



## Sector Público

# Auditoría Interna del Sector Público: Las diez mejores prácticas internacionales

**ANTONIO ARIAS RODRÍGUEZ**

Vicegerente de la  
Universidad de Salamanca

*Se presentan un conjunto de prácticas, extraídas del sector público norteamericano, australiano y británico, que, por su novedad, utilidad o carácter enriquecedor, contribuyen a lograr que la auditoría interna en el sector público sea más eficaz, permitiendo al lector su comparación con las Normas Técnicas de Auditoría del Sector Público, publicadas por la Intervención General de la Administración del Estado.*

### FICHA RESUMEN

**Autor:**

Antonio Arias Rodríguez

**Título:**

Auditoría Interna del Sector Público: Las diez mejores prácticas internacionales

**Fuente:**

Partida Doble, núm. 111, páginas 44 a 71, mayo 2000

**Localización:** PD.00.05.04

**Resumen:**

Se presentan un conjunto de prácticas, extraídas del sector público norteamericano, australiano y británico, que, por su novedad, utilidad o carácter enriquecedor, contribuyen a lograr que la auditoría interna en el sector público sea más eficaz. La exposición se realiza siguiendo el proceso similar de desarrollo de una auditoría comenzando con el concepto de auditoría y su relación con los auditores externos, el programa anual de auditoría, el informe, la formación, el control de calidad, el comité de auditoría, el seguimiento de recomendaciones y la mejora continua.

**Descriptor ICALI:**

Auditoría pública. Sector público.

## I. INTRODUCCIÓN

Las exigencias para generar valor añadido, hacer más con menos y fortalecer las estructuras de gobierno en todos los departamentos y secciones administrativas, han llevado a un cambio significativo en la dirección y expectativas de la auditoría interna y en su papel dentro de la organización. Hoy, se espera que la auditoría interna sea principalmente un “herramienta” de apoyo a la gestión, que ayude, por un lado, al órgano ejecutivo, al gerente y restantes directivos, a cumplir sus obligaciones y, por otro, a la organización, en general, a alcanzar sus objetivos. Es un proceso y, como tal, debe ser rentable, en términos de coste-be-

neficio y aumentar al máximo su propia contribución al logro de las metas corporativas.

Está surgiendo con fuerza un cambio de modelo que afecta fundamentalmente a la estrategia y funcionamiento del departamento de auditoría interna, más orientado al futuro y priorizando sus actividades a través de un ranking de riesgos empresariales asumibles<sup>(1)</sup>. Presentamos a continuación un conjunto de prácticas, extraídas del sector público norteamericano, australiano o británico, que, por su novedad, utilidad o carácter enriquecedor, contribuyen a lograr que la auditoría interna sea más eficaz. El lector debe perdonar la falta de modestia del anglicismo “mejores prácticas” que he asumido (sin ruborizarme como juzgador) aunque sea casi imposible co-

nocer a lo largo del mundo “todas las prácticas”, para seleccionar las que se consideran “mejores”. Es un recurso didáctico, que espero no les defraude.

El lector reconocerá muchas Instituciones de Educación Superior entre los protagonistas. No es casualidad. Las universidades han demostrado alta capacidad de innovación y gran generosidad haciendo públicos sus descubrimientos. La auditoría interna no es una excepción. Como servicio universitario, también comparte con todos nosotros su metodología, avances y conclusiones. Yo, imbuido de este espíritu, haré lo mismo con ustedes.

Se seguirá en la exposición un proceso similar al desarrollo de una auditoría, comenzando con el propio concepto de auditoría interna y sus relaciones con los auditores externos. A continuación, el programa anual de auditoría, el propio informe, la formación, el control de calidad y el comité de auditoría. Por último, el seguimiento de recomendaciones y las encuestas entre usuarios, como instrumento de mejora continua.

## 2. CONCEPTO. EL MODERNO ENFOQUE ORIENTADO AL RIESGO

**D**e acuerdo con la definición de la INTOSAI<sup>(2)</sup>, la auditoría interna es un medio funcional que permite a los directivos de una entidad recibir de fuentes internas la seguridad de que los procesos de que son responsables operan de modo tal que queden reducidas al mínimo las probabilidades de producirse fraudes, errores o prácticas ineficientes y antieconómicas.

El propio Instituto de Auditores Internos<sup>(3)</sup> (en adelante IAI) entiende oficialmente que esta actividad es una “función independiente de evaluación, establecida como un servicio a la organización para examinar y evaluar sus actividades”. La experiencia del sector privado ha supuesto un importante cambio del papel desempeñado por la auditoría interna durante la última década. Se da un ma-

yor énfasis en constituir “compañeros” de la dirección ejecutiva, fomentar la mejora de los procesos y facilitar el cambio. Esta evolución, que continúa, supone para el sector público una importante influencia, más difícil de implantar en el mundo latino, plagado de controles formales y legales. Un importante avance por este camino lo encontramos en Australia, que promueve desde los auditores institucionales la revisión del viejo modelo. He aquí nuestra primera “mejor práctica”.

### 2.1. La ANAO australiana y el moderno concepto de auditoría interna

La Oficina Nacional de Auditoría de Australia<sup>(4)</sup> (ANAO) y su director, el *Auditor General*, es el órgano responsable de la auditoría del sector público australiano. Para ello, realiza anualmente medio centenar de auditorías, tanto financieras como de *performance*. Dentro de estas últimas debe mencionarse un grupo de trabajos destinados a conocer y evaluar los sistemas de control interno del sector público australiano<sup>(5)</sup>.

El informe 46/1998, sobre el órgano de auditoría interna<sup>(6)</sup> de las instituciones públicas australianas, considera la actividad como una herramienta de la dirección. La ANAO intenta huir de las funciones tradicionales de la auditoría interna: en esencia, controles contables que operan respecto a las claves del sistema empresarial, para extender sus actividades e influenciar las áreas de riesgo, en apoyo de las decisiones de la dirección. También observa como la auditoría interna está cambiando desde “un perro guardián” vigilando la dirección para asegurar las políticas de cumplimiento, al de un “compañero” de la dirección<sup>(7)</sup>.

La concepción tradicional: (*vigilante*) se concentraba en auditorías de cumplimiento y regularidad, diseñadas para proporcionar seguridad a la dirección ejecutiva en el funcionamiento de los controles más importantes. El moderno concepto (*consejero Independiente*) busca la atención en la eficacia y eficiencia, pone énfasis en la ayuda a la dirección ejecutiva. Si antes las pruebas tenían al-

# La Oficina Nacional de Auditoría de Australia (ANAO) es el órgano responsable de la auditoría del sector público australiano

(1) Así, ver KPMG. “Nuevas estrategias y prácticas de auditoría interna: El valor orientado hacia los riesgos” en *Partida Doble* n° 103, septiembre de 1999. Pág. 82-94.

(2) INTOSAI. *Directrices de Aplicación Europea de las Normas de auditoría*. Tribunal de Cuentas Europeo, 1998. Glosario de términos. Voz: “Auditoría Interna”.

(3) INSTITUTO DE AUDITORES INTERNOS DE ESPAÑA. *Codificación de las Normas para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna*. 1998. El Instituto distingue 5 tipos de normas: Independencia, aptitud profesional, alcance del trabajo, ejecución y dirección del departamento de auditoría interna.

(4) Ver más ampliamente ANTONIO ARIAS RODRÍGUEZ, “Nuevos retos en la auditoría interna” en *Análisis Local* n° 26. Págs. 49-57. Todos los textos originales pueden obtenerse por internet en [www.anao.gov.au/html](http://www.anao.gov.au/html)

(5) La propia ANAO ha elaborado y publicado muchas “guías de buenas prácticas” disponibles en su web: Así para la gestión de activos públicos destaca el *Asset Management Handbook* de junio de 1996 (concluyendo la auditoría 41/98 del sector en abril de este año). También *Corporate Governance in Budget Funded Agencies* de julio de 1997, sobre el buen gobierno corporativo y *Public Sector Travel* sobre los viajes en el sector público.

(6) ANAO. Report n° 46/1998 titulado “Internal Audit” de mayo de 1998.

(7) ANAO. *New directions for Internal Audit. A Guide for Public Sector Managers*. 1998.



## Sector Público

# La ANAO intenta huir de las funciones tradicionales de la auditoría interna para extender sus actividades e influenciar las áreas de riesgo

cance cíclico, se basaban en inspección y supervisión de las transacciones, ahora el trabajo surge de una planificación basada en riesgos y, tras la discusión y observación de los procesos para revisarlos y aconsejar a la dirección<sup>(8)</sup>.

La auditoría interna está cambiando desde “un perro guardián” vigilando a la dirección para asegurar el cumplimiento, al de un “compañero” de la dirección.

En esta moderna corriente, asume un mayor papel la identificación, valoración y minimización (a niveles aceptables) de los riesgos empresariales. Abarca todos los riesgos para el adecuado logro de los objetivos corporativos, no sólo el riesgo financiero y contable, que es el enfoque tradicional de actividad de la auditoría interna<sup>(9)</sup>. Esos riesgos empresariales pueden incluir los siguientes factores:

- Fracaso de un proyecto para alcanzar sus objetivos;
- Descontento del cliente;
- Publicidad desventajosa;
- Amenaza a la seguridad física;
- Perturbación de la seguridad;
- Fraude y Mala administración;
- Fallos de equipos o sistemas informáticos;
- Infracción de la responsabilidad legal o contractual;
- Deficiencias en los controles financieros e informes.

Abarca todos los riesgos para el adecuado logro de los objetivos corporativos, no sólo el riesgo financiero y contable que es el enfoque tradicional de actividad de la auditoría interna.

De acuerdo con su investigación, la ANAO sugiere que los departamentos eficaces de auditoría interna operen usando los siguientes principios:

- La auditoría interna disfruta del *pleno apoyo* del ejecutivo y la Alta Dirección;
- La auditoría interna busca satisfacer las necesidades de sus usuarios/clientes a través de un *enfoque de riesgos* empresariales aceptados;
- Los *recursos* destinados a las actividades de la auditoría interna consiguen una mezcla de experiencia y conocimientos de auditoría;
- La unidad de la auditoría interna incluye una cultura de *mejora continua*.

Estos conceptos giran alrededor de las relaciones de auditoría interna con los *stakeholders* más importantes, su acercamiento a la planificación, las características de su personal y su actitud hacia la mejora del propio trabajo, dirección y procesos administrativos. En la cuadro I se presenta un cuestionario de autoevaluación del departamento<sup>(10)</sup>, que nos indicará la cercanía a las *mejores prácticas*.

### 3. RELACIONES AUDITORÍA INTERNA Y EXTERNA

Los papeles y responsabilidades de auditores internos y externos son diferentes y deben complementarse. Como ha declarado el IAI en el SAS 500<sup>(11)</sup> (Dirección del Departamento de Auditoría Interna) algunos de los medios para lograr sus objetivos respectivos son a menudo similares, y cierto trabajo de auditoría interna será útil e incluso determinará la naturaleza, alcance, calendario y magnitud de procedimientos de los auditores externos.

En efecto, el grado de confianza que el auditor externo pone en un auditor interno profesional e independiente condiciona el trabajo y pruebas a reali-

(8) ANAO. *New directions ...*(Op. Cit.), Pág. 31.

(9) Sólo el 30 por ciento de organizaciones inspeccionadas en Australia por la ANAO indicaron un compromiso de la auditoría interna en el *control and risk self-assessment*.

(10) ANAO. *New directions ...*(Op. Cit.), Pág. 52.

(11) INSTITUTO DE AUDITORES INTERNOS DE ESPAÑA. *Codificación de las Normas...* (Op. Cit). Págs. 73 y ss.

# Auditoría Interna del Sector Público: Las diez mejores prácticas internacionales

## CUADRO I

### ANAO. CUESTIONARIO DE DIAGNÓSTICO DE LA AUDITORÍA INTERNA

CRITERIO	CUMPLIMIENTO (Si/No)	PERFORMANCE (Pobre -1/ Muy Bueno-5)	ACCIÓN REQUERIDA
<b>EL APOYO DE DIRECCIÓN</b>			
La auditoría interna opera con una Carta constitucional formal aprobada por el jefe ejecutivo.		1 2 3 4 5	
La Carta constitucional define claramente el papel de la Auditoría Interna y el alcance de sus actividades.		1 2 3 4 5	
La Carta constitucional se revisa anualmente por el Comité de Auditoría y/o el jefe ejecutivo.		1 2 3 4 5	
La auditoría interna recibe regularmente peticiones de la dirección ejecutiva para ayuda y consejo.		1 2 3 4 5	
La auditoría interna facilita <i>risk &amp; control self-assessments</i>		1 2 3 4 5	
El equilibrio de riesgos, control y tolerancia es responsabilidad de la dirección, no de la auditoría interna.		1 2 3 4 5	
<b>RISK-BASED, ENFOQUE DEL CLIENTE</b>			
La auditoría interna identifica y perfila sus <i>stakeholders</i> y clientes de auditoría, sus necesidades y expectativas.		1 2 3 4 5	
Las necesidades y expectativas de <i>Stakeholder</i> o clientes son apropiadamente equilibradas.		1 2 3 4 5	
La auditoría interna consulta ampliamente con la dirección ejecutiva para identificar procesos empresariales críticos y los riesgos empresariales más importantes		1 2 3 4 5	
La auditoría interna usa un marco formal para identificar y evaluar los riesgos empresariales.		1 2 3 4 5	
La clasificación jerárquica de riesgos se usa en el plan de auditoría interna para priorizar las necesidades del cliente.		1 2 3 4 5	
<b>LOS RECURSOS EQUILIBRADOS</b>			
La auditoría interna se compone de auditores cualificados con diversos conocimientos.		1 2 3 4 5	
La auditoría interna tiene acceso a las herramientas y conocimientos correspondientes con las necesidades empresariales de la organización.		1 2 3 4 5	
La auditoría interna atrae a los profesionales más experimentados con perspicacia empresarial.		1 2 3 4 5	
La dirección ejecutiva tiene un impulso formal y un programa de carrera profesional para el personal de auditoría interna.		1 2 3 4 5	
El plan de desarrollo profesional continuo para la auditoría interna refleja las necesidades futuras de la organización y dirección para la misma		1 2 3 4 5	
El Comité de la Auditoría supervisa la combinación de habilidades y cualificación del personal de auditoría interna con las competencias convenidas.		1 2 3 4 5	
<b>LA MEJORA CONTÍNUA</b>			
La auditoría interna usa de la última tecnología de auditoría para planear, examinar e informar.		1 2 3 4 5	
La auditoría interna emplea estratégicamente la tecnología para la mejor administración.		1 2 3 4 5	
El enfoque de la auditoría interna permite mejorar el ciclo de tiempos para la realización de auditorías e informar.		1 2 3 4 5	
La auditoría interna captura y evalúa rutinariamente información sobre eficacia de performance y eficiencia operativa.		1 2 3 4 5	



## Sector Público

# El grado de confianza que el auditor externo pone en un auditor interno profesional e independiente condiciona el trabajo y pruebas a realizar

(12) VICENTE MONTESINOS JULVE. "La contabilidad y la auditoría públicas ante la unión económica y monetaria" en I Jornadas de Auditoría Pública (Oviedo, 13 y 14 de noviembre de 1997). KPMG PEAT MARWICK, 1998.

