

**DECLARACIÓN DE POSICIÓN DEL IIA SOBRE
ALTERNATIVAS DE OBTENCIÓN DE
RECURSOS PARA LA FUNCIÓN DE AUDITORÍA
INTERNA**

(Consideraciones a tener en cuenta al evaluar las alternativas de *outsourcing*)

Página principal del IIA: <http://www.theiia.org/>

Declaración de posición del IIA sobre alternativas de obtención de recursos para la función de auditoría interna

Índice

<u>Tema</u>	<u>Página</u>
Introducción	3
Perspectiva del IIA	3
Consideraciones para la evaluación de alternativas de <i>outsourcing</i>	4
Guías adicionales	7
Posiciones históricas adoptadas por el IIA	8
Anexo A. Consejo para la Práctica 1210.A1-1: Obtención de servicios para respaldar o complementar la actividad de auditoría interna	9

Declaración de posición del IIA sobre alternativas de obtención de recursos para la función de auditoría interna

Introducción

Al analizar la obtención de recursos de la función de auditoría interna, hay una pregunta que surge con frecuencia: ¿Quiénes o qué recursos se pueden utilizar para prestar servicios de auditoría interna? En la práctica, las organizaciones utilizan distintas alternativas que comprenden desde una función de auditoría interna con disponibilidad total de recursos como parte misma de la organización hasta recursos externos, es decir, obtenidos fuera de la organización, o bien una combinación de ambas formas. Esta práctica diversificada genera cuestionamientos en algunas organizaciones con respecto al equilibrio óptimo de los recursos internos y externos. El propósito de esta declaración es ofrecer una guía a la dirección, a los comités de auditoría y al director ejecutivo de auditoría sobre la obtención de recursos de la función de auditoría interna y las diversas inquietudes que surgen al respecto.

Según observaciones informales, la mayoría de los profesionales están de acuerdo en que es apropiado valerse de una cierta cantidad de recursos externos, lo que se denomina *outsourcing* parcial (tercerización o externalización parcial). Sin embargo, no hay una opinión generalizada sobre cuál sería la cantidad apropiada de recursos externos, y mucho menos, sobre cómo medirla, ya que es imposible dar una respuesta sin conocer el tamaño, la naturaleza y la complejidad de la organización a la cual la actividad de auditoría interna le presta servicios. La opción de *outsourcing* total (la obtención del 100% de los recursos de auditoría interna fuera de la organización) genera incluso más inquietudes sobre cómo gestionar este modo de trabajo.

Hay varias consideraciones que se deben evaluar al determinar la estructura óptima y la fuente de los recursos de auditoría interna. Los responsables de la toma de tales decisiones deben tener en cuenta las guías y las consideraciones adicionales que se incluyen en esta declaración de posición al momento de evaluar la opción de *outsourcing* como una alternativa. La solución ideal puede variar para cada organización y también puede modificarse con el paso del tiempo ya que las variables que influyen en la evaluación cambian periódicamente.

Perspectiva del Instituto de Auditores Internos (IIA)

La auditoría interna se define como “una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización. Ayuda a una organización a cumplir sus objetivos aportando un enfoque sistemático y sistemático para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno”.

El interés principal del IIA es promover las actividades de auditoría interna que ofrezcan el grado de eficacia general más alto en cuanto al logro de los objetivos estratégicos de la organización. El IIA considera que la auditoría interna aborda mejor los objetivos

estratégicos de la dirección cuando las auditorías internas son efectuadas por profesionales competentes de acuerdo con las *Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna (las Normas)* promulgadas por el IIA.

Desde la perspectiva del IIA, la auditoría interna, independientemente de quién ofrezca el servicio, se debe llevar a cabo conforme a *las Normas*. El IIA cree que el personal competente desde el punto de vista profesional y con disponibilidad total de recursos que integre la organización, ya sea interno o tercerizado, es el que mejor lleva a cabo la actividad de auditoría interna. El IIA reconoce que muchos acuerdos “de participación conjunta” con proveedores externos han sido efectivos para ayudar a las organizaciones a obtener servicios de auditoría interna que contribuyan a alcanzar los objetivos estratégicos de la dirección.

