad puede ser demostrada con borradores de ideas, notas para discursos, presentaciones o documentos similares del DAI.

Otros materiales adicionales que pueden demostrar conformidad con la Norma 2450 son las comunicaciones finales del trabajo y las comunicaciones externas en las que esté basada la opinión global, memorándums, correos electrónicos, agendas de las reuniones del Consejo o de otras reuniones y actas de reuniones.

Guía de Implementación 2500

ÚLTIMA REVISIÓN NOVIEMBRE 2016

Norma principalmente relacionada

2500 – Seguimiento del progreso

El Director de Auditoría Interna debe establecer y mantener un sistema para vigilar la disposición de los resultados comunicados a la dirección.

Introducción

Para cumplir esta norma, el Director de Auditoría Interna (DAI) debe comenzar por tener un claro conocimiento del tipo de información y el nivel de detalle que esperan tener el Consejo y la alta dirección sobre la supervisión de la materialización de los resultados del trabajo de auditoría, que debe realizar la actividad de Auditoría Interna. Los resultados, habitualmente, se refieren a las observaciones desarrolladas en los trabajos de aseguramiento y consultoría que hayan sido comunicados a la dirección del área auditada para que ponga en marcha acciones correctivas.

Puesto que van a ser necesarias interacciones periódicas con los directores responsables de implementar las acciones correctivas derivadas del trabajo de auditoría, normalmente resultará útil solicitar la opinión de estos directores sobre la forma de establecer un proceso de supervisión eficaz y eficiente.

Además, el DAI también puede realizar un *benchmark* comparando sus prácticas de supervisión con las de otros DAIs o funciones de cumplimiento que supervisen cuestiones pendientes de implantación, para identificar las mejores prácticas de eficacia ya probada. La comparación puede realizarse sobre áreas como las siguientes:

- El nivel de automatización y de detalle.
- El tipo de observaciones que son supervisadas (todas o sólo las de mayor riesgo).
- Cómo y con qué frecuencia se determina la situación de las acciones correctivas pendientes.
- Cuándo la Auditoría Interna está en disposición de confirmar la eficacia de las acciones correctivas.
- La frecuencia, el estilo y el nivel de los informes realizados sobre la supervisión realizada.

Consideraciones para la implementación

Los procesos de supervisión pueden ser sofisticados o más bien sencillos, dependiendo de varios factores, como el tamaño y la complejidad del departamento de Auditoría Interna y la disponibilidad de un software de seguimiento de excepciones. Sean procesos sofisticados o sencillos, es importante que el DAI desarrolle un proceso que recopile las observaciones relevantes, las acciones correctivas acordadas y la situación en la que se encuentran. En el caso de observaciones pendientes de implantación, la información que se tiene en cuenta y sobre la que se realiza el seguimiento, normalmente incluye:

- Las observaciones comunicadas a la dirección con su correspondiente *rating* de riesgos.
- La naturaleza de las acciones correctivas acordadas.
- El calendario/plazo/periodo en el que tendrán que estar implantadas las acciones correctivas y los cambios acordados, con las fechas fijadas como objetivo.
- El responsable/propietario del proceso responsable de cada acción correctiva.
- La situación actual de las acciones correctivas, y si la auditoría interna ha confirmado dicha situación.

A menudo, el DAI puede desarrollar o comprar una herramienta, mecanismo o sistema para realizar el seguimiento de la supervisión e informar sobre dicha información. La situación de la acción correctiva se actualiza periódicamente en el sistema con base en la información proporcionada a Auditoría Interna por el director responsable. Frecuentemente, el propio responsable realiza directamente la actualización utilizando un sistema de seguimiento de excepciones compartido.

La frecuencia y el enfoque para supervisar (la extensión del trabajo del personal de auditoría para verificar que las acciones correctivas han sido implantadas) se establece con base en la opinión profesional del DAI y en las expectativas del Consejo y de la alta dirección. Por ejemplo, algunos DAIs pueden preferir preguntar periódicamente (por ejemplo, trimestralmente) sobre la situación de todas las acciones correctivas que debieron ser implantadas en el periodo anterior. Otros pueden optar por desarrollar trabajos de seguimiento periódico de auditorías con recomendaciones relevantes para evaluar específicamente la calidad de las acciones correctivas implantadas. Otros pueden preferir realizar un seguimiento de acciones pendientes en la misma área de

la organización, como parte de una futura programación de auditoría. El enfoque se decide con base en el nivel de riesgos asignado, y en la disponibilidad de recursos.