(13) <http://www.audit-commission.gov.uk>

(14) En septiembre de 1998, la *Commission* publicó un documento (*Refining Our Strategy*) que, tras un periodo de información pública, revisó sus objetivos estratégicos en un nuevo documento (*Changing Picture, Sharper Focus*) que hace girar los mismos para el periodo 1999-2002 sobre los siguientes 5 títulos: agudizar el enfoque de auditoría, promover la mejora de los servicios públicos, hacer una realidad de la inspección, usar la información eficazmente y responder al cambio constitucional.

(15) Del Informe 96/97 destacamos las siguientes conclusiones globales: La mayoría de los concejos han hecho algunas mejoras en la performance. En los últimos cuatro años, tres cuartos de ellos han aumentado la cantidad de basura reciclada - en algunos casos duplicándola (..) más de la mitad de las brigadas de bomberos han mejorado sus índices (..) sin embargo, las personas visitan ahora menos las bibliotecas y piden prestado un diez por ciento menos de libros y otros artículos. El gasto en bibliotecas también ha caído.

(16) AUDIT COMMISSION. *Stewardship and governance in local government in England, 1998*. Julio de 1999. Págs. 18-20.

zar. Es deseable la coordinación de sus respectivas responsabilidades, buscando optimizar la eficacia de sus procesos a través del uso eficaz y eficiente de sus recursos. Incluye:

- Una buena comprensión del enfoque de auditoría por cada parte, asegurando una valoración de riesgo consistente, una planificación y alcance de la auditoría para minimizar la duplicación del trabajo, incluyendo compartir información sobre los niveles de materialidad y evaluación de riesgos.
- Un constante diálogo sobre los problemas y limitaciones encontrados por los auditores externos, incluido (o silenciado) en sus *cartas de control*. Además de las normales debilidades del control y los respectivos ajustes de auditoría, los problemas comunes incluyen actos ilegales, discrepancias con la dirección, materias que necesitan un seguimiento por la auditoría interna y sospechas relacionadas con un potencial fraude.
- Acceso a los programas y papeles de trabajo de la auditoría interna, así como compartir los informes.

Sin embargo, este planteamiento requiere matizaciones, en función del sistema de control externo en que se integre la Administración. En Europa, existen diversos modelos de control oficial sobre las cuentas públicas. Conviven modelos centralizados, propios de estados unitarios (Francia, Reino Unido) junto a modelos descentralizados (Alemania, España) aunque con una tendencia general hacia la descentralización. Además, las fiscalizaciones pueden ser llevadas a cabo por profesionales privados (auditores colegiados) o por funcionarios (Tribunales de Cuentas), con una clara tendencia hacia un mayor protagonismo de los profesionales<sup>(12)</sup>. De sus combinaciones obtenemos los distintos sistemas europeos, cuyo modelo mixto presenta la *Audit Commission*<sup>(13)</sup> de Inglaterra, que comentamos a continuación como antesala de la mejor práctica de relaciones entre auditores internos y externos.

### 3.1. Audit Comisión

Tras la promulgación de la *Audit Commission Act*, en junio de 1998, sustituyendo a cierta normativa sectorial de 1982 y 1990, este organismo realiza básicamente tres funciones: auditoría, análisis e inspección sobre el servicio Nacional de Salud, la Policía y las Entidades Locales de Inglaterra y Gales<sup>(14)</sup>. Respecto a la primera de sus funciones —la auditoría—, los citados Entes son controlados por profesionales privados, nombrados por la *Audit Commission* entre miembros de la CIPFA (Instituto de Censores Jurados británicos). Se prevé la aprobación de un Código de Práctica de Auditoría para cada sector y fuertes multas (20 libras diarias) para los funcionarios que obstruyan o no colaboren con los auditores. El correspondiente informe de auditoría debe ser enviado inmediatamente a la *Commission* y anunciado en uno de los periódicos de mayor circulación local, para que cualquier ciudadano pueda consultarlo y hacer una copia. Respecto a la segunda función, anualmente publica los *Indicadores Locales de Performance*, que permiten evaluar e informar al público y concejales de la eficiencia en la prestación de servicios locales<sup>(15)</sup>.

La Ley sobre Gobierno Local, de 1999, ha impuesto un nuevo deber a los auditores externos. La Sección 7 les exige auditar e informar el *plan de performance de mejor valor* (BVPP), una verdadera planificación estratégica a cinco años que debe publicar cada Ayuntamiento y distribuir por todas las casas del término municipal. Para la *Commission* el *Best Value* es "el deber de entregar los servicios según normas claras (atendiendo tanto a los costes como a la calidad) mediante los medios disponibles más económicos, eficaces y eficientes".

En este marco, presentamos nuestra segunda mejor práctica, que recoge un enfoque constructivo, económico y contrastado de tutela público/privada sobre los Ayuntamientos británicos y sus departamentos de auditoría interna, como puede verse en el informe de evaluación realizado en la memoria del ejercicio 1998 sobre las Entidades Locales<sup>(16)</sup> (Ver la cuadro 2).

# Auditoría Interna del Sector Público: Las diez mejores prácticas internacionales

## CUADRO 2

### AUDIT COMMISSION. LA CORRECTA ADMINISTRACIÓN Y GOBIERNO DE LOS AYUNTAMIENTOS INGLESES, 1998

37.- La auditoría interna es un importante instrumento de control y las Entidades Locales son requeridas por la ley para mantener un sistema adecuado y eficaz de auditoría interna de sus registros contables y sistemas del control. Los auditores externos confían en el trabajo de unos auditores internos que, cada vez más aseguran la suficiencia de los sistemas financieros. El Gobierno espera que la auditoría interna juegue un importante papel fortaleciendo la capacidad de las Entidades para llevar a cabo la autoevaluación de sus propios servicios hacia el lema del “mejor valor”.

38.- Cada año, los auditores evalúan la suficiencia de la auditoría interna, que en 1998 continuó proporcionando un servicio muy bueno o bueno a sus Entidades. **Nos preocupa, sin embargo, que el 39% de los departamentos de Auditoría Interna se evalúen como un servicio “adecuado”** aunque sólo el 3% se evaluó como “pobre”. Los Auditores consideraron que el 33% de las unidades de auditoría interna mejoraron su actuación comparado con el año anterior, pero esta mejora no fue suficiente para cambiar una valoración global que ha permanecido estática durante los últimos tres años. La Comisión tiene enormes deseos de promover el mejor uso de la auditoría, lo que no podrá ocurrir a menos que mejore la actuación de la auditoría interna.

39.- Los Auditores evaluaron su **trabajo en conjunto con la auditoría interna como “muy bueno” o “bueno” en el 75 por ciento de Entidades Locales** y también calificaron favorablemente la relación de la auditoría interna con la dirección. Éstos son unos mensajes positivos para una mayoría de auditores internos, que están trabajando bien. Sin embargo, aún queda un núcleo duro de problemas críticos que afectan a una importante minoría de Entidades que se han puesto de relieve en cada uno de nuestros informes anuales, durante los últimos tres años.

#### Planificación de la auditoría

40.- Se evaluó la calidad de planificación de la auditoría como “adecuada” o “pobre” en un 34% de las Entidades y, mientras que **el 38% no logró alcanzar totalmente su plan anual de auditoría**. Esta calificación subió al **54% en los distritos metropolitanos**, incluidos los distritos municipales de Londres. En la mayoría de los casos, la escasez de personal y una alta incidencia de investigaciones especiales se citaron como razones para no alcanzar el plan, sugiriendo los auditores que no se están adoptando planes realistas ni una previsión adecuada dentro de estos planes para las contingencias.

#### Auditoría informática

41.- La auditoría informática se ha destacado como un área de preocupación durante los últimos años y, durante 1998, **el 17% de los auditores externos la evaluaron como “pobre”, subiendo al 31% en los distritos metropolitanos**. Reconocemos que las Entidades Locales se enfrentan con especiales dificultades para contratar personal con la cualificación requerida, pero los desafíos del problema informático del año 2000 y la posible introducción del Euro hacen pensar en la necesidad de un acercamiento más innovador en la provisión de servicios de auditoría informática.

#### Valoración de riesgo

42.- La valoración del riesgo es crítica si los recursos de la auditoría interna están dirigidos a las áreas de más alto riesgo y asumen

una mayor importancia cuando hay escasez de personal o este se redirige hacia investigaciones especiales. La valoración de riesgo se evaluó como “pobre” o “adecuada” en un 50 por ciento de las Entidades, dejando un importante campo para las mejoras en el uso de recursos y la calidad del servicio proporcionado.

#### Gobierno corporativo

43.- Los auditores informaron que **el 51% de las Entidades había establecido un comité de auditoría** o equivalente, mejorando un 5% sobre 1997. Reconociendo las mejoras realizadas, debe resaltarse que, la mitad de las Entidades Locales inglesas todavía no tienen comités de auditoría que puedan mejorar el perfil corporativo de control y traducir los resultados de auditoría en acción. La Comisión continúa animando a revisar sus acuerdos corporativos a esas Entidades sin comités de auditoría y que consideren si su establecimiento las fortalecería.

#### Provisión

44.- Los problemas manifestados en nuestros tres últimos informes anuales sugieren que es necesario llevar a cabo una evaluación crítica de la forma de provisión del servicio de auditoría interna. El servicio se integra por personal propio, con **sólo un 5% de Entidades que han contratado externamente ese servicio con un proveedor privado y un 12% que usa una mezcla de provisión interna y externa**. Las Entidades locales pueden tener legítimas razones para desear mantener un servicio propio, lo que está totalmente justificado cuando la actuación de la auditoría interna se concentra en áreas importantes.

45.- En la práctica, sin embargo, la evidencia proporcionada por nuestros últimos tres informes anuales sugiere que el servicio ha mostrado señales de estancamiento. A menudo, las secciones de auditoría interna son pequeñas en tamaño y **les falta influencia para ser verdaderamente eficaces**. La Comisión prevé que una proporción importante de secciones de auditoría interna tendrá dificultades demostrando mejora continua y enfrentándose a los desafíos futuros de eficiencia.

## RECOMENDACIONES

Nosotros recomendamos a las Entidades Locales:

- Considerar las diversas maneras en que la auditoría interna puede usarse para fortalecer la capacidad de llevar a cabo la autoevaluación del resto de los servicios bajo el lema del “valor mejor”;
- Incorporar rigurosos procedimientos de valoración de riesgo en el proceso de planificación de auditoría y hacer una previsión adecuada para las contingencias como la falta de personal y las investigaciones especiales;
- Explorar los acercamientos innovadores a la provisión de conocimientos de auditoría informática;
- Revisar los acuerdos corporativos y considerar si los fortalecería el establecimiento de un comité de auditoría o equivalente; y
- Reconocer el valor de la buena provisión práctica y los beneficios que pueden obtenerse de someter los principales elementos del servicio a una licitación externa.



Sector Público

## El modelo COSO se reconoce en todo el mundo como la norma más importante sobre el control interno

(17) El Agente Contable francés es un funcionario público esencial en el ordenamiento jurídico-presupuestario de todas sus Administraciones Públicas, con responsabilidad personal y pecuniaria. Asegura el equilibrio financiero, la integridad, regularidad y calidad en la aplicación de los fondos públicos. Su número, en todo el Estado, supera los 55.000, tanto en la Administración central, regional o local y deben prestar juramento ante la *Cour des Comptes* y otorgar garantía. Está sujetos a “descarga” de forma selectiva por auditorías que buscan esencialmente verificar la legalidad de las transacciones. Si se ha trasladado a otro puesto, la garantía prestada sigue vigente hasta que la *Cour* ordene su descargo.

(18) VICENTE MONTESINOS JULVE. “El control económico en los niveles subcentrales de gobierno: especial consideración de las entidades locales” en *Revista valenciana d’estudis autonòmics* n° 21/1997. pág. 125.

(19) *Conclusiones del V Encuentro Técnico de los Órganos de Control Externo* (Las Palmas, 2 al 4 de octubre de 1996). Audiencia de Cuentas de Canarias, 1997. La redacción de la conclusión citada no fue pacífica. Un cierto sector de los funcionarios de los OCEX (fundamentalmente del Tribunal de Cuentas) veía con cierta desconfianza el abrir la puerta a los auditores privados, menos exigentes en materia de legalidad.

(20) VICENTE MONTESINOS JULVE. “La normalización en la auditoría del sector público” en *Revista Española de Financiación y Contabilidad* n° 79 (1994). pág. 437.

(21) FERRÁN TÉRMES I ANGLÉS “El problema de la fiscalización de las entidades locales. Experiencia y soluciones a nivel internacional” en *Jornadas...Oviedo* (Op. Cit).

(22) En el mismo sentido, el Síndico de Castilla-La Mancha MIGUEL ANGEL CABEZAS “El presupuesto de las Administraciones Locales: La perspectiva del control” en *II Jornadas Presupuestarias del Principado de Asturias*. Consejería de Economía. Servicio de Publicaciones del Principado de Asturias, 1999. Pág. 145

### 3.2. España y la difícil convivencia entre interventores locales y auditores privados.

Como sabemos, España ha optado por un modelo descentralizado y funcional para examinar la regularidad financiera y de legalidad de las Administraciones Públicas. Un sistema similar se usa en Francia<sup>(17)</sup>. Sin embargo, en toda Europa el énfasis del control se va desplazando hacia aspectos relacionados con los profesionales y la auditoría operativa<sup>(18)</sup>, a medida que la nueva filosofía y técnicas de gestión pública han ido desarrollándose. Como veremos, el futuro pasa por la colaboración con auditores privados.

Los auditores públicos españoles han sido rotundos al incluir entre sus recomendaciones<sup>(19)</sup> que “*las cuentas de TODAS las entidades públicas deberían ser auditadas anualmente y con anterioridad a su aprobación*”. Como los plazos de emisión de los informes deben ser lo más cortos posible, se hace necesaria la presencia de auditores privados, bajo la tutela de los Órganos de Control Externo (OCEX). El Estado ya se ha apuntado a esta recomendación. El artículo 8º del Real Decreto 339/1998, de 6 de marzo (BOE de. 14.3.98) que modifica el *Reglamento de Control Interno* ejercido por la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), indica: “*La IGAE realizará anualmente una auditoría financiera de TODOS los organismos y entes públicos no sometidos a la Ley de Auditoría de Cuentas. Los informes de tales auditorías se deberán acompañar a las cuentas, cuando se rindan al Tribunal de Cuentas. En caso de insuficiencia de medios, se podrá recurrir a la contratación de auditores de cuentas o sociedades de auditoría*”.

Surge el clamor para generalizar la práctica de la auditoría externa en las entidades de cierta dimensión, en consonancia con lo que ocurre en el sector empresarial y con las prácticas internacionales<sup>(20)</sup>: “*No se puede entender que la auditoría anual de las Administraciones de cierta dimensión no sea obligatoria en España, cuando cualquier sociedad Anónima de mediana dimensión tiene que so-*

*meterse anualmente a la sana prueba de una auditoría de cuentas*”. Por ello, comienza a abrirse camino la idea de promulgar una futura Ley de auditoría para el sector público, cuyo máximo defensor es Ferrán Termes i Anglés<sup>(21)</sup>.