Cuando se elige *outsourcing* total como método para obtener servicios de auditoría interna, el IIA cree que **la supervisión y la responsabilidad por la actividad de auditoría interna no se pueden tercerizar**. Un enlace interno, preferentemente un empleado de nivel ejecutivo o de la alta dirección, debe tener a su cargo la responsabilidad de “gestionar” la actividad de auditoría interna. Se debe evaluar el grado de independencia del empleado asignado que actúa como enlace de la organización, si este tiene otras responsabilidades (que no sean de auditoría interna). También es importante el rol del comité de auditoría o de un órgano de gobierno equivalente en el proceso de supervisión y se debe tener en cuenta su nivel de supervisión activa. En una publicación relacionada con este tema, cuyo título es “El Marco para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna”, se ofrece una guía completa de auditoría interna. Allí se incluyen *las Normas* y el Código de Ética, y los Consejos para la Práctica, como por ejemplo, consideraciones relativas a la independencia, el rol y las responsabilidades del director ejecutivo de auditoría, etc.

En los casos en que se está evaluando hacer un cambio importante en la obtención de los servicios de auditoría interna, ya sea para *outsourcing* o para la utilización de recursos internos, se debe suministrar al comité de auditoría una evaluación por escrito de la recomendación. La evaluación y el análisis del comité de auditoría deben quedar registrados en las actas del comité, que además debe presentar una recomendación al consejo de administración u otro organismo de gobierno para su aprobación. Dada la importancia de la auditoría interna para el proceso de gobierno de la organización, toda recomendación de tercerizar por completo la actividad de auditoría interna (o tercerizar una gran parte de ella) requiere la aprobación del comité de auditoría y el informe al consejo de administración u otro organismo de gobierno.

Consideraciones para la evaluación de alternativas de *outsourcing*

Recursos disponibles. Es posible que los recursos de auditoría interna apropiados no sean suficientes o que no estén disponibles en determinadas situaciones y por distintos motivos. Más allá de que sea una alternativa temporal o una solución permanente, la opción de *outsourcing* puede ser necesaria para acceder a servicios profesionales y oportunos de auditoría interna y a personal de auditoría interna competente.

Tamaño de la organización. Tanto las organizaciones pequeñas como las grandes pueden aprovechar las ventajas de las alternativas de *outsourcing*. Entre los motivos habituales se incluyen escasez de personal temporal, habilidades de especialización, cobertura de ubicaciones de negocios remotas, trabajo en proyectos especiales y personal complementario para cumplir con plazos ajustados. Las organizaciones pequeñas también pueden evaluar la opción de *outsourcing* debido a su imposibilidad de contratar personal de auditoría interna permanente o de tiempo completo.

Tipos de alternativas de *outsourcing*. Es posible que las organizaciones necesiten definir los tipos de trabajos o prácticas de *outsourcing* que deben considerar. Las alternativas de *outsourcing* incluyen:

- *Outsourcing* total, donde el 100% de los servicios de auditoría interna se obtienen de fuentes externas, habitualmente en forma continua.
- *Outsourcing* parcial, donde menos del 100% de los servicios de auditoría interna se obtienen de fuentes externas, habitualmente en forma continua.
- *Co-sourcing*, donde los recursos externos trabajan en conjunto con personal de auditoría interna de la organización. Los trabajos pueden ser continuos o por períodos específicos.
- Subcontratación, donde un tercero externo realiza un trabajo específico o una parte de algún trabajo, en general, por un tiempo limitado. La gestión y la supervisión del trabajo suelen estar a cargo del personal de auditoría interna de la organización.

Leyes, estatutos o regulaciones. Algunas compañías pueden tener prohibido por ley, estatuto o regulación tercerizar el trabajo de auditoría interna a sus auditores externos. El IIA considera que, incluso cuando esté permitido por ley o estatuto, los servicios de auditoría interna no se deben tercerizar a la misma firma de auditoría externa que audita los estados contables de la organización, ya que eso afecta la independencia. Determinados sectores económicos pueden estar sujetos a regulaciones aplicables a los acuerdos de *outsourcing*. Se deben realizar las investigaciones que correspondan para evaluar las consideraciones legales relacionadas con los trabajos de *outsourcing*.