De forma similar, el formato de los informes se decide con base en la opinión del DAI y en las expectativas acordadas. Algunos DAIs pueden informar sobre la situación de todas las observaciones de todos los trabajos de forma detallada. Otros pueden informar únicamente sobre las observaciones clasificadas como de alto riesgo, quizás resumidas por proceso de negocio o por director ejecutivo propietario, indicando datos estadísticos como porcentaje de acciones correctivas en seguimiento, atrasadas y completadas en el tiempo previsto. En algunos casos, se puede solicitar al DAI que informe no sobre si la acción correctiva ha sido implantada, sino sobre si la acción implantada ha corregido el problema de fondo. Se considera una buena práctica, recopilar y medir las mejoras positivas basadas en la ejecución de las acciones correctivas.

Consideraciones para la demostración de conformidad

La conformidad se demuestra habitualmente con la existencia de un sistema de seguimiento de excepciones actualizado periódicamente, que puede ser una hoja de cálculo, una base de datos u otra herramienta que contenga las observaciones de auditoría previas, asociadas al plan de acción correctivo, la situación y la confirmación de Auditoría Interna, como se ha descrito anteriormente. También, como evidencia se pueden aportar los informes habituales sobre la situación de las acciones correctivas, preparados para la alta dirección y el Consejo.

Guía de Implementación 2600

ÚLTIMA REVISIÓN NOVIEMBRE 2016

Norma principalmente relacionada

2600 – Comunicación de la aceptación de los riesgos

Cuando el Director de Auditoría Interna concluya que la dirección ha aceptado un nivel de riesgo que pueda ser inaceptable para la organización, debe tratar este asunto con la alta dirección. Si el Director de Auditoría Interna determina que el asunto no ha sido resuelto debe comunicar esta situación al Consejo.

Interpretación:

La identificación del riesgo aceptado por la dirección puede observarse a través de un trabajo de aseguramiento o consultoría, a través del seguimiento del progreso sobre las acciones tomadas por la dirección como resultado de anteriores trabajos, o a través de otros medios. El Director de Auditoría Interna no tiene la responsabilidad de resolver el riesgo.

Introducción

Para lograr implementar esta norma, el Director de Auditoría Interna (DAI) debe primero comprender la visión de la organización y su tolerancia a los distintos tipos de riesgos. Las organizaciones difieren en la cantidad y el tipo de riesgos que consideran aceptables. Por ejemplo, algunas organizaciones pueden aceptar un mayor nivel de riesgos financieros con acciones como expandirse en una nueva localización geográfica con un gobierno inestable; o realizar una inversión importante en un nuevo producto fantástico que tiene una probabilidad de éxito bastante baja, pero unos suculentos beneficios en caso de éxito. Otras organizaciones tienen más aversión a estos riesgos financieros, y evitan estas situaciones. Además, las entidades tienen en cuenta distintos factores para determinar el nivel de riesgos aceptable; por ejemplo, el impacto potencial y la probabilidad del evento de riesgo, la vulnerabilidad de la organización, y el tiempo que tardaría la dirección en resolver un riesgo inaceptable.

Si la organización tiene una política formal de gestión de riesgos, que puede incluir un proceso de aceptación de riesgos, es importante que el DAI y la actividad de Auditoría Interna la conozcan.

Como se requiere en la Norma 2500, el DAI también puede establecer y mantener un sistema de supervisión de la situación de los resultados de las auditorías internas.

También resulta útil para el DAI conocer cómo se comunican habitualmente dentro de la organización, las cuestiones relacionadas con los riesgos más graves. Puede que existan políticas que definan el enfoque de comunicación que se prefiere; por ejemplo, la política de gestión de riesgos de una organización puede regular cuestiones como la oportunidad en el tiempo, la jerarquía de los informes, y consideraciones similares.