La Sindicatura de Comptes de la Generalitat de Catalunya, en su informe relativo a la Cuenta General de las Corporaciones Locales (1994), fue el primero en declarar que su capacidad era “*claramente insuficiente para llevar a cabo el control externo de la actividad financiera municipal de forma adecuada*” dado el elevado número de entidades a fiscalizar. Desde entonces, pide a la Generalitat que establezca una regulación que contemple un régimen similar al que funciona en Holanda, Suecia, Noruega, Estados Unidos o Canadá: la posibilidad de obligar a las administraciones de determinadas dimensiones a realizar una auditoría anual, “*como instrumento auxiliar para el control interno y la fiscalización externa*”. Estas auditorías se deberían hacer con unos criterios de coordinación y una normativa técnica a establecer por la Sindicatura, de acuerdo con las características propias de cada sector<sup>(22)</sup>.

La profusión de expedientes de contratación de auditorías externas, pone de relieve la aceptación social de la figura del auditor, como fiduciario o garante de la calidad informativa de las cuentas anuales de las Administraciones Públicas.

Dejando a un lado la posible regulación futura de la auditoría del sector público, la realidad es que la profusión de expedientes de contratación para realizar auditorías externas (en todo tipo de Administraciones Públicas) por profesionales independientes, pone de manifiesto la aceptación social de la figura del auditor, como fiduciario o garante de la calidad informativa de las cuentas anuales. En el ámbito estatal, y supletoriamente en el mundo local, las actuales Normas de Auditoría del Sector Públi-

## Auditoría Interna del Sector Público: Las diez mejores prácticas internacionales

co, aprobadas por la IGAE<sup>(23)</sup>, reconocen y aceptan la contratación de profesionales de la auditoría, demandando como no podía ser de otra forma, la exigencia de una adecuada cualificación profesional al prever:

*4.1.6. La IGAE deberá supervisar también la preparación y capacidad técnica de los auditores en aquellos casos en que las firmas privadas sean requeridas para actuar en el sector público estatal, y vigilará que se cumple la inscripción en el registro del ICAC (...) También deberá exigir a los auditores cualificación específica en contabilidad pública, en derecho administrativo y en el funcionamiento del sector público, en la medida que sean de aplicación al ente auditado.*

Sin embargo, estos planteamientos chocan frontalmente con el enfoque realizado por los quienes desempeñan los puestos de trabajo (reservados a funcionarios con habilitación de carácter nacional) de Intervención en las Entidades locales españolas. No pienso tomar partido en tan difícil conflicto que, cada vez se plantea con más virulencia. Máxime cuando los grupos de oposición municipal intentan utilizar las auditorías como arma arrojadiza en conflictos electorales, como castigo para un determinado partido que sustenta la alcaldía.

Los Interventores sostienen<sup>(24)</sup> que los auditores privados, con algunas reservas (el informe de auditoría del Ente Local entienden que está reservado al OCEX) pueden actuar en el campo local sólo si lo hacen como coadyuvantes del órgano público de control interno (o externo). Con todo, parece que la escasa jurisprudencia, la interpretación literal y la doctrina al respecto están por esta conclusión, que comporta la exigencia de que el informe de control financiero sea firmado por el propio interventor para su validez. Las espadas siguen en alto.

### 4. CONTROL INTERNO. EL MODELO COSO.

El modelo COSO<sup>(25)</sup> se reconoce en todo el mundo (privado y público) como la norma más importante sobre el control interno, por lo que es obligada su mención en cualquier análisis de buenas prácticas en auditoría interna. Entiende el control interno como un proceso que proporciona un grado de seguridad razonable en la consecución de eficacia y eficiencia de las operaciones de la entidad, el cumplimiento de las normas aplicables y la fiabilidad de la información financiera. De acuerdo con las Normas de Control Interno<sup>(26)</sup> de la *General Accounting Office* (GAO) de Estados Unidos, el control interno es:

- **Un componente integrado y continuo de operaciones.**— El control interno no es un evento, sino una serie de acciones y actividades que ocurren a lo largo de las operaciones de una entidad y de una forma continuada. El control interno debe reconocerse como una parte integrante de cada sistema de gestión usado para regular y guiar sus operaciones, y no como un sistema separado dentro de una organización.
- **Se efectúa por personas.**— Los individuos son lo que hace funcionar el control interno. La responsabilidad de un buen control interno corresponde a los gestores. La dirección fija los objetivos, establece los mecanismos de control y los supervisa y evalúa. Sin embargo, todo el personal de la organización juega un importante papel para que el sistema funcione.
- **Proporciona seguridad razonable, no absoluta.**— Los gestores deben diseñar e implantar el control interno basado en la relación coste-beneficio. No importa que esté muy bien diseñado e implantado, el control interno no puede proporcionar la convicción absoluta de que se alcanzarán todos los objetivos de la agencia. Siempre habrá factores fuera de control o influencia de la dirección. Por ejemplo, los errores humanos o de juicio y los actos de fraude para evitar el control.

**La Audit Commission de Inglaterra utiliza profesionales privados nombrados entre los miembros de la CIPFA (Instituto de Censores Jurados británicos)**

(23) Resolución de 1.9.1998 de la IGAE. BOE núm. 234 de 30.9.1998, págs. 32568 y siguientes. Las normas regulan con detalle los papeles de trabajo (sección 5.4) que pertenecen, como siempre, a la entidad auditora (norma 5.4.13) que deberá garantizar la seguridad de su conservación y solamente deberá entregarlos en cumplimiento de las normas de control de calidad y "por razones legales". Asimismo, cuando se hayan realizado auditorías por firmas privadas, la IGAE "podrá recurrir a los papeles de trabajo de cara a economizar medios y tiempo".

(24) F. BOSCH FERRÉ Y J.M. LARRAÍNAR GONZALEZ. "Una vieja profesión: Interventor". En *Revista de Estudios Locales*, septiembre de 1999. Págs. 21-27. De los mismos autores "Auditores Privados vs. Auditores Públicos" en *Revista de Estudios Locales* de febrero de 1999, págs. 26-45.

(25) Los nuevos conceptos del control interno (Informe COSO). INSTITUTO DE AUDITORES INTERNOS-COOPERS & LYBRAND. Editorial Díaz de Santos. 1997. pág. 16. El texto incluye la traducción del informe COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) concluido en 1987 y editado en USA en 1992, tras un periodo de reflexión.

(26) GAO/AIMD-00-21.3.1. Standards for Internal Control in Federal Government. (noviembre, 1999). Ver [www.gao.gov](http://www.gao.gov)



Sector Público

# Las actuales Normas de Auditoría del Sector Público reconocen y aceptan la contratación de profesionales de la auditoría

Los cinco elementos del control interno que identifica COSO y recoge la GAO<sup>(27)</sup> son:

## 1. Ambiente del Control

*La dirección y empleados deben establecer y mantener un ambiente en toda la organización que imponga una actitud positiva y favorable hacia el control interno, así como una administración ética.*— Es probable que los controles internos funcionen mejor si la dirección cree que esos controles son importantes y comunican esa opinión a los empleados de todos los niveles. Si la dirección ve los controles como un obstáculo, esa actitud se comunicará también al resto de la organización. Un ambiente del control interno eficaz fija el tono en que una organización influye en la conciencia del control de su personal. Es un factor intangible fundamental para los restantes componentes del control interno: proporciona disciplina, estructura, y cultura organizacional.

(27) GAO. *Standards for Internal Control...* (Op. Cit.), pág. 7.

(28) <http://www.osc.state.ma>

## 2. Risk Assessment

*El control interno debe establecer y mantener una valoración de los riesgos frente a fuentes externas e internas.*— Una condición previa para la valoración de riesgos es el establecimiento de objetivos claros y consistentes. La valoración es la identificación y análisis de los riesgos asociados al logro de los objetivos, definidos en planes estratégicos y anuales. Un riesgo es algo que pone en peligro el logro de un objetivo. Surge de la pregunta: *¿qué podría salir mal? ¿Qué recursos necesitamos proteger?* Son factores clásicos de alto riesgo potencial los programas o actividades complejas, el manejo de dinero en efectivo, la alta rotación y crecimiento del personal o el establecimiento de nuevos servicios. Volveremos más adelante sobre este tema.

## 3. Actividades de Control

*Las actividades de control interno aseguran que las directrices de administración se llevan a cabo.*— Las organizaciones establecen políticas y procedimientos para identificar riesgos que le impidan alcanzar sus objetivos. Incluyen una amplia gama de actividades tan diversas como las autorizaciones, las comprobaciones, las conciliaciones, las revisiones de operaciones, el mantenimiento de la seguridad y la creación y mantenimiento de registros que proporcionen evidencia de estas actividades así como la documentación apropiada. Las actividades claramente identificadas minimizan el riesgo y refuerzan la eficacia. Los controles exagerados son tan perjudiciales como el riesgo excesivo y reducen la productividad.

## 4. Información y Comunicación

*La información debe registrarse y comunicarse a la dirección (y restantes usuarios que la necesiten) en tiempo y forma para llevar a cabo su control interno.*— La información debe ser fiable y oportuna. Por ejemplo, los superiores deben comunicar los deberes y

responsabilidades a los empleados que les informan y estos deben poder alertar la dirección de los problemas potenciales. Debe comunicarse la información continuamente tanto dentro de la organización como externamente (vendedores, por ejemplo).

## 5. Supervisión

*La supervisión del control interno debe evaluar la calidad de la performance en el tiempo y asegurar que los resultados de las auditorías y otras revisiones son resueltos rápidamente.*— Después de que se implantan los controles internos, su eficacia necesita ser supervisada periódicamente para asegurar que continúan siendo adecuados y funcionan apropiadamente. La dirección también debe supervisar los problemas previamente identificados para asegurar que se corrigen, evaluando rápidamente los resultados de las auditorías, determinando las acciones adecuadas en respuesta a sus recomendaciones y completando, dentro de los plazos establecidos, todas las acciones que corrigen o resuelven las materias denunciadas.

En EE.UU. es frecuente encontrar leyes que regulan el proceso de control interno de las agencias estatales. Es el caso la denominada *Ley del Control Interno* de Massachusetts, que comentamos a continuación como tercer ejemplo de buena práctica.

### 4.1. La Ley del Control Interno de Massachusetts

La ley para Mejorar los Controles Internos dentro de las Agencias Estatales (*Act Relative to Improving the Internal Controls within State Agencies*) entró en vigor en 1990. La Oficina del *Comptroller* Estatal desarrolló esta legislación<sup>(28)</sup>, que requiere que las Agencias desarrollen los sistemas de control internos “de acuerdo con las directrices establecidas por el *Comptroller*”. La Ley, que remite expresamente a los cinco elementos del control interno de COSO, indica seis normas que las Agencias deben establecer e incorporar en su estructura de control interno:

# Auditoría Interna del Sector Público: Las diez mejores prácticas internacionales

## El output de un departamento de auditoría interna es el informe

- Documentación: Las Agencias deben documentar claramente los sistemas de control interno y hacerlos fácilmente disponibles para el examen.
- Transacciones: Las Agencias deben gestionar las transacciones, registrándolas rápidamente, documentándolas claramente y clasificándolas de forma apropiada.
- Autoridad: Sólo debe permitirse autorizar y ejecutar las transacciones a personas que actúan dentro del alcance de autoridad de la Dirección.
- Segregación de Tareas: Las Agencias deben establecer un sistema para asignar los siguientes deberes y responsabilidades esenciales a distintos individuos.
  1. Autorizar, aprobar y registrar transacciones.
  2. Emitir y recibir cheques.
  3. Hacer pagos, y
  4. Revisar o auditar las transacciones.
- Supervisión: Proporcionar supervisión cualificada y continua a todo el personal para asegurar que se logran los objetivos de control interno.
- Acceso: Limitar el acceso a los recursos y archivos sólo a personas autorizadas, tal como se determine por el jefe de la Agencia, responsable último de la custodia o uso de los activos y de asignar individuos cualificados a este propósito. Se deben comparar periódicamente los activos físicos con los registros contables para reducir su riesgo de pérdida o uso no autorizado.
- Tener disponible en el archivo la documentación escrita sobre la contabilidad de la Agencia y el sistema de control administrativo para su revisión por la Oficina del Comptroller General o del Auditor Estatal.
- Evaluar, por lo menos anualmente, la eficacia del sistema del control interno de la agencia. En ese momento, debe establecer y llevar a cabo cualquier cambio necesario para asegurar la integridad continuada del sistema.
- Evaluar los resultados y recomendaciones de las auditorías, para mejorar rápidamente los controles internos departamentales. Instrumentar las acciones correctivas oportunas y adecuadas como consecuencia de una auditoría.
- Informar inmediatamente a la Oficina del Auditor Estatal de todas las variaciones, pérdidas, mermas, o robos de fondos o propiedades. La Ley requiere esta acción específicamente.

### 5. PROGRAMA DE AUDITORÍA INTERNA

La auditoría interna prioriza sus actividades a través de la evaluación y elaboración de un ranking de riesgos. Ya hemos visto, dentro de las mejores prácticas recomendadas por la ANAO australiana, que el enfoque tradicional del plan suponía definir un “universo” de funciones, actividades y procesos de auditoría para seleccionar los posibles temas de revisión. Esa selección de temas se emprendía para alcanzar todo el universo en un periodo dado de tiempo, que usualmente se programaba para ser completado en un periodo de tres años.

Hoy se reconoce que un enfoque puramente “cíclico” para determinar el alcance de la auditoría interna no es tan eficaz como promover la identificación de riesgos y la priorización de la actividad de auditoría interna basada en una

adecuada valoración de esos riesgos. El modelo usado proporcionará un mecanismo sistemático para identificar los riesgos, determinar sus consecuencias, considerar la probabilidad de su ocurrencia y la importancia global (o nivel) de cada riesgo. En la práctica, los programas se desarrollan después de consultar con la Alta Dirección (incluyendo el Comité de Auditoría), y someterlo al Jefe Ejecutivo para su aprobación. El sistema está ya suficientemente contrastado en el sector privado, fundamentalmente en las Entidades Financieras<sup>(29)</sup>.

Veamos, entre las “mejores prácticas”, el proceso de elaboración y asignación de riesgos a través de la programación de auditoría de las universidades americanas, cuyos auditores internos cuentan con una poderosa e influyente *Asociación de Auditores de Colleges y Universidades* (ACUA<sup>(30)</sup>), que ha normalizado muchos de estos procesos, dándoles un tratamiento uniforme en la mayoría de los centros de educación superior.

El modelo proporciona un mecanismo sistemático para identificar los riesgos, determinar sus consecuencias, considerar su probabilidad de ocurrencia y la importancia global (o nivel) de cada riesgo

(29) PEDRO LUIS URIARTE. “La Auditoría Interna del BBV. ¿Cómo la usa el Consejero Delegado?” en *Auditoría Interna* n° 51/1998. Pág. 16-21.