Ventajas y desventajas del *outsourcing*. Además de las consideraciones que se describieron antes, se debe hacer un análisis de las ventajas y las desventajas del *outsourcing*. El alcance y la formalidad del análisis, y su posterior informe, deben guardar relación con el grado o la amplitud del *outsourcing*. Se requiere más documentación e informes más formales, además de la aprobación, cuando se terceriza una gran parte de las actividades de auditoría interna. En el análisis se deben evaluar los siguientes puntos de esta lista no exhaustiva:

- Independencia de los proveedores de servicios.
- Fidelidad de los recursos internos en comparación con los proveedores de servicios externos.
- Normas profesionales que adopta el proveedor de servicios.
- Calificaciones del proveedor de servicios.
- Dotación de personal: capacitación, rotación, gestión.
- Flexibilidad de los recursos de personal para cubrir las necesidades del trabajo o pedidos especiales.
- Disponibilidad de recursos.
- Retención de conocimiento institucional para futuras tareas.
- Acceso a mejores prácticas o conocimiento de enfoques alternativos.
- Cultura de la organización: receptividad en cuanto a proveedores de servicios.
- Conocimiento de la organización por parte del proveedor de servicios.
- Cobertura de ubicaciones remotas.
- Coordinación con los servicios de auditoría interna de la organización.

- Coordinación con el auditor externo.
- Uso de la auditoría interna como campo de capacitación para ascensos internos.
- Retención, acceso y propiedad de los papeles de trabajo.
- Adquisición y disponibilidad de habilidades de especialización.
- Consideraciones relativas a los costos.
- Afiliación activa a una organización profesional apropiada.

Contratos y acuerdos de compromiso laboral para trabajos de *outsourcing*. Se debe evaluar el contenido de los contratos y acuerdos de compromiso laboral para los trabajos de *outsourcing*. Se debe tener en cuenta la documentación a presentar, por ejemplo papeles de trabajo, informes, recomendaciones, conclusiones, opiniones, calificaciones, información y análisis de *benchmarking*, tales como los referidos al valor agregado. Se deben contemplar los plazos de entrega, los informes de progreso y el acceso del personal al análisis de resultados y seguimiento. Se debe evaluar la propiedad de los papeles de trabajo y el uso de los resultados. Se deben analizar las restricciones o las limitaciones, así como las fortalezas y los beneficios adicionales. Se deben definir claramente cuestiones relativas a las compensaciones.

Política para los trabajos de *outsourcing*. A algunas organizaciones les puede resultar útil adoptar una política o pautas formales para la contratación de trabajos de *outsourcing*. En ella se pueden abordar los requisitos sobre documentación y aprobación para facilitar los acuerdos de los servicios tercerizados. Además, las organizaciones podrían adoptar o designar proveedores preferidos a fin de facilitar los procesos de selección y obtención destinados a la adquisición de servicios.

Consejo para la Práctica 1210.A1-1 del IIA, Obtención de servicios para respaldar o complementar la actividad de auditoría interna. El Consejo 1210.A1 del IIA establece que “El director ejecutivo de auditoría debe obtener asesoramiento y asistencia adecuados si el personal de auditoría interna no cuenta con conocimientos, habilidades y demás competencias necesarias para realizar el trabajo en forma total o parcial”. Las organizaciones deben respetar las guías contenidas en el Consejo para la Práctica del IIA referido a este tema, al obtener servicios externos para respaldar o complementar la actividad de auditoría interna. Las guías contenidas en este Consejo para la Práctica también se deben tener en cuenta cuando se llevan a cabo análisis para evaluar alternativas de *outsourcing*. El Consejo para la Práctica 1210. A1-1 se incluye en el Anexo A de esta declaración de posición.

Guías adicionales:

El IIA editó diversas publicaciones, entre ellas las *Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna (las Normas)*. Los siguientes recursos tienen el objeto de respaldar a la función de auditoría interna en pleno rendimiento y a sus esfuerzos para mejorar los procesos de gobierno, gestión de riesgos y control de la organización.