Consideraciones para la implementación

Para supervisar la situación de los resultados y de las acciones correctivas asociadas, el DAI puede estar al tanto de las observaciones de alto riesgo que no han sido corregidas en el tiempo previsto o que pueden representar un riesgo mayor del que la organización normalmente toleraría y que, por lo tanto, son inaceptables para la organización. No obstante, el proceso de supervisión continua no es la única forma que tiene el DAI de identificar riesgos inaceptables. Un DAI eficaz puede emplear varias formas de conocer los riesgos de la organización. Por ejemplo, puede recibir información de miembros de la actividad de Auditoría Interna sobre los riesgos significativos que hayan identificado durante sus trabajos de aseguramiento o consultoría. O la organización puede utilizar un proceso de Gestión de Riesgos Empresariales (ERM por sus siglas en inglés) para identificar y supervisar los riesgos significativos, y el DAI puede estar involucrado en ese proceso. Además, el DAI puede crear y mantener una red de comunicación colaborativa con los directores, para estar al tanto de las áreas de riesgos emergentes de la organización. Los DAIs también se deben esforzar por mantenerse informados sobre las tendencias del sector y sobre los cambios normativos, lo que les ayudará a reconocer riesgos potenciales y emergentes.

En cualquier caso, sea como sea la forma en que sean identificados los riesgos inaceptables, si el DAI tiene conocimiento de que un riesgo está a un nivel que la organización normalmente no toleraría, y si cree que el riesgo no está siendo mitigado para situarlo en un nivel aceptable, está obligado a comunicar esta situación a la alta dirección. Con carácter previo a esa comunicación, el DAI habitualmente tratará esta cuestión con los miembros de la dirección responsable del área del riesgo de que se trate, para compartir los aspectos que les preocupen, comprender la perspectiva de la dirección y acordar la forma de subsanar el riesgo. Sin embargo, si no se llega a ningún

acuerdo, el DAI debe escalar el problema a la alta dirección. Y, después de mantener con ella un debate similar, si el riesgo continúa sin ser subsanado, deberá comunicar el problema al Consejo. Entonces, corresponderá al Consejo decidir sobre cómo resolver este asunto con la dirección responsable del riesgo en cuestión.

El DAI emplea su juicio profesional para determinar cómo y a quién comunicar estas cuestiones de la forma mejor y más rápida, teniendo en cuenta el tipo del asunto que tenga que ser comunicado, la urgencia, las potenciales ramificaciones y las políticas que pueda haber sobre la cuestión. Por ejemplo, en el caso de que una ley o regulación haya podido ser incumplida, ¿debería el DAI consultar al director de la asesoría jurídica? Y ¿debería ser comunicado el riesgo en privado a un miembro de la alta dirección o debería informarse sobre él en una reunión con directivos de distintos departamentos a la que asistan muchos especialistas en la materia?

Esta norma aplica a los riesgos que sean muy relevantes que, según la opinión del DAI, deban estar dentro del nivel de tolerancia de la organización, entre los que podemos incluir:

- Los que puedan dañar la reputación de la organización.
- Los que podrían dañar a las personas.
- Los que puedan tener como consecuencia sanciones importantes, limitaciones a las actividades de negocio, u otras penalizaciones financieras o mercantiles.
- Errores materiales.
- Fraudes u otros actos ilegales.
- Obstáculos significativos para lograr los objetivos estratégicos.

Consideraciones para la demostración de conformidad

La evidencia de conformidad puede encontrarse en actas de reuniones en las que se haya tratado un problema relacionado con un riesgo significativo con el equipo formado por los directores ejecutivos, el Consejo o con el comité de riesgos. Si el DAI ha informado sobre una situación de riesgo inaceptable en una sesión con un solo responsable o durante una conversación privada, se puede utilizar un memorándum que se añada al expediente para documentar los pasos que se han dado para alertar a la dirección y al Consejo sobre la situación detectada. También se puede contemplar dentro de las políticas del manual de Auditoría Interna que una indicación indirecta de conformidad sea suficiente para cumplir los requisitos de esta norma y el proceso de *reporting* de la organización.