(30) <http://www.acua.org>

#### 4.1.1 La Responsabilidad del Departamento

La Ley requiere que el jefe de la Agencia o Departamento (además de sus deberes regulares) asigne la responsabilidad del control interno de la organización a un individuo (el Funcionario del Control Interno de la Agencia) cuyas responsabilidades deben incluir las siguientes tareas:



**Sector Público**

**España ha optado por un modelo descentralizado y funcional para examinar la regularidad financiera y de legalidad de las Administraciones Públicas**

**5.1. Los departamentos de auditoría interna en Entidades altamente descentralizadas. El caso de las universidades norteamericanas**

Las universidades representan un modelo organizativo poco jerarquizado y muy profesionalizado. Cuentan con muchos centros de responsabilidad y de coste (Facultades, Departamentos, Servicios). Podemos afirmar, sin lugar a dudas, que establecer programas de auditoría entre éstos pone a prueba cualquier esquema, de ahí que la consideremos la cuarta *mejor práctica* de este estudio. Básicamente, los problemas residen en los criterios objetivos para determinación de las unidades auditables y en el proceso de ejecución.

El problema no es baladí. La decisión de “auditar” un determinado segmento de la organización puede ser considerado como un acto de agresión. Máxime en organizaciones con fuertes tensiones internas y externas, económicas y académicas, científicas o investigadoras, como son las universidades. Es necesario demostrar y garantizar a todos los miembros de la organización su utilización imparcial<sup>(31)</sup>.

**5.1.1. Selección de la unidad objeto de auditoría**

Un modelo intuitivo y fácilmente comprensible se sigue por la mayoría de las Instituciones de Educación Superior norteamericanas. La determinación de las áreas auditables supone el establecimiento de un *ranking* entre ellas, según un proceso de ordenación en función de la *Valoración de riesgos*. Cada uno de los centros del coste, unidades funcionales, actividades y sistemas se evalúa para un nivel de

riesgo, ordenándolos de menor a mayor. Esta jerarquía suele corregirse en función de dos factores: fecha de la última auditoría (*Intervenido*) y su Resultado (*satisfactorio- poco satisfactorio*). Con estos datos se construye la siguiente tabla, recogida en el cuadro 3 que asigna la unidad auditable al programa de trabajo a lo largo del próximo trienio, base más frecuente de planificación estratégica.

La valoración del riesgo se realiza usando el juicio profesional y la experiencia del auditor y del gestor, en función de los siguientes criterios:

1. El impacto del área auditable cuando no logra los OBJETIVOS de la Universidad.
2. La competencia, integridad y suficiencia del PERSONAL.
3. La cuantía de los activos, liquidez o volumen de TRANSACCIONES.
4. La COMPLEJIDAD o VOLATILIDAD de las actividades.
5. La suficiencia de los CONTROLES INTERNOS en el propio área.
6. El grado en que el área depende de los SISTEMAS INFORMÁTICOS.

Cada uno de los anteriores criterios se cuantifica según una escala, de 1 a 3, que asigna un valor descriptivo a cada uno de los factores de riesgo más importantes:

(31) Mi experiencia, como responsable del área económica de la Universidad de Salamanca, me indica que existe otro enfoque. Tras la implantación, en 1998, de la sección de Auditoría Interna, con los conceptos propuestos en este artículo, hemos introducido muchas mejoras, no sólo de gestión. Al revés que el “caballo de Atila”, por donde el auditor pasa crecen las inversiones, los cursos de formación y la gestión informatizada de los procesos, como respuesta eficaz a las recomendaciones. Llegará un día en que todo el mundo exigirá su inclusión en el Plan Semestral de Auditoría.

**CUADRO 3**

Área Auditable en el trienio	Rank	Intervenido	resultado	riesgo	2000	2001	2002	Comentarios en Áreas de Alto Riesgo no Planeadas para Auditoría en los Próximos 3 años
Unidad 1								
Unidad 2								
Unidad 3								
Unidad 4								

## Auditoría Interna del Sector Público: Las diez mejores prácticas internacionales

1 = riesgo bajo.

2 = riesgo medio.

3 = riesgo alto.

Suma = De acuerdo con los anteriores coeficientes, la suma del riesgo más bajo alcanzable por un área es 6 y el más alto, 18. La suma se multiplica por (P+I) siendo

P = la probabilidad de ocurrencia de un riesgo importante (1 = bajo, 2 = el medio, 3 = alto)

I = impacto en la Universidad (1 = impacto bajo, 2 = impacto moderado, 3 = impacto crítico)

Ordenación Ranking = cada una de las N áreas auditables se ordena de 1 a N. El área ordenada más baja (Por ejemplo el nº 1 para “Problemas Medioambientales” identifica el riesgo más alto. El área ordenada con el número n (“Archivos”) presenta el riesgo más bajo. Las áreas ordenadas dentro del primer percentil 20 pueden considerarse como de riesgo Alto. Los restantes 20-80 serán de riesgo medio y las áreas correspondientes al último 20% corresponderán al riesgo bajo.

El siguiente paso exige hacer una estimación de recursos de auditoría, empezando con las horas anuales totales disponibles del personal de auditoría y las asignaciones hechas para: permisos, formación continua profesional, administración y asistencia departamental, apoyo informático, investigaciones especiales y seguimiento del año anterior. El tiempo resultante representa el número de horas disponible para auditorías. Por último, sólo queda emparejar las horas disponibles para las auditorías seleccionadas y el número de horas estimadas como necesarias para completarlas, tal como presenta, por ejemplo, el cuadro 4, obtenido del Instituto Tecnológico de Ge-

### CUADRO 4

#### PLAN DE LA AUDITORÍA DE GEORGIA INSTITUTE OF TECHNOLOGY-EVALUACIÓN DE RIESGOS (1997)

Área Auditable	Factor de Evaluación del Riesgo	Categoría del Riesgo	Horas estimadas de Auditoría	Alcance de Auditoría propuesto	
				Personal de Auditoría de la institución	Otro
Administración de efectivo	.7410	(*) Sensible	350		350
Departamento de Formación Continua	.6744	(*) Sensible	500	500	
División de Operaciones Planta	.6462	(*) Sensible	450	450	
Unidad académica N°. 1	.6436	(*) Sensible	200	200	
Unidad académica N°. 2	.6436	(*) Sensible	160	160	
Unidad académica N°. 3	.6436	(*) Sensible	200	200	
Unidad académica N°. 4	.6436	(*) Sensible	200	200	
Servicio de Personal (expedientes)—PCS	.6385	Sensible	350	350	
Servicio personal (expedientes)—GTRI	.6385	Sensible	160	160	
Operaciones de la Nómina	.6282	(*) Sensible	300	300	
Inventario—Librería	.6000	Moderado	80	80	
Las Ausencias compensadas—Mensuales	.5949	(*) Moderado	300	300	
Costes de telecomunicación	.5897	(*) Moderado	300	300	
Costes de programas patrocinados	.5872	(*) Moderado	200	200	
Inversión en Planta	.5795	(*) Moderado	400	400	
Centro de Proceso de Datos	.5718	(*) Moderado	170	170	
Viajes	.5590	Moderado	300	300	
Uso de Tarjeta de crédito—Gastos	.5205	Moderado	200	200	
Expedientes de estudiantes	.5026	Moderado	300		300
Inventario—Suministro para la Oficina	.4897	Moderado	40	40	
Inventario—Química	.4897	Moderado	40	40	
Inventario—POD	.4897	Moderado	40	40	
Fondos para préstamos	.4795	Moderado	300	300	
Caja Fija-Fondos a fin de Año	.4692	Moderado	80	80	
Sistema informático de la librería	.4675	(*) Moderado	360	360	
Inventario—Farmacia	.4615	Moderado	40	40	
Los estudios en extranjero	.4150	(*) Moderado	200	200	
<b>Totales</b>			<b>6,220</b>	<b>5,570</b>	<b>650</b>

(\*) Última auditoría hace más de cinco años, o auditoría nunca realizada.



## Sector Público

# La auditoría interna prioriza sus actividades a través de la evaluación y elaboración de un ranking de riesgos

orgia<sup>(32)</sup>. En el cuadro 5 encontramos la distribución de tareas de los seis puestos de trabajo (un total de 10.400 horas de auditoría) para 125 áreas diferentes en la Universidad de Colorado<sup>(33)</sup>. Para finalizar el epígrafe, comentamos las fases del Plan de Auditoría (cuadro 6) a través del esquema proporcionado por la Universidad de Arizona<sup>(34)</sup>.

Debe destacarse, en todas ellas, la importancia otorgada a la formación (9%), tanto en educación continua como en herramientas informáticas-CA-ATS-, el *networking* externo para cultivar las relaciones (4%) y el seguimiento de recomendaciones de ejercicios ante-

rios (7%), como actividades ordinarias del plan de trabajo. También incluye la prevención del fraude (12%), la colaboración con la dirección en la revisión de las políticas administrativas y una previsión para contingencias. En algunos casos, se encargan trabajos concretos a empresas auditoras. Nótese en el cuadro 4 que es el caso de la sección de Tesorería y los expedientes de estudiantes.

### 5.1.2. Etapas

Una vez seleccionadas las partes de la organización que van a ser revisadas, el proceso de ejecución del trabajo, en cada unidad, es básicamente similar en todas las universidades y distingue las siguientes etapas.

#### 5.1.2.1. Notificación del Plan de Auditoría

Tras la aprobación del Plan, el Director de Auditoría Interna comunica su inclusión a cada uno de los representantes de las áreas comprendidas en el programa. En la carta indica el nombre del auditor encargado, la naturaleza del trabajo, la fecha de comienzo y pide su colaboración al funcionario responsable.

#### 5.1.2.2. Memorándum introductorio

Se envía dos o tres semanas antes de comenzar la auditoría al vicepresidente responsable, con copias para los restantes funcionarios universitarios identificados en el programa de Auditoría Interna. El memorándum introductorio debe detallar:

1. El área/unidad que ha de ser auditada
2. Los objetivos preliminares de la auditoría
3. El formato del informe (es decir, informe escrito, memorándum informal, o informe oral)
4. El alcance previsto del trabajo, en función de la información obtenida y la valoración de riesgos

## CUADRO 5

### UNIVERSIDAD DE COLORADO. DEPARTAMENTO DE AUDITORÍA INTERNA. PLAN 1999.

PLAN 1999	Horas Totales	%
<b>Programa General</b>	<b>2.020</b>	<b>17%</b>
Revisión de las Políticas Administrativas - 205		
Ayudas- 438		
Estado de laboratorios - 67		
Gastos con cargo a donaciones - 345		
Certificación becas Fundación Henry Strong - 103		
Administración del Centro de la Energía - 88		
Gestión de la I+D - En Proceso - 355		
Centro de Salud de Estudiantes- 404		
<b>Programa de Sistemas de Información</b>	<b>449</b>	<b>4%</b>
Participación del Proceso de Modernización Administrativa - 157		
Año 2000 - 153		
Sistema operativo GAWAIN- 51 Horas		
<b>Informes de Seguimiento</b>	<b>841</b>	<b>7%</b>
<b>Asistencia a la Dirección</b>	<b>2.179</b>	<b>18%</b>
Revisión en el Departamento de Bellas Artes - 36		
Planes de Auto-seguro Sanitario - 2,006		
Aprobación de sueldos - En el Proceso - 115		
<b>Prevención del Fraude</b>	<b>1.401</b>	<b>12%</b>
Investigación de fraudes y Asesoramiento- 1,443		
Desarrollo del Programa de Prevención del Fraude - 108		
<b>Desarrollo Profesional y Tecnología de la Auditoría</b>	<b>1,130</b>	<b>9%</b>
<b>Networking externo para cultivar relaciones</b>	<b>508</b>	<b>4%</b>
<b>Departamento de Planificación &amp; Administración</b>	<b>1,786</b>	<b>15%</b>
<b>Veraneo, Licencias, Enfermedad</b>	<b>1.696</b>	<b>14%</b>
<b>Total Horas</b>	<b>12.010</b>	<b>100%</b>

## Auditoría Interna del Sector Público: Las diez mejores prácticas internacionales

**Los problemas residen en los criterios objetivos para determinar las unidades auditables y el proceso de ejecución**

### 5.1.2.3. Conferencia inicial o “de entrada”

Una semana antes del inicio del trabajo, el Auditor Interno programa una conferencia con la sección. El Decano o Administrador puede incluir a otros participantes. El propósito de la reunión es:

1. Discutir los objetivos preliminares de la auditoría y determinar si deben dirigirse hacia áreas particulares de preocupación.
2. Introducir al equipo de Auditoría que realizará el trabajo.
3. Identificar a la persona de contacto con quien el equipo va a trabajar para llevar a cabo la auditoría.
4. Revisar el procedimiento de elaboración del informe.

### 5.1.2.4. Trabajo de campo

El personal de Auditoría Interna realiza generalmente su trabajo en la sección a verificar, intentando ser discreto y “no-intrusivo”, aunque, normalmente requerirá mucha ayuda para conseguir los documentos necesarios. Durante el proceso, la Auditoría Interna entrevista al personal, revisa las políticas y manuales de procedimientos seguidos por la sección y los documentos relacionados con sus operaciones. También se realizan procedimientos de auditoría adicionales, si se considera apropiado. Incluye:

1. *Realizar las pruebas de auditoría.*— Generalmente de naturaleza analítica, diseñadas para precisar si están funcionando los controles y procedimientos. Como las pruebas se realizan empleando una muestra seleccionada de transacciones, no se

(32) <http://www.audit.gatech.edu>

(33) <http://www.cusys.edu>

(34) <http://www.asu.edu/aad/manuals/com/com702.html>

## CUADRO 6

### UNIVERSIDAD ESTATAL DE ARIZONA. AUDITORÍA INTERNA. CALENDARIO Y PARTICIPANTES EN LA AUDITORÍA

	A Memorándum Introdutorio	B Conferencia de Entrada	C Borrador sin Respuestas	D Conferencia final	E Informe final con Respuestas
Vicepresidente	X				X
Assistant Vicepresidente	X	X (5)	X (6)	X (5)	X
Comptroller					X
Director de Auditoría Interna	X	X	X	X	X
Director ejecutivo					X
Asst. Ejecutivo del Director de Auditoría	X				X (4)
Enlace de Auditoría (1)	X	X	X	X	X
Decano/Administrador (2)	X	X (2)	X	X (3)	X
Director del Programa Auditado	X	X	X	X	X

**Nota 1:** Los enlaces de auditoría son responsables de mantener informado a su vicepresidente respectivo de cualquier problema importante relacionado con la Auditoría Interna de la Universidad.

**Nota 2:** Para las áreas no académicas, el funcionario universitario que indica el informe de auditoría.

**Nota 3:** la Participación en las conferencias de entrada y salida son deseables, pero discrecionales.

**Nota 4:** Copia “oculta”: no presente en la lista formal para su distribución.

**Nota 5:** la Participación en las conferencias de entrada y salida son deseables, pero discrecionales, salvo auditorías relacionadas con los Servicios Administrativos.

**Nota 6:** Para las auditorías de las unidades de Servicios Administrativos, el ayudante del vicepresidente debe recibir una copia del informe borrador junto con una carta explicativa que hace constar que el informe borrador NO debe ser distribuido a terceras personas hasta que se celebre la conferencia/entrevista final y hasta que no se hayan discutido los hallazgos/recomendaciones con la unidad sometida a la auditoría. Para las auditorías no pertenecientes a Servicios Administrativos, el borrador de informe debe remitirse al vicepresidente solamente DESPUÉS de que se haya celebrado la conferencia de salida.