1. Marco para la Práctica Profesional (MPP): El propósito del MPP es organizar la totalidad de las guías de auditoría interna e incluye el Código de Ética, las Normas y los Consejos para la Práctica.
2. Gobierno Corporativo y Consejo: Lo que funciona mejor.
3. Eficacia del Comité de Auditoría: Lo que funciona mejor.
4. 20 Preguntas que los directores deberían hacer sobre auditoría interna.
5. Un enfoque de cuadro de mando para departamentos de auditoría interna.
6. Enfoque Integral de Control Interno del Comité de Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión Treadway (COSO, en inglés)
7. Enfoque Integral de Gestión de Riesgo Empresarial del Comité de Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión Treadway (COSO, en inglés)
8. El rol de la auditoría interna en la gestión de riesgo para toda la empresa.
9. Consideraciones prácticas sobre la opinión de control interno expresada por auditoría interna.
10. El rol de la auditoría interna en la Sección 302 y 404 de la Ley Sarbanes-Oxley de 2002 de EE. UU.

Página principal para acceder a las guías del IIA: <http://www.theiia.org/guidance>

Las “posiciones” históricas adoptadas por el IIA ofrecen perspectivas adicionales relativas a los acuerdos de *outsourcing*:

- El 21 de noviembre de 2002, en una declaración de “posición” para el Comité de normas de empresas con cotización pública y de responsabilidad corporativa, perteneciente a la Bolsa de Valores de Nueva York, el IIA aportó sus puntos de vista sobre el gobierno corporativo y estipuló lo siguiente: **“Si bien el IIA considera que las funciones de auditoría interna que forman parte de la organización son las más eficaces, entiende que, en determinadas situaciones, puede ser apropiado recurrir a servicios de auditoría interna prestados por proveedores externos.** *En cualquier caso, el IIA considera que la auditoría interna contribuye de mejor forma a la organización cuando los trabajos al respecto son realizados por profesionales competentes conforme a las normas profesionales y a las reglas de conducta que exigen independencia, debido cuidado profesional y mecanismos de aseguramiento de calidad eficaces”.* (Cabe aclarar que las normas finales de la Bolsa de Valores de Nueva York estipulan que se admite la opción de *outsourcing* para el trabajo de auditoría interna).
- El 13 de enero de 2003, en una declaración de “posición” para la Comisión del Mercado de Valores de EE. UU. y en respuesta a un pedido de propuesta de dicha Comisión para reforzar los requisitos relativos a la independencia de los auditores (externos), el IIA ofreció sus puntos de vista y estipuló lo siguiente: **“Los servicios de auditoría interna no pueden ser provistos por la misma firma contable que audita los estados contables de la organización, ya que esto afectaría la independencia del auditor externo.** *Se debe adoptar un enfoque de “tolerancia cero” para los servicios que no son de auditoría, dado que la independencia se ve afectada, más allá del tamaño de la organización, si la misma firma audita los estados contables y presta servicios de auditoría interna”.*
- En 2004, el IIA y la Fundación de Investigaciones del IIA se asociaron con el Instituto de Directores Corporativos y el Instituto Canadiense de Contadores Certificados para la publicación de *20 Preguntas que los directores deberían hacer sobre auditoría interna*. La pregunta 6 de ese documento es la siguiente: “¿Cómo es la dotación de personal de la función de auditoría interna?
La publicación ofrece la siguiente respuesta:

Las actividades de auditoría interna pueden estar a cargo de:

- *Recursos propios de la organización: La organización puede asignar la responsabilidad de la auditoría interna a un departamento de auditoría interna*

corporativo o incluir algunas actividades de auditoría como parte de las responsabilidades de las funciones de línea (para riesgos como seguridad, medioambiente, etc.). El departamento de auditoría interna puede incluir personal de otros departamentos en los equipos de auditoría.

- **Una función de auditoría interna totalmente tercerizada que responda a un ejecutivo designado - La organización contrata a una firma externa para que se encargue por completo de la función de auditoría interna.** Algunas compañías pueden tener prohibido por ley, estatuto o regulación tercerizar el trabajo de auditoría interna a auditores externos. (Nota del IIA: El IIA considera que aún cuando esté permitido por ley o estatuto, los servicios de auditoría interna no se deben tercerizar a la misma firma de auditoría externa que audita los estados contables de la organización, ya que eso afecta la independencia).

Anexo A

Consejo para la Práctica 1210.A1-1: Obtención de servicios para respaldar o complementar la actividad de auditoría interna

Interpretación de la *Norma 1210.A1* de las *Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna*

Norma relacionada

1210.A1 – Pericia

El director ejecutivo de auditoría debe obtener asesoramiento competente y asistencia si el personal de auditoría interna carece de los conocimientos, las aptitudes u otras competencias necesarias para llevar a cabo la totalidad o parte del trabajo.

Naturaleza de este Consejo para la Práctica: Los auditores internos deben tener en cuenta las siguientes sugerencias en caso de considerar el adquirir servicios adicionales que apoyen la actividad de auditoría interna. Esta guía no pretende abarcar todas las consideraciones que pueden ser necesarias, sino ser simplemente un conjunto de temas recomendados para ser tenidos en cuenta. El cumplimiento de este Consejo para la Práctica es opcional.

1. La actividad de auditoría interna debe disponer de empleados o utilizar proveedores de servicios externos que estén cualificados, en disciplinas tales como: contabilidad, auditoría, economía, finanzas, estadística, tecnología informática, ingeniería, tributación, derecho, medio ambiente, y demás áreas según sea necesario para cumplir sus responsabilidades. Sin embargo, cada integrante de la actividad de auditoría interna no necesita estar cualificado en la totalidad de estas disciplinas.

2. Un proveedor de servicios externos es una persona o empresa, independiente de la organización, que tiene conocimiento, técnica y experiencia especiales en una disciplina en particular. Entre los proveedores de servicios externos se incluyen, entre otros, los siguientes: actuarios, contables, tasadores, expertos en medio ambiente, investigadores de fraudes, abogados ingenieros, geólogos, expertos en seguridad, estadísticos, expertos en tecnología informática, los auditores externos de la organización, y otras organizaciones de auditoría. Un proveedor de servicios externos puede ser contratado por el Consejo, la alta dirección o el director ejecutivo de auditoría (DEA).

3. Los proveedores de servicios externos pueden ser utilizados por la actividad de auditoría interna para asuntos relacionados con los siguientes, entre otros:

- Actividades de auditoría que requieran un conocimiento y técnica especializados tales como tecnología informática, estadística, tributación, traducción de idiomas, o para conseguir los objetivos de la planificación del trabajo.
- Tasación de activos tales como tierras y edificios, obras de arte, piedras preciosas, inversiones y complejos instrumentos financieros.
- Determinación de cantidades o condiciones físicas de ciertos bienes tales como minerales o reservas petroleras.
- Medición de la obra terminada y pendiente de ejecutar para los trabajos en curso.
- Investigaciones de fraude y seguridad.

- Cálculo de cantidades utilizando métodos especializados tales como el cálculo actuarial de las obligaciones relativas a las prestaciones sociales de los empleados.
- Interpretación de requerimientos legales, técnicos y regulatorios.
- Evaluación del programa de aseguramiento de calidad de la actividad de auditoría interna de conformidad con la Sección 1300 de las *Normas*.
- Fusiones y adquisiciones.
- Consultoría sobre gestión de riesgos y otros asuntos.

4. Cuando el DEA pretenda utilizar y confiar en el trabajo de un proveedor de servicios externos, debe evaluar la competencia, independencia y objetividad de dicho proveedor con respecto al trabajo asignado a realizar. Esta evaluación se debe hacer también cuando el proveedor de servicios externos es seleccionado por la alta dirección o el Consejo, y el director ejecutivo de auditoría pretende utilizar y confiar en el trabajo de aquél. Cuando la selección se efectúe por otras personas y la evaluación realizada por el DEA llega a la conclusión de que no se debería utilizar ni confiar en el trabajo del proveedor de servicios externos, los resultados de dicha evaluación deben comunicarse a la alta dirección y al Consejo, según proceda.