**Sector Público**

## La determinación de las áreas auditables supone el establecimiento de un ranking, según un proceso de ordenación en función de la valoración de riesgos

piensa descubrir todos los errores o irregularidades que puedan haber ocurrido en esa área.

2. *Documentar el trabajo realizado.*— Se reúnen, en un archivo permanente y centralizado, todos los programas de auditoría completados y la restante información recogida en el transcurso de cada revisión, que podrían ser útiles en futuras auditorías. Los papeles de trabajo contienen los resultados de las comprobaciones, así como cualquier otra documentación pertinente, como el resumen de las discusiones y reuniones, las copias de informes o conciliaciones, que son *indiciados* según el formato establecido por el Departamento de auditoría.
3. *Revisión del trabajo de auditoría.*— El gerente de la auditoría revisa los papeles de trabajo y aprueba el proyecto de informe.

### 5.1.2.5. Recomendaciones

El alcance de la auditoría permite realizar recomendaciones para perfeccionar los controles financieros y de gestión. La Auditoría Interna y los servicios administrativos discutirán sus recomendaciones en una conferencia final con el Decano o Administrador. La aplicación de las recomendaciones es responsabilidad de la sección intervenida. La Auditoría interna supervisa la aplicación de las recomendaciones de gestión trimestralmente.

### 5.1.2.6. Conferencia final

Para concluir, se sostiene una reunión con los funcionarios universitarios identificados en el programa. El proyecto de informe se revisa con los siguientes fines:

1. Confirmar la exactitud de los datos presentados.
2. Determinar si ha sido considerada toda la información pertinente.
3. Responder a las preguntas sobre el informe, sus recomendaciones o conclusiones.
4. Discutir los cambios propuestos, y

5. Examinar el calendario de preparación de las contestaciones departamentales a las recomendaciones, si no han sido ya completadas.

### 5.1.2.7. Contestaciones a las Recomendaciones

Las contestaciones a las recomendaciones son aprobadas por el Decano o Administrador y sometidas a la Auditoría Interna. En general, si existe acuerdo en los resultados y recomendaciones, las contestaciones especifican los cambios que se llevarán a cabo, con las fechas detalladas para su aplicación. La Auditoría interna debe estar dispuesta a ayudar a las secciones en esas contestaciones.

### 5.1.2.8. Distribución del Informe final

Las contestaciones departamentales y su aceptación estarán incorporadas al informe antes de su distribución definitiva.

El personal de Auditoría Interna realiza su trabajo en la sección a verificar, intentando ser discreto y “no-intrusivo”, aunque, normalmente requerirá mucha ayuda para conseguir los documentos necesarios.

## 6. INFORMES

**A**cabamos de ver que el *output* de un departamento de Auditoría Interna es el informe. Es el resultado de las investigaciones, estudios y análisis efectuados durante el trabajo de campo y concluye expresando por escrito la opinión sobre el área auditada y sus recomendaciones.

Desde 1985, la *General Accounting Office* (GAO) estadounidense y el Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA) han dictado normas de auditoría que proporcionan una referencia para asegurar la calidad de los trabajos de los auditores, tanto internos como externos,

cuando prestan sus servicios en el sector público. Las normas generales de auditoría aplicables al sector privado (GAAS), son menos exigentes que las públicas (GA-GAS). Estas normas, renovadas durante 1994 (*“Yellow Book”*<sup>(35)</sup>), tras un periodo de información pública, incluyen tanto la auditoría de *performance*, como financiera.

Pues bien, el capítulo séptimo de esas Normas de Auditoría Pública regula la presentación de informes de auditoría operativa. Tendremos ocasión de comentarlas nuevamente en este artículo, pero ya avanzamos que exigen a los informes ser *oportunos* (7.6), incluir los hallazgos, conclusiones y recomendaciones con las medidas a tomar para corregir áreas problemáticas y mejorar operaciones (4.21). Además, la cuarta norma sobre la presentación de los informes indica (7.50):

**El informe debe ser completo, exacto, objetivo, convincente, y tan claro y conciso como permitan las materias de que trate.**

No es nada fácil cumplir estas exigencias, sencillas en apariencia. Más al norte, el AUDITOR GENERAL DE CANADÁ, dentro del *Raport Annual 1993* llevó a cabo el análisis y evaluación de sus auditores internos, con inquietud por su evaluación y rendimiento con las siguientes conclusiones:

*7.58 Las normas de auditoría interna exigen que el informe sea conciso, completo, rápidamente comunicado, que no oculte las constataciones importantes y que presente recomendaciones para poder mejorar los posibles fallos.*

*7.59 En el curso de nuestra verificación habíamos notado que gran parte de los informes de auditoría interna de la mayor parte de los ministerios contenía numerosas observaciones poco importantes, habían sido comunicadas mucho tiempo después de finalizar los trabajos de auditoría y no eran el ob-*

*jeto de un seguimiento que determinara si las medidas correctivas habían sido tomadas.*

*7.60 Por el contrario, los organismos que se consideraban como los mejores dentro de nuestro estudio tenían una estrategia de rapport más constructivo cuyos elementos más destacados eran:*

- *el acento se pone más en las soluciones que en las causas*
- *la producción del informe ha de ser cuando ha concluido el trabajo de campo y no varios meses más tarde*
- *el envío de informes detallados a las personas responsables de los controles, de los sistemas y de las operaciones, que pueden aportar mejoras*

*7.61 la mayor parte de las Entidades puede aumentar la calidad y la rapidez de sus rapports. Creemos que habría que examinar las prácticas de comunicación de resultados para ver si son las apropiadas.*

*7.63 Nuestra verificación indica que los servicios de auditoría interna de la Administración federal deberían dedicar muchos esfuerzos en la elaboración y la aplicación de indicadores para medir el rendimiento. Prácticamente ningún servicio de auditoría interna está dotado de un mecanismo que permita medir su rendimiento de forma continua, ni aplican un sistema que permita el seguimiento del empleo del tiempo.*

Por eso, para cuidar su redacción, e incluso para normalizar y garantizar su correcto contenido, algunas Entidades han establecido su propio *libro de estilo* de los informes de auditoría interna. En este caso debe mencionarse la Universidad de Illinois, que presentamos como quinta mejor práctica, dentro de una *web* plagada de interesantes herramientas<sup>(36)</sup>.

**La valoración del riesgo se realiza usando el juicio profesional y la experiencia del auditor y del gestor, en función de determinados criterios**



(35) Existe una traducción al castellano de las normas editada por CONSULTORES DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS bajo el título *Normas de Auditoría del Sector Público*. Madrid, 1999.

(36) <http://www.audits.uillinois.edu/AUDMAN/TBLCONT.HTM>



Sector Público

## La GAO ha elaborado una guía especial para el control de calidad

(37) <http://www.uis.rochester.edu/audit>

(38) <http://marley.unh.edu/audit/findings.htm>

El texto establece un formato estándar para los informes (generalidades, objetivos y alcance, observaciones y recomendaciones). Aconseja incluir las “opiniones” del auditor y usar un lenguaje que todos los posibles lectores puedan comprender. Por ello, el manual establece criterios para puntuación e incluso construcción de frases. Presentamos en el cuadro 7 un extracto del epígrafe titulado “Making Reports Readable”. El pasaje, que sólo es una muestra, no tiene desperdicio y debe ser una referencia obligada para todos los que realicen informes de auditoría.

Por su parte, otras Agencias norteamericanas establecen y publican anualmente el “informe tipo” que resume las principales carencias detectadas en los trabajos realizados por la Unidad de Auditoría Interna. Presentamos en el cuadro 8 uno de tantos correspondiente a otra Universidad, en este caso de Rochester<sup>(37)</sup>. La hemos seleccionado, entre otras razones por su brevedad. Muchas prácticas de este tipo no son tan esquemáticas pero animo a los lectores a su consulta<sup>(38)</sup>.

### CUADRO 7

#### UNIVERSIDAD DE ILLINOIS. DEPARTAMENTO DE AUDITORÍA INTERNA.-LIBRO DE ESTILO

##### Maneras para asegurar que los informes sean legibles.

Los auditores intentarán asegurar que sus informes sean creíbles, completos y tan concisos como sea posible. Los detalles innecesarios, tales como citas de cartas, normativa o procedimientos en su totalidad, así como la repetición de las mismas palabras o re-enunciados de los mismos temas, hacen que los informes finales resulten confusos y difíciles de leer.

El personal sometido a una auditoría, así como la Alta Dirección, tendrá una mayor probabilidad de llegar a consensos (e implantar la actuación recomendada) si el informe se presenta de una manera lógica y clara que si el mismo contiene gran cantidad de opiniones indocumentadas o detalles extraños al tema en cuestión.

Por otra parte, no se puede omitir lo que es esencial. El auditor nunca debe suponer que todo lector del informe necesariamente vaya a tener conocimientos de lo que se expresa en el mismo. Con frecuencia, se utilizan cartas de la dirección para complementar el informe de la auditoría.

El auditor tiene la responsabilidad de transmitir consideraciones sobre el grado en que la dirección cumple con las políticas y procedimientos establecidos. Un informe debe expresar: (1) el “status” de los asuntos desarrollados en la auditoría; (2) la evaluación del tema por el auditor y si fue aceptada o no, y por qué; (3) la recomendaciones, sugerencias, preguntas y comentarios de auditoría.

El propósito de escribir es comunicar: un hecho, una evaluación, un pensamiento, una idea, una recomendación. Cuanto más directamente se presenta el material mejor. En los informes se debe decir lo que se quiere expresar y ser lo más escueto y específico posible. Cuando se ha dicho lo que se quiere expresar, se debe terminar el informe.

En vez de clarificar, la repetición innecesaria hace que el informe resulte aburrido y confuso.

**Confuso:** Como consecuencia de una serie de irregularidades en las nóminas de la Oficina de Habilitación de los Laboratorios, se interrogó al Director de la Oficina de Habilitación de los Laboratorios acerca de las nóminas de la Oficina de Habilitación de los Laboratorios.

**Claro:** Como consecuencia de una serie de irregularidades, se interrogó al Director de la Oficina de Habilitación de los Laboratorios de la Universidad acerca de las nóminas.

Es necesario re-leer el informe para ver si el sentido estará claro para un lector no familiarizado con el tema. Después de hacer una revisión, hay que leer la frase para asegurar que las distintas partes casan de una manera coherente. Hay que evitar frases confusas. A continuación presentamos expresiones que no tienen sentido o bien aportan un significado distinto a la intención de la persona que las escribió:

**Confuso:** *Inexperimentados y no familiarizados con los ordenadores, los auditores recomiendan que sean contratados empleados y no estudiantes.*

**Claro:** *Los auditores recomiendan la contratación de empleados y no de estudiantes sin experiencia con ordenadores.*

**Confuso:** *Llenos de muebles y peligrosos, no entramos en los almacenes.*

**Claro:** *Los almacenes, llenos de muebles, eran demasiado peligrosos para entrar en ellos.*

Se debe intentar utilizar palabras “activas” (imponer tributos, pagar, desviar) en vez de pasivas (imposición de tributos, pago, desviación).

Se debe evitar jergas y términos legalistas:

**Mejor:** *El contable realiza una auditoría sobre la sección de nóminas*

**Peor:** *La función de la auditoría de la sección de nóminas es llevada a cabo por el contable.*

Un buen estilo es claro, sencillo y libre de “flecós”. Aunque que no es realmente incorrecto decir “En el momento presente, estamos sometidos a una precipitación” se expresa la idea con más claridad afirmando “está lloviendo”.

(.....)

# Auditoría Interna del Sector Público: Las diez mejores prácticas internacionales

## CUADRO 8

### UNIVERSIDAD DE ROCHESTER. OFICINA DE AUDITORÍA. Lista "Top 10" de las principales conclusiones de Auditoría

#### 1- Separación inapropiada de responsabilidades y deberes.

Un control interno fuerte requiere una apropiada separación de responsabilidades en cuanto a la autorización, custodia física de bienes y su inventario. Las personas que pueden autorizar pedidos no deben tener la capacidad de procesar los pagos. La persona que prepara las imposiciones bancarias no debe remitir los recibos a las cuentas de los clientes. Ninguna persona individual debe tener capacidad de pedir, recibir, aprobar el pago, ni verificar los cobros de los informes mensuales de contabilidad.

#### 2- Revisión de registros mensuales de contabilidad inadecuada o fuera de plazo.

Esto representa el control "de detective" final en nuestro sistema de contabilidad. Estos informes de contabilidad son los registros oficiales de la Universidad. Todas las transacciones registradas en los informes de contabilidad deben ser revisadas y verificadas cada mes. Los administradores superiores, los catedráticos y los investigadores principales deben revisar los informes de contabilidad en cuanto a su razonabilidad y corrección se refiere. Los informes generados por sistemas locales "ocultos", si bien son un recurso útil de la gestión, no representan los registros oficiales de la Universidad.

#### 3- Acceso indebido- falta de seguridad.

La Gerencia debe proporcionar métodos seguros para salvaguardar activos físicos, la información restringida, los documentos sensibles, etc. Control sobre las llaves: deben almacenarse el dinero y cheques en un lugar seguro; los escritorios y los despachos deben ser cerrados con llave cuando no están en uso; el acceso a documentos debe estar restringido (pago de pedidos, devolución por gastos menores, etc.); las combinaciones de las cajas fuertes deben ser cambiadas periódicamente y siempre que una persona en posesión del número termina su contrato.

#### 4- Autorización inadecuada de gastos.

En el caso de los proyectos subvencionados, los gastos deben ser autorizados por el investigador/a principal o por alguien autorizado por escrito por él. Los documentos tales como memorias sobre viajes y conferencias y los vales para la devolución de dinero pagado en concepto de gastos menores deben ser validados por una persona apropiada de la Universidad. Un subordinado/a no debe aprobar las transacciones de un superior/a; p.ej., un secretario/a no debe aprobar la memoria sobre viajes y conferencias del catedrático/a.

#### 5- Falta de autorización adecuada de registros de horas (trabajadas).

Las hojas internas de horas trabajadas deben ser aprobadas por un supervisor apropiado.

#### 6- Autorización y procesamiento inadecuados de los registros de asistencia de alumnos.

Los registros de asistencia al trabajo de alumnos deben ser aprobados por un supervisor/a apropiado/a y deben ser mandados directamente al Centro de Registros de Empleados y Remuneraciones. Las tarjetas de asistencia de los alumnos deben ser aprobadas por una persona que sepa las horas reales trabajadas; las tarjetas nunca deben ser aprobadas de antemano. Las tarjetas de asistencia de los alumnos, después de que se ha obtenido una firma de aprobación, nunca deben ser devueltas a los alumnos sino que deben ser mandadas directamente al Centro de Registros de Empleados y Remuneraciones por un supervisor/a para que las cifras no puedan ser cambiadas.

#### 7- Conocimiento inadecuado de políticas y procedimientos.

Los Departamentos deben poseer manuales escritos como forma de control administrativo para ofrecer pautas a los empleados respecto a las políticas y los procedimientos departamentales y para facilitar la formación de empleados/as nuevos/as. Los Departamentos deben tener copias de todas las políticas universitarias así como manuales sobre procedimientos tales como aquéllos publicados por los siguientes órganos: El departamento de Asuntos Económicos de la Universidad; Personal, El Negociado de Administración de Investigación y Proyectos o los Servicios de Compras.

#### 8- Falta de control sobre grandes equipos .

Debe establecerse y mantenerse actualizada continuamente una lista de equipos para reflejar las nuevas compras y las disposiciones que se hagan. Todos los equipos deben ser debidamente etiquetados. Debe mantenerse una lista de los que se llevan a casa o fuera del terreno de la Universidad. Los contratos de mantenimiento de equipos deben ser revisados con cierta periodicidad para asegurar que la Universidad sólo está pagando por los materiales que realmente siguen usándose (no ha quedado obsoleto, roto, etc.). Cuando los profesores se desplazan fuera de la Universidad, se necesitan las aprobaciones necesarias antes de que puedan llevarse equipos con ellos.

#### 9- Entrega de recibos con retraso.

El dinero en metálico y los talones deben entregarse en el momento apropiado. Cuando los recibos se mantienen en los Departamentos durante tiempos prolongados antes de su entrega, se aumenta el riesgo de pérdida para la Universidad.

#### 10- Llamadas telefónicas personales que ocasionen gastos.

Las llamadas personales deben ser cargadas a una tarjeta de crédito personal o a la cuenta de su propio teléfono en casa. Los empleados no deben hacer dichas llamadas y luego reembolsar a la Universidad.



## Sector Público

**En EE.UU. es frecuente encontrar leyes que regulen el proceso de control interno de las agencias estatales, como la Ley de Control Interno de Massachussets**



(39) GAO. Interpretation of Continuing Education And Training Requirements. Abril, 1991.

(40) Sin embargo el AUDITOR GENERAL DE CANADÁ, dentro del Raport Annual 1993 (parágrafo 7.36) incluye el siguiente rapapolvo "La formación de los auditores internos y de los funcionarios destinados a actividades de auditoría interna es insuficiente para permitirles estar a la altura de las iniciativas de reforma de la función pública y de los cambios en la práctica de la auditoría interna".

(41) Los informes pueden encontrarse en [www.sao.state.tx.us](http://www.sao.state.tx.us)

## 7. FORMACIÓN CONTÍNUA

**L**os ambientes legales, tecnológicos y económicos, rápidamente cambiantes, exigen continuas actuaciones en formación. Por ello, las Normas de Auditoría Pública promovidas por la GAO requieren que todos los auditores, tanto internos como externos, realicen formación continua periódicamente (norma 3.6):

### *Requisitos de educación continua*

*A fin de cumplir con esta norma, la organización de auditoría deberá tener un programa que asegure que su personal mantendrá su capacidad profesional a través de la educación y capacitación continua. Para ello, cada uno de los auditores responsables de la planificación, dirección o ejecución de la auditoría del sector público o de preparar los informes respectivos deberá completar, cada dos años, por lo menos 80 horas de educación y capacitación continua que contribuyan a mantener su competencia profesional. Deben completarse por lo menos 20 horas en cualquier año de ese periodo de dos años. Los responsables individuales de planificar, dirigir y ejecutar partes sustanciales del trabajo de campo o de preparar los informes de auditoría del sector público deben completar por lo menos 24 horas de las 80 horas de educación y capacitación continua en materias relacionadas con la administración pública y la auditoría del sector público. Si la entidad auditada opera en un entorno específico o peculiar, los auditores deberán recibir capacitación relacionada con ese medio.*

Esta normativa, que cuenta con una posterior Guía de desarrollo<sup>(39)</sup>, es un marco de referencia internacional respecto a las necesidades de formación del personal que realiza funciones de auditoría. En Canadá, el número medio de

días de formación recomendado por el *Institut Canadien des Comptables Agrésés*, es de cinco días anuales o de quince, cada tres años<sup>(40)</sup>.

Muchos OCEX han asumido el compromiso de la formación de los auditores internos de sus Entidades Públicas. Este es el caso de La Oficina del Auditor Estatal (SAO)<sup>(41)</sup> de Texas que puede ser tomada como referencia en otros muchos aspectos y que constituye, por muchas razones, la sexta mejor práctica seleccionada. El Auditor Estatal realiza su trabajo con una especial tutela sobre sus órganos de control interno.

Así, la *Ley de Auditoría Interna* de Texas requiere a las Agencias que superen los 300 empleados y 10 millones de dólares de presupuesto, dotarse de un departamento de auditoría interna, al frente del cual estará un Contador Público o Auditor Interno Certificado (IIA) con tres años de experiencia mínima. El texto requiere a éstos aprobar un Plan Anual de Auditoría que identifique los trabajos a realizar durante el ejercicio, "usando las técnicas del Risk Assessment". El *informe anual* se integrará dentro de un Registro de Informes Individuales de los auditores internos, que obra en la Oficina del Auditor Estatal tres meses después del cierre del año fiscal. La Circular del Auditor Estatal, de 31 de agosto de 1999, dirigida a todos los Directores de Auditoría Interna de todas las Agencias, ha exigido su presentación a través de medios electrónicos y soporte informático.

También requiere el envío de una copia del *Plan Anual de Auditoría Interna* del año siguiente, lo que ayuda a las Agencias a vigilar su propia evaluación de riesgos y el cumplimiento del propio plan. Incluye un informe de seguimiento de las recomendaciones anteriores, (sección 2102.009) con indicación expresa de su estado de ejecución (acciones implantadas total o parcialmente, retrasadas o desoidas). También debe hacerse mención a las desviaciones del plan anual, que deben ser explicadas, y declarar la última fecha de una revisión externa entre colegas (*peer review*, que luego veremos).

## Auditoría Interna del Sector Público: Las diez mejores prácticas internacionales

La oficina también proporciona otros servicios, como diseño y desarrollo de formación para el personal de auditoría interna de las agencias y universidades (sección 2102.012). Cuenta con un activo *Comité de Formación de Auditores Internos* que, además, organiza una importante Conferencia Anual de Auditores de Agencias. A partir de aquí, viene la exigencia. Periódicamente realiza informes<sup>(42)</sup> *horizontales*, de todo o parte de un sector, lo que permite una valoración comparativa, aproximando instituciones de similar tamaño o actividad. Como prueba puede consultarse en su cuidada página web el informe n.º 99-011, donde evalúa, en todas sus agencias públicas, la eficacia de las unidades de auditoría interna con cuatro o menos empleados. La conclusión fue que, en conjunto, esas pequeñas unidades de auditoría interna eran eficaces<sup>(43)</sup>.

Entre las carencias siempre denunciadas, y permítaseme que anticipe al epígrafe siguiente, debe mencionarse la inexistencia de prácticas de control de calidad adecuadas en una tercera parte de las Entidades, así como de revisiones externas (trienales) del trabajo como requieren las normas de auditoría. He aquí su opinión sobre las pequeñas unidades de auditoría interna<sup>(44)</sup>:

*“Un buen programa de control de calidad incluye vigilancia así como revisiones internas y externas. Se comprende que las unidades de auditoría interna de una sola persona tengan dificultades para adaptarse a esta norma. Por consiguiente, se recomienda que estas unidades obtengan unos servicios de control de calidad recíprocos con otras secciones de auditoría interna. Cuando se integren por más de una persona, deben asegurar que existen revisiones internas adecuadas para que su trabajo obedezca las normas de auditoría interna”. State Auditor’s Office (Texas). An Audit Report on the Effectiveness of Internal Audit Functions with Four or Fewer Staff Members (Report n.º 99-011).*

### 8. CONTROL DE CALIDAD

**E**fectivamente, las Normas de Auditoría Públicas de la GAO (por no referirnos a las del propio Instituto de Auditores Internos, cuya sede internacional está en EE. UU.) también exigen (norma 3.33) que los auditores participen, por lo menos una vez cada tres años, en un programa externo de revisión de calidad ejecutado por una organización ajena. La misma GAO, que ha elaborado una guía especial para el control de calidad<sup>(45)</sup>, considera “aceptables” (Norma 3.34) los programas de revisión de algunas instituciones como la propia AIC-PA, la Asociación Nacional de Auditores Estatales, el Instituto de Auditores Internos y la Asociación Nacional de Auditores Públicos Locales. Esta última constituye la séptima de nuestras mejores prácticas seleccionadas.

#### 8.1. Peer Review de la Asociación Norteamericana de Auditores Públicos Locales

La Asociación Nacional de Auditores Públicos Locales (literalmente: NALGA<sup>(46)</sup>) ha establecido un programa de revisión entre colegas (*peer review*) para ayudar a sus miembros a alcanzar el requisito de las Normas de Auditoría Pública. El propósito de estas revisiones entre colegas es determinar si una organización de la auditoría ha establecido un sistema de control de calidad interno adecuado, y determinar el grado en que sus auditorías se rigen por las Normas de Auditoría Pública.

La Asociación emitió su primera Guía de Revisión y Control de Calidad en octubre de 1991, y desde entonces ha ido actualizándola periódicamente. La Guía contiene instrucciones y formularios para organizar y dirigir una *Peer Review* profesional en una Entidad Local. Además, sus formularios pueden usarse para dirigir una auto-valoración de su nivel de cumplimiento con las Normas de Auditoría.

Estos programas de revisiones entre colegas, si bien corren el peligro de caer en el corporativismo y los “pactos de

**Las normas generales de auditoría aplicables al sector privado (GAAS) son menos exigentes que las públicas (GAGAS)**

(42) Para un análisis más detallado de estos informes, en el ámbito específico de las Universidades y sus relaciones con los auditores estatales, puede consultarse ANTONIO ARIAS RODRÍGUEZ “Aspectos prácticos del control interno y externo de las universidades. Experiencia nacional e internacional”. Dentro de las *Jornadas sobre la Trascendencia de las Cuentas Universitarias*. Consejo Social de la Universidad de Vigo, 1999.

(43) “Los auditores Internos necesitan asegurar que reúnen los requisitos de formación continua impuestos por las Normas Públicas de Auditoría. Nueve de las 33 unidades revisadas no reunieron los requisitos de formación continua: completar 80 horas de formación cada dos años por lo menos, de las que 24 horas han de ser en asuntos relacionados con su sector de actividad.” Informe 99-011 sobre la eficacia de las unidades de auditoría interna con cuatro o menos empleados, en *Agencias Públicas y Universidades (AUDITOR ESTATAL DE TEXAS)*.

(44) La opinión de los grandes departamentos ha sido similar. En el informe “A report on the effectiveness of internal audit” de julio de 1997, sobre las 12 mayores agencias estatales, sólo 10 departamentos de auditoría interna eran eficaces. Las dos agencias ineficaces eran la Agencia de Educación y la Comisión de Empleo. El mismo año informó sobre el mismísimo *Controller* Estatal “es eficaz en ocho criterios (compromiso, organización, evaluación de riesgos, preparación y ejecución del plan de auditoría, comunicación de resultados, cumplimiento de las GAGAS y seguimiento de recomendaciones), aunque puede mejorar en tres de ellos”.

(45) GAO/OP-4.1.6. *An audit Quality Control System: Essential Elements*. Agosto, 1993.

(46) <http://www.nalga.org>



## Sector Público

(47) El lector académico ya habrá percibido que el sistema es similar al empleado en la evaluación de Calidad de las Universidades en toda Europa.

(48) Report on N.A.L.G.A.'s Benchmarking and Best Practices Survey For Fiscal Year 1998, Diciembre 1998.

no agresión”, ofrecen muchas ventajas a los auditores locales norteamericanos. Primero, el costo de una revisión se reduce al mínimo. La organización que recibe el examen paga los gastos de viaje de los evaluadores, pero no paga su tiempo. A cambio, se espera que esa

Entidad envíe a sus miembros más cualificados a las revisiones de otras organizaciones<sup>(47)</sup>. También tiene la ventaja, no sólo de proporcionar una perspectiva independiente sino también de facilitar el intercambio de información y la transferencia de conocimientos con el revisor.

En segundo lugar, la Guía permite cierta flexibilidad para afrontar la Norma de Auditoría Pública nº 3.32 de la GAO, que establece:

... “La naturaleza y extensión del sistema interno de control de calidad de una organización depende de varios factores, tales como su tamaño, el grado de autonomía operativa permitida a su personal y áreas de auditoría, la naturaleza de su trabajo, su estructura organizativa, y el adecuado coste-beneficio. Por tanto, los sistemas establecidos en las distintas organizaciones diferirán necesariamente, al igual que la magnitud de su documentación.”

Las revisiones de la Asociación de Auditores Públicos Locales son realizadas por profesionales de auditoría interna, experimentados y críticos, que proporcionan una pauta en la estructura y tipo de trabajo realizado por el departamento de auditoría interna.

Presentamos en el cuadro 9 los resultados proporcionados por las unidades de auditoría de gobiernos locales<sup>(48)</sup>, que permiten resumir las conclusiones de sus informes de control de calidad en los medianos y grandes Ayuntamientos norteamericanos.

## 9. COMITÉ DE AUDITORÍA

Los comités de auditoría se han revelado, desde hace tiempo, como instrumentos adecuados y eficaces para el control económico-financiero del sector público. Por ello, las legislaciones más avanzadas no han dudado

**CUADRO 9**  
**ASOCIACIÓN NACIONAL DE AUDITORES PÚBLICOS LOCALES.-**  
**INDICADORES DE PERFORMANCE**

	1998
Porcentaje de tiempo directo de auditoría sobre el tiempo total disponible	75% (d= 11%)
Porcentaje de recomendaciones aceptadas por los usuarios	91% (d= 11%)
Porcentaje de recomendaciones implantadas por los usuarios	69% (d= 20%)
Porcentaje de compromisos completados del programa anual	91 (d= 25%)
Encuesta de satisfacción de usuarios (1=bajo, 5= Alto)	3.99
Porcentaje de compromisos completados dentro del presupuesto de tiempo planeado	63% (d= 28%)
La sección de auditoría trabaja con el cliente para desarrollar las soluciones o implantar las recomendaciones	Regularmente = 72% A veces= 26% Nunca = 2
Su sección tiene un Manual de Procedimientos de Auditoría	Si-93%
El manual se pone al día periódicamente	Si-74%
Se usan medidas de performance	Si-66%
Porcentaje del personal de auditoría que satisfizo el Requisito de 80 horas de formación	93%
Porcentaje de personal graduado	73%
El departamento aplica COSO como marco de control interno	Totalmente= 7% Parcialmente=39% Nunca= 54%
La sección anima a la dirección para ver la auditoría como un consejero / consultor y apoyar la misión de la auditoría	38%
La sección obtiene sugerencias a través del uso de estudios formales del cliente	26%
La sección pide a los usuarios que valoren la auditoría después de completar el trabajo	27%
Tiene un Comité de Auditoría que sigue activamente las recomendaciones	72%
Se aplican las Normas de Auditoría de la GAO regularmente	65%
Se ha programado un control de calidad externo en los últimos 3 años	36%
Porcentaje de auditorías operativas sobre el total	72%
Porcentaje de secciones que ayudan o facilitan a los departamentos operativos para la auto valoración de riesgos organizativos (“control self assesments”)	14%

# Auditoría Interna del Sector Público: Las diez mejores prácticas internacionales

## El capítulo séptimo de las GAGAS regula la presentación de informes de auditoría operativa

en potenciar su existencia atribuyéndoles la necesaria independencia y competencias claras, amplias y de importantes contenidos mínimos. La política del Instituto de Auditores Internos, tanto en su sección española (IAI) como internacional (IIA) es recomendar la creación de estos órganos para asistir a los Consejos de Administración en la realización de sus responsabilidades referidas a las políticas contables, control interno e información financiera. Para ello, debe mantener líneas de comunicación con los auditores internos y externos<sup>(49)</sup>.