5. El DEA debe determinar que el proveedor de servicios externos posee los necesarios conocimientos, técnicas y demás competencias para realizar el trabajo. Al evaluar la competencia profesional, el DEA debe considerar lo siguiente:

- La certificación profesional, licencia u otro reconocimiento de la competencia del proveedor de servicios externos en la disciplina relevante.
- La calidad de asociado a una organización profesional adecuada y la adhesión a su código de ética, por parte del proveedor de servicios externos.
- La reputación del proveedor de servicios externos. Esto puede requerir ponerse en contacto con terceros que estén familiarizados con el trabajo de aquél.
- La experiencia del proveedor de servicios externos en el tipo de trabajo que se esté considerando.
- El grado de estudios y la formación recibida por el proveedor de servicios externos en aquellas disciplinas relacionadas con el trabajo específico asignado.
- El conocimiento y la experiencia del proveedor de servicios externos dentro del sector en el que opera la organización.

6. El DEA debe evaluar la relación del proveedor de servicios externos con la organización y con la actividad de auditoría interna para asegurar que la independencia y la objetividad se mantengan durante todo el trabajo. Al realizar la evaluación, el DEA debe determinar que no exista ninguna relación financiera, de organización o personal que impida al proveedor de servicios externos emitir juicios y opiniones imparciales y sin prejuicios cuando realiza el trabajo o informa sobre el mismo.

7. Al evaluar la independencia y la objetividad del proveedor de servicios externos, el DEA debe considerar lo siguiente:

- Los intereses financieros que el proveedor pueda tener en la organización.
- La asociación personal o profesional que el proveedor pueda tener con el Consejo, la alta dirección o con otras personas.
- La relación que el proveedor pueda haber tenido con la organización o con las actividades objeto de revisión.
- La medida en que el proveedor pueda realizar otros servicios continuos para la organización.
- Los honorarios u otros incentivos que pueda tener el proveedor.

8. En el caso de que el proveedor de servicios externos sea también el auditor externo de la organización y la naturaleza del trabajo asignado consista en ampliar los servicios de auditoría, el DEA debe garantizar que el trabajo realizado no menoscabe la independencia del auditor externo. La ampliación de los servicios de auditoría se refiere a aquellos servicios más allá de los requerimientos de las normas de auditoría generalmente aceptadas por los auditores externos. Si los auditores externos de la organización actúan o parece que actúan como miembros de la alta dirección, la administración o como empleados de la organización, entonces su independencia está afectada. Además, los auditores externos pueden proporcionar a la organización otros servicios tales como tributación y consultoría. Sin embargo, la independencia debe evaluarse con respecto a la gama completa de servicios prestados a la organización.

9. El DEA debe obtener suficiente información suficiente respecto al alcance del trabajo del proveedor de servicios externos, lo cual es necesario para garantizar que el alcance del trabajo es adecuado para los propósitos de la actividad de auditoría interna. Puede ser conveniente documentar esta y otras cuestiones en una carta o contrato. El DEA debe revisar con el proveedor de servicios externos los siguientes puntos:

- Objetivos y alcance del trabajo.
- Temas específicos que esperan cubrirse en las comunicaciones del trabajo.
- Acceso a los registros, a las personas y a las propiedades físicas relevantes.
- Información sobre los supuestos y procedimientos a emplear.
- Propiedad y custodia de los papeles de trabajo, si corresponde.
- Confidencialidad y restricciones sobre la información obtenida durante el trabajo.
- Si es aplicable, el cumplimiento de las *Normas* del IIA y de las normas del departamento de auditoría referidas a las prácticas de trabajo debe estar indicado en la carta o contrato.

10. En aquellos casos en que el proveedor de servicios externos desempeñe actividades de auditoría interna, el DEA debe especificar y garantizar que el trabajo cumple con las *Normas* y con las normas del departamento de auditoría referidas a las prácticas de trabajo. Al revisar el trabajo de un proveedor de servicios externos, el DEA debe evaluar la idoneidad del trabajo realizado. Esta evaluación debe incluir la estimación de si la información obtenida es suficiente para proporcionar una base razonable tanto a las conclusiones alcanzadas como a la resolución de excepciones significativas u otras cuestiones inusuales.

11. Cuando el DEA emite comunicaciones sobre el trabajo, y se hayan utilizado los servicios de un proveedor de servicios externos, el DEA puede indicar los servicios prestados, si lo considera adecuado. El proveedor de servicios externos debe estar informado y, si corresponde, llegar a un acuerdo con el mismo antes de incluir dicha referencia en las comunicaciones del trabajo.