En Australia, la ANAO<sup>(50)</sup> estudió el grado de preparación de las entidades públicas que pertenecen al *Commonwealth* ante los requisitos de la nueva legislación sobre gestión financiera, que exigirá en todas ellas “establecer y mantener un comité de auditoría” (ver cuadro 10). Se encontró que casi tres cuartas partes de las entidades tenían ya un comité constituido, lo que era considerado un logro significativo sobre la situación informada en 1991 (con sólo el 52%), y

la mayoría tenía un tamaño de 3 a 5 miembros (62.4%) y un papel activo respecto a la función de la auditoría interna (90%), aunque sólo el 77% revisó regularmente la eficacia de esa unidad. Alrededor del 70% de los comités también se involucraron activamente en la función de la auditoría externa, si bien sólo un 48% invitó al auditor externo a asistir a todas las reuniones.

### 9.1. El Comité de auditoría en las universidades británicas: contrapunto entre autonomía y responsabilidad

En muchos países, la concesión de una subvención global (transferencia corriente, en nuestra terminología) a las Entidades públicas o privadas lleva aparejada una serie de obligaciones, incluido el sometimiento a procesos de auditoría por los auditores del patrocinador. Presentamos a continuación, como octava “mejor práctica”, el conjunto de relaciones jurídicas pactadas con las de Instituciones de Educación Superior del Reino Unido, que deben

(49) INSTITUTO DE AUDITORES INTERNOS DE ESPAÑA. Los Comités de Auditoría en el marco de los modernos Consejos de Administración. 1998. Pág. 29.

(50) ANAO. Report n° 39/1997 titulado “Audit Commitee”. Un amplio comentario puede verse en ANTONIO ARIAS RODRÍGUEZ “Los comités de auditoría en el sector público: dos experiencias del mundo anglosajón” en Revista Técnica del Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España, n° 13, diciembre de 1998. Pág. 24-33.

## CUADRO 10

### COMITÉS DE AUDITORÍA DEL SECTOR PÚBLICO AUSTRALIANO. CONCLUSIONES

ASPECTOS POSITIVOS (PUNTOS FUERTES)	AREAS PARA MEJORAR (PUNTOS DÉBILES)
<ul style="list-style-type: none"> <li>• La mayoría de las entidades tenían el comité de un tamaño considerado apropiado, es decir, entre 3 y 5 miembros. Las secciones ministeriales y similares contaban con comités mayores, a veces con más de 10 miembros.</li> <li>• La mitad de las entidades tenían por lo menos un miembro ‘externo’ (o independiente) en su comité de auditoría. Sin embargo, y como era previsible, sólo un tercio de las secciones ministeriales tenían en su comité un miembro independiente.</li> <li>• La mayoría de los comités tenían un miembro con conocimientos y/o titulaciones pertinentes en contabilidad (78%), auditoría (43%) o informática (32%).</li> <li>• La mayoría de los comités (56%) sostuvieron 4 reuniones ordinarias anuales y mantuvieron archivos formales de ellas (85%).</li> <li>• Casi todos comités operaban con una carta constitucional formal de atribuciones. Sin embargo, aproximadamente la mitad no había revisado la carta en el último año; y se destaca la tendencia creciente en los comités para relacionarse con materias ajenas a sus papeles tradicionales y extender su actuación hasta áreas como la ética y el control del fraude.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La mayoría de las entidades (65%) indicaron que no tenían ningún plan formal para una rotación ordenada de miembros del comité.</li> <li>• Una proporción significativa de entidades indicó que el director de finanzas es miembro de pleno derecho del comité. Esto es considerado no deseable desde una perspectiva de “independencia”.</li> <li>• Sólo una minoría de comités (41%) trató de todos los aspectos potencialmente significativos en su relación con la auditoría interna y externa: planes de trabajo, informes, seguimiento de recomendaciones y evaluación.</li> <li>• Sólo un número pequeño de entidades requirió el informe formal del comité de auditoría o hizo pública su existencia y composición.</li> </ul>



## Sector Público

# El beneficio del trabajo de auditoría no está en las recomendaciones hechas, sino en su aplicación eficaz

aceptar expresamente un importantísimo documento/convenio (contrato-programa, en nuestra terminología) denominado *memorándum financiero* con las siguientes exigencias:

- *Aplicar el Código de Prácticas de Auditoría.*— Cada institución debe realizar una auditoría externa con los profesionales que deseen pero con sometimiento a un *Audit Code of Practice* que entró en vigor en agosto de 1998, sustituyendo la versión de 1993<sup>(51)</sup>.
- *Mantener un servicio de auditoría interna.*— con acceso ilimitado a todos los registros, propiedades,

personal y locales, estando autorizados a obtener cualquier información y explicación que consideren necesarios. En su funcionamiento diario responderá ante un alto cargo de la institución. El servicio de auditoría debería marcar las prioridades tanto en un plan estratégico (cinco años) como en un programa anual preparado tras consultar con altos cargos de gestión, que deberá ser aprobado por los órganos rectores, siguiendo las recomendaciones del comité de auditoría<sup>(52)</sup>.

- *Presentar un informe anual de auditoría externa.*— El *Code* exige enviarle una copia de la carta de encargo (sin restricciones) y el correspondiente informe anual de auditoría externa<sup>(53)</sup>.
- *Constituir un comité de auditoría,* como instrumento de control y garantía de transparencia.

Las crecientes exigencias de transparencia y *accountability* de una sociedad muy sensibilizada con la utilización del presupuesto público, han dado lugar a un respetuoso, coherente y riguroso sistema de control financiero, donde los comités de auditoría son destacados protagonistas: examinan las limitaciones y salvedades que puedan surgir de los informes provisionales y finales de auditoría, incluyendo la revisión de las alegaciones.

El *Code* asigna al órgano rector la designación del presidente del comité. El resto deberán ser miembros que no tengan una responsabilidad económica ni capacidad decisoria dentro de la gestión de la institución académica. Al igual que en el caso australiano, se sugiere que el comité conste de más de tres miembros y el quórum deberá de ser de dos miembros.

El auditor interno y externo deben asistir a las reuniones, especialmente cuando se examina el área de su responsabilidad; El *Code* también garantiza que puedan solicitar la celebración de una reunión si lo considerasen necesario. La independencia del co-

## CUADRO I I

### COMPETENCIA DEL COMITÉ DE AUDITORÍA DE LAS UNIVERSIDADES DEL REINO UNIDO

- Proponer a los órganos rectores el nombramiento de auditores externos, su naturaleza, alcance y tarifas, el suministro por éstos de consultorías, y cualquier cuestión relacionada con su renuncia o despido.
- Discutir las limitaciones y salvedades que puedan surgir de los informes provisionales y finales, incluyendo la revisión de las alegaciones, y cualquier otra cuestión que los auditores externos deseen discutir (sin la presencia de los órganos gestores cuando fuese necesario).
- Reflexionar y aconsejar a los órganos rectores sobre el nombramiento y términos de contratación del jefe de auditoría interna y cualquier cuestión relacionada con su renuncia o despido.
- Revisar la evaluación de las necesidades de los auditores internos y el plan de auditoría. Reflexionar sobre los descubrimientos más importantes de sus investigaciones y las respuestas de los órganos de gestión. Promover la coordinación entre los auditores internos y externos. El comité deberá garantizar que los recursos puestos a disposición de la auditoría interna son suficientes para satisfacer las necesidades de la institución.
- Mantener bajo escrutinio la eficacia de los sistemas de control interno, y en particular, revisar la carta de gestión de los auditores externos, el informe anual de los auditores internos, las respuestas de los órganos de gestión y el seguimiento de la implantación de las recomendaciones.
- Garantizar que todas las pérdidas significativas han sido investigadas adecuadamente, y que los auditores internos y externos han sido informados.
- Asegurarse de la existencia de medidas satisfactorias para promover la economía, la eficiencia y la eficacia.
- Recibir todos los informes relevantes de la Oficina Nacional de Auditoría y del servicio de auditoría del Council.
- Controlar anualmente el funcionamiento y la eficacia de los auditores externos e internos, y aconsejar al órgano de gobierno sobre su renovación.
- Analizar el borrador del presupuesto anual en presencia de auditores externos. Esta revisión debería incluir mención específica de las responsabilidades de los miembros, y declaraciones corporativas de los órganos de gobierno.

## Auditoría Interna del Sector Público: Las diez mejores prácticas internacionales

mité queda de manifiesto en el párrafo 41 del *Code* que exige: “al menos una vez al año el comité debe reunirse con los auditores externos sin la presencia de ningún representante institucional”.

**Al menos una vez al año el comité de auditoría debe reunirse con los auditores sin la presencia de ningún representante institucional**

Para garantizar la transparencia y la eficacia del control, el comité está autorizado por los órganos rectores a investigar cualquier actividad dentro de los términos de referencia. En efecto, puede exigir la información que necesite, de cualquier empleado, y todos los empleados deben cooperar con cualquier petición realizada por el comité. Y por si esto fuera poco, puede obtener ayuda profesional externa, legal o de cualquier otro tipo, y garantizar la asistencia de personas con experiencia y conocimientos relevantes, si así lo considerase necesario.

Por último, el comité preparará su propio informe anual (dirigido a los órganos rectores) basado en el año presupuestario de la institución y preferiblemente con la inclusión del informe anual de la auditoría interna. El *Code* incluye un modelo de informe que exige, entre otras, una opinión sobre los sistemas de control interno y los mecanismos para garantizar la economía, la eficacia y la eficiencia.

### 10. SEGUIMIENTO DE LAS RECOMENDACIONES

**D**e acuerdo con la INTO-SAI<sup>(54)</sup>, en los casos en que los auditores redacten recomendaciones, “debe haber una relación clara entre éstas y las conclusiones. Normalmente sólo se redactarán las recomendaciones cuando la fiscalización haya encontrado soluciones admisibles y rentables a las de-

bilidades que se hayan podido detectar”. Dichas recomendaciones no consistirán normalmente en planes de ejecución detallados —que corresponden a la gestión—, sino que deberán indicar los principales elementos de los cambios necesarios, teniendo en cuenta el coste probable de la ejecución. Por regla general, debe quedar claro quién es el responsable de las deficiencias detectadas y quién debe encargarse de rectificarlas.

Sin embargo, el beneficio del trabajo de auditoría no está en las recomendaciones hechas, sino en su aplicación eficaz. Por eso, uno de los objetivos básicos de un auditor es que su trabajo produzca una diferencia. Cuando una recomendación se hace a una organización, su dirección es básicamente responsable para llevarla a cabo, aunque los auditores pueden hacer mucho para mejorar la probabilidad que una recomendación se implante apropiadamente.

#### 10.1. La GAO norteamericana y sus recomendaciones: calidad, compromiso, seguimiento y discriminación

La *General Accounting Office* (GAO) es el órgano de control externo del sector público federal (existen otros para cada estado) que tiene entre sus principales competencias la elaboración y aprobación de las Normas de Auditoría Pública, de obligado cumplimiento, no sólo para sus propios auditores, sino también para otras instituciones de auditoría públicas y privadas, internos y externos o de ámbito federal, estatal y local<sup>(55)</sup>. Este es el caso de la clásica publicación “*Cómo conseguir resultados después de las recomendaciones de auditoría*”, una guía<sup>(56)</sup> para ayudar a lograr los mejores resultados del trabajo de auditoría, a través de sus recomendaciones y que “desempolvamos” como novena mejor práctica de auditoría.

La GAO entiende que el secreto de la aplicación eficaz de las recomendaciones de auditoría está en la conjunción de los

**Para cuidar la redacción del informe e incluso para normalizar y garantizar su correcto contenido, algunas Entidades han establecido su propio Libro de Estilo**

(51) HEFCE. Documento 98/28- *Audit Code of Practice*. Junio de 1998.

(52) El jefe de auditoría interna y un representante de los auditores externos, deberían asistir a las reuniones del comité de auditoría, especialmente cuando se examina el área de su responsabilidad; también pueden solicitar la celebración de una reunión si lo considerasen necesario. La independencia del comité queda de manifiesto en el párrafo 41 del *Code* que exige: “al menos una vez al año el comité debe reunirse con los auditores sin la presencia de ningún representante institucional”.

(53) Ningún miembro de una empresa deberá ser responsable de una auditoría externa más de siete años consecutivos. Tras ese periodo, ese integrante no podrá auditar la institución durante un periodo de cinco años. *Code*. Anexo C, párrafo 2.

(54) INTOSAI. *Directrices de Aplicación Europea* (Op. Cit). Párrafo 7.4.

(55) Sobre el tema puede consultarse el interesante artículo de PILAR JIMÉNEZ RÍUS, “El órgano de control externo de los Estados Unidos y sus relaciones con el Parlamento”, en *Crónica 1996-1997*. Tribunal de Cuentas. Asociación de Letrados y Auditores. 1998. Pág. 253-283.

(56) GAO. *How to Get Action on Audit Recommendations* (OP-9.2.1). 1991.



## Sector Público

(57) Ver más extensamente ANTONIO ARIAS RODRÍGUEZ, "El seguimiento de las Recomendaciones" en *Análisis Local* n.º 29/2000.

(58) ANAO. *New directions for Internal Audit...* (Op. Cit).

siguientes medios<sup>(57)</sup>, que desarrollamos en el cuadro 12.

- *Alta Calidad de las recomendaciones.*— Deben ser positivas en el tono y contenido, dirigidas adecuadamente, ser contundentes, convincentes, significativas y específicas.

- *Compromiso.*— Deben promover la acción, cooperar y ayudar, creer en sus propias recomendaciones y en la necesidad del cambio.

- *Seguimiento agresivo e implantación.*— Debe existir una base firme para la supervisión y seguimiento de

## CUADRO 12

### CÓMO CONSEGUIR RESULTADOS DESPUÉS DE LAS RECOMENDACIONES DE AUDITORÍA

<p><b>1. Alta Calidad de las recomendaciones</b></p> <p>La recomendaciones, en su contenido deben ser factibles y rentables, exponerse de forma clara, bien fundamentada y convincente. Debe evaluarse su utilidad y relevancia continuada a través de acciones de seguimiento.</p>	<p><i>Dirigidas adecuadamente.</i>— A aquéllos que tienen la responsabilidad y autoridad para ejecutarlas. Si tiene varios roles se debe declarar el papel que aplica.</p> <p><i>Contundentes.</i>— Presentarse claramente como tales, no ocultas, o disimulas a lo largo del texto. Deben ser identificables inmediatamente y destacarse en el informe, evitando el lenguaje vago.</p> <p><i>Específicas.</i>— Explicitar tan detalladamente como sea posible qué acción debe tomarse. Sólo deben hacerse recomendaciones para estudios adicionales en casos raros y por muy buenas razones.</p> <p><i>Convincentes.</i>— Estar bien apoyadas por hechos y fluir lógicamente de ellos. Esta conexión puede hacerse poniendo la recomendación cerca del hallazgo o insertándolos en la recomendación.</p> <p><i>Significativa.</i>— Demostrar claramente que una actuación en el sentido recomendado mejorará el funcionamiento, la salvaguarda de los activos, o conducirá a una situación deseable, conforme a la normativa vigente.</p> <p><i>Positivo en el tono y contenido.</i>— Las declaraciones positivas y constructivas consiguen más actuación que las negativas.</p>
<p><b>2. Compromiso</b></p> <p>Los auditores deben comprometerse a identificar y provocar el cambio necesario. El compromiso del auditor debe ser personal y profesional y su organización debe favorecerlo.</p>	<p><i>Crear en sus recomendaciones.</i>— Los auditores deben convencerse de que sus recomendaciones son de la más alta calidad y que, si se actúa conforme a ellas, provocará las mejoras deseadas.</p> <p><i>Promover la acción.</i>— Debe seleccionarse aquel sistema de comunicación que presumiblemente sea más eficaz, para presentar mejor los resultados y recomendaciones y promover su aceptación: sesiones informativas o encuentros cara-a-cara.</p> <p><i>Cooperar y ayudar.</i>— Los gestores deben creer que los auditores buscan constructivamente mejoras y demuestran ganas de cooperar.</p>
<p><b>3. Supervisión agresiva y seguimiento</b></p> <p>El auditor debe tener un sistema que proporcione la estructura y disciplina necesaria para promover la acción en las recomendaciones de auditoría. Debe asegurar que se siguen agresivamente esas recomendaciones hasta se hayan resuelto y llevado a cabo con éxito.</p>	<p><i>Una base firme para la supervisión y seguimiento de acciones.</i>— Definir responsabilidades individuales del seguimiento. No debe haber ninguna duda sobre quién tiene la responsabilidad del seguimiento.</p> <p><i>Activo estado de supervisión.</i>— Determinar regularmente el progreso de la ejecución de las recomendaciones, hasta su implantación total.</p> <p><i>Calificación de lo apropiado de las acciones implantadas.</i>— Si existen recomendaciones "inactivas", el seguimiento debe determinar por qué no se está tomando la acción.</p> <p><i>Reconocimiento de la responsabilidad básica de los auditados.</i>— Los auditores deben asegurar que la agencia tiene un sistema eficaz de resolución, seguimiento e implantación de las recomendaciones de auditoría.</p>
<p><b>4. Atención especial para las recomendaciones más importantes</b></p> <p>Las materias particularmente serias o flagrantes deben recibir una especial atención y conseguir una acción positiva considerando cuanta ayuda sea necesaria para su implantación.</p>	<p><i>Identificar las recomendaciones más importantes.</i>— La importancia de una recomendación depende de su materia y situación específica: dinero, controles internos en un área de importancia, de seguridad, etc.</p> <p><i>Anticipado y continuado énfasis.</i>— La importancia de un hallazgo y una recomendación deben conocerse por el auditor y comunicarse rápidamente al auditado. Deben identificarse y resaltarse en los informes en un contexto que deje aún más clara su importancia. El resumen ejecutivo o el memorándum debe usarse para enfatizar su importancia.</p>

acciones, que garanticen su continuidad. Debe incluirse un informe sobre logros y el reconocimiento de la responsabilidad básica de los auditados en la implantación de las recomendaciones.

- *Atención especial para las recomendaciones más importantes.*— El informe de auditoría debe identificar y enfatizar las recomendaciones más importantes.

## II. MEJORA CONTÍNUA

La actitud de la auditoría interna hacia la mejora continua de sus propios procesos manifiesta su compromiso para asegurar que permanece sensible a cualquier cambio en las circunstancias, dentro y fuera de la organización. Puede lograrse a través de su propia actividad de auditoría (por ejemplo con referencia a la actuación y logros del pasado) incluso con *benchmarking* y revisiones entre colegas, o como un participante más en las actividades de mejora continua de toda la organización. Como proceso empresarial que es, la auditoría interna debe tener también su propia cultura de progreso y una orientación hacia las necesidades del cliente, realizando periódicamente una encuesta formal entre los “usuarios” del departamento. La ANAO australiana, en su *Manual de Buenas Prácticas*<sup>(58)</sup> considera imprescindible este tipo de actuaciones.

### II.1. Las encuestas entre usuarios como instrumento de mejora continua

El concepto de mejora continua utiliza la auditoría interna no sólo para medir su *performance* actual sino también para evaluarla frente a algún estándar que generalmente actúa como un “objetivo” para ser alcanzado o mantenido. El uso de estudios formales del cliente también es un mecanismo de regeneración eficaz que puede proporcionar información cuantitativa y cualitativa en numerosos aspectos de su trabajo.

Esta evaluación debe suponer más que una simple recogida de datos y la comparación de las referencias. Establecerá donde se requiere una mejora de los procesos, preguntando lo que se hizo bien y lo que se hizo *pobremente*. Además, una aproximación más exigente requiere que un “colega” externo revise algunas auditorías previamente seleccionadas.

Las encuestas pueden dirigirse formal o informalmente. Dentro del primer caso, se puede usar la discusión de grupo, a través de encuestas o incluso a través de *e-mail* para recoger los comentarios del cliente. Una encuesta formal debe usarse a la finalización de un plan de auditoría para evaluar su actuación. Las encuestas deben ser tan breves como sea posible para permitir su realización en un tiempo aceptable. Para facilitar la comparabilidad deben incluir una escala numerada de evaluación, así como preguntas subjetivas para asegurar la consistencia entre interpretación y evaluación. La probabilidad de recibir una contestación oportuna puede ser reforzada dirigiendo la encuesta a una persona particular con una nota del *más alto ejecutivo*.

La encuesta puede estructurarse de varias maneras para obtener una medida de eficacia, incluyendo los indicadores de

**La GAO estadounidense y el AICPA han dictado normas de auditoría que proporcionan una referencia para asegurar la calidad de los trabajos**

## ENCUESTAS PARA CLIENTES

El siguiente cuestionario le ayudará a identificar áreas dónde pueden hacerse progresos y proporcionar a la Entidad un mejor servicio de auditoría interna. Por favor evalúe usted la actuación de la auditoría interna en cada una de las áreas más importantes y, en particular, proporcione ejemplos o comentarios detallados cuando la valoración se sitúe por debajo de 3 puntos.

[firma]

El Chair del Comité de Auditoría

Nombre de la auditoría: \_\_\_\_\_

Fecha de comienzo: \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_

Fecha de término: \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_

Audidores Involucrados:

Gerente \_\_\_\_\_

Equipo \_\_\_\_\_

Nombre del cliente: \_\_\_\_\_

Unidad Administrativa: \_\_\_\_\_

Detalles para contacto: \_\_\_\_\_



**Sector Público**

## Las GAGAS incluyen tanto la auditoría de performance como financiera

performance más relevantes y una asignación equilibrada de puntos, de acuerdo con las metas y objetivos corporativos. El cuestionario, incluido en el cuadro 13, ha sido desarrollado por la ANAO<sup>(59)</sup> en línea con los principios expuestos y proporciona algunos ejemplos de los tipos de preguntas, con una escala Likert (5: totalmente de acuerdo, 1: totalmente en desacuerdo), que pueden ayudar a obtener *feedback* de los usuarios. Otra encuesta, utilizada por la Edith Cowan University<sup>(60)</sup>, como parte del proceso de aseguramiento de la calidad en la revisión de sus procesos de auditoría interna, se incluye en el cuadro 14.

### 11.2. Encuesta de auto-evaluación de performance

Por último, debemos presentar una encuesta de *auto-evaluación de performance*, donde los usuarios son sustituidos por la Dirección del Departamento de Auditoría. Este tipo de evaluaciones, como el de la Universidad de Illinois<sup>(61)</sup>, que consideramos en el cuadro 15, tiene principalmente dos funciones en la organización. Primero, es un proceso que se usa para el desarrollo profesional del empleado. Los comentarios que recibe en la evaluación le ayudan a conocer su trabajo, en comparación con las expectativas de la dirección,

#### CUADRO 13

##### ENCUESTA DE ESTUDIO DE CLIENTES

ÁREAS MÁS IMPORTANTES	PUNTOS A CONSIDERAR	RATING (1/5)	COMENTARIO
<b>Apoyo de la dirección</b> <i>Es importante que nuestros clientes entiendan por qué emprendemos las actividades programadas cada año y ante quien somos responsables.</i>	He sido consultado este año por la auditoría interna en relación con los riesgos y procesos críticos en mi área.	1 2 3 4 5	
	Tuve la oportunidad de hacer comentarios al plan estratégico y anual del trabajo de auditoría interna.	1 2 3 4 5	
<b>Encontrar las necesidades del Cliente</b> <i>La auditoría interna intenta programar un alcance que recoja sus necesidades empresariales y que se dirija dentro de la organización a las áreas de riesgo más altas.</i>	La auditoría emprendida en mi área fue útil.	1 2 3 4 5	
	La auditoría se dirigió a los procesos y riesgos más importantes.	1 2 3 4 5	
	Tuve la oportunidad de proporcionar sugerencias a la planificación.	1 2 3 4 5	
	Las recomendaciones hechas en la auditoría fueron claras, constructivas y pertinentes.	1 2 3 4 5	
	El informe de auditoría contribuirá a mi futuro trabajo en el área.		
<b>Recursos de auditoría interna</b> <i>Se establecen equipos de auditoría interna multi-disciplinarios con un amplio catálogo de habilidades y conocimientos para aumentar al máximo su eficacia.</i>	El personal de auditoría interna conoce bien mi funcionamiento.	1 2 3 4 5	
	El personal de auditoría interna trabajó de una manera profesional.	1 2 3 4 5	
<b>Procesos de auditoría interna</b> <i>La auditoría interna supervisa continuamente sus propios procesos y procedimientos para asegurar que son tan eficientes y eficaces como sea posible y que causan necesariamente la mínima interrupción a sus propias actividades.</i>	El personal de auditoría me comunicó importantes resultados y conclusiones, que se manifestaron durante la auditoría, y no hubo "ninguna sorpresa" en la discusión o redacción del borrador de documento.	1 2 3 4 5	
	El lapso tiempo desde el comienzo a la conclusión del informe final fue apropiado.	1 2 3 4 5	
	El último informe de auditoría fue oportuno, comparado con la fecha de término del trabajo de campo.	1 2 3 4 5	
	No hubo ninguna interrupción indebida en mi trabajo durante la auditoría.	1 2 3 4 5	

# Auditoría Interna del Sector Público: Las diez mejores prácticas internacionales

proporcionando, de paso, recomendaciones de formación o disciplina. Segundo, facilita unos criterios consistentes en importantes decisiones administrativas, tales como la promoción y la retribución.

Tras la emisión del informe o el cierre de un proyecto, el Director debe comple-

tar el Formulario de Evaluación del Proyecto y debe revisarlo con su personal de auditoría. Se evalúan 14 factores relacionados con la Misión de la Oficina, su Visión, Valores y declaraciones de Calidad. El formulario debe usarse para documentar las áreas dónde se han discutido sugerencias para mejoras. ■

(59) ANAO. *New directions for Internal Audit ...* (Op. Cit). Pág. 55.

(60) <http://www.ecu.edu.au/mra>

(61) <http://www.audits.uillinois.edu/AUDMAN/5200.htm>

## CUADRO 14

### UNIVERSIDAD EDITH COWAN. PERTH. AUSTRALIA OCCIDENTAL

	SI	NO	N.A.
1. ¿Durante la reunión inicial discutieron con usted las metas y objetivos de la revisión?			
2. ¿Durante la reunión inicial, se estableció un marco temporal estimado para la reunión final?			
3. ¿Fué informado adecuadamente de todos los pasos del proceso de revisión durante la auditoría?			
4. ¿Se le dio dos días, por lo menos, y una copia íntegra del proyecto de informe, antes de la reunión final?			
5. ¿Se buscó su participación en todos los asuntos importantes y las posibles soluciones cuando surgieron durante la revisión?			
6. En la reunión final:			
¿Se discutieron todos los problemas a su satisfacción?			
¿La unidad de auditoría fue flexible finalizando el Plan de Actuación?			
¿Cómo valoraría usted la calidad del personal comprometido en esta auditoría?			
Bajo..... Alto			
1.....2.....3.....4.....5			
¿En qué grado identificó la revisión las limitaciones reales y hasta que punto puso en práctica las recomendaciones?			
Bajo..... Alto			
1.....2.....3.....4.....5			
¿Cuánto valor siente usted que añadió a la Universidad esta revisión?			
Bajo..... Alto			
1.....2.....3.....4.....5			
¿Qué hicimos bien? _____			
¿Qué no hicimos bien? _____			

## CUADRO 15

EN UNA ESCALA DE 1 (INACEPTABLE) HASTA 5 (EXCEDE LAS EXPECTATIVAS), EN LA QUE EL 3 SE REFIERE A "CUMPLE CON LAS EXPECTATIVAS", CALIFIQUE LOS SIGUIENTES ENUNCIADOS:

En el estudio preliminar, el auditor identificó los riesgos y anticipó controles para los procesos relacionados con el objetivo de la auditoría.	1 2 3 4 5
El objetivo de la auditoría, sus procedimientos, su alcance y presupuesto fueron re-evaluados una y otra vez para asegurar un uso eficaz de los recursos de auditoría.	1 2 3 4 5
Los procedimientos fueron diseñados para lograr el objetivo de la auditoría dentro de las horas presupuestadas.	1 2 3 4 5
Hubo buena comunicación entre el auditor y los auditados y entre el auditor y los gestores de la auditoría.	1 2 3 4 5
Las perspectivas y necesidades de los auditados se tuvieron en cuenta durante la revisión.	1 2 3 4 5
Se lograron los objetivos de la auditoría de una manera eficaz y oportuna.	1 2 3 4 5
Los auditados tuvieron la oportunidad de revisar nuestros hallazgos y recomendaciones conforme se identificaban los problemas.	1 2 3 4 5
Se cumplieron las Normas para la Práctica Profesional del Instituto de Auditores Internos.	1 2 3 4 5
Los papeles de trabajo apoyaron las conclusiones alcanzadas.	1 2 3 4 5
Los procedimientos de auditoría que se llevaron a cabo se fundamentaron en evidencias suficientes, competentes, relevantes y útiles.	1 2 3 4 5
Se completaron los papeles de trabajo de la manera debida y de acuerdo a las normas departamentales.	1 2 3 4 5
Las Observaciones de la auditoría demostraron un buen análisis y buenas conclusiones.	1 2 3 4 5
Las comunicaciones escritas eran claras, concisas, objetivas y gramaticalmente correctas.	1 2 3 4 5
El auditor mostró un alto nivel de productividad personal y cumplimiento de plazos.	1 2 3 4 5