

# CONCEPTOS Y ELEMENTOS CLAVES DE LA NATURALEZA DEL TRABAJO DE AUDITORÍA INTERNA: GOBIERNO CORPORATIVO, GESTIÓN DE RIESGOS Y CONTROL EN EL SECTOR PÚBLICO

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

CONSEJO DE AUDITORIA INTERNA  
GENERAL DE GOBIERNO **CAIGG**

Ministerio Secretaría General de la Presidencia

## TABLA DE CONTENIDOS

<b><u>MATERIAS</u></b>	<b><u>PÁGINA</u></b>
<b>PRESENTACIÓN</b>	<b>2</b>
<b>I.- INTRODUCCIÓN</b>	<b>3</b>
<b>II.- OBJETIVO</b>	<b>4</b>
<b>III.- CONCEPTOS FUNDAMENTALES SOBRE NATURALEZA DEL TRABAJO DE AUDITORÍA INTERNA EN EL SECTOR PÚBLICO</b>	<b>4</b>
1.- GOBIERNO CORPORATIVO (GOBERNANZA)	4
2.- GESTIÓN DE RIESGOS	21
3.- CONTROL	28
4.- ASPECTOS RELEVANTES DE LOS PROCESOS DE GOBIERNO, GESTIÓN DE RIESGOS Y CONTROL EN LA ACTIVIDAD OPERATIVA, QUE SE DEBEN CONOCER Y ANALIZAR, PREVIO A LA PLANIFICACIÓN DEL TRABAJO	35
<b>IV.- GLOSARIO DE TÉRMINOS RELEVANTES</b>	<b>38</b>
<b>V.- BIBLIOGRAFÍA</b>	<b>39</b>

## PRESENTACIÓN

En cumplimiento con las instrucciones del Presidente de la República, Sebastián Piñera Echenique, sobre fortalecimiento de la Política de Auditoría Interna de Gobierno; el Consejo de Auditoría Interna General de Gobierno, entidad asesora en materias de auditoría interna, control interno, probidad, gestión de riesgos y gobernanza del Supremo Gobierno, presenta a la Red de Auditoría Gubernamental, el *Documento Técnico N° 111: Conceptos y elementos claves de la naturaleza del trabajo de auditoría interna: gobierno corporativo, gestión de riesgos y control en el Sector Público*.

Este documento considera lineamientos y directrices para que los auditores internos de la Administración del Estado, evalúen y contribuyan a la mejora de los procesos de gobierno, gestión de riesgos y control, utilizando un enfoque sistemático disciplinado y basado en riesgos, de acuerdo a las normas nacionales e internacionales que rigen sobre la materia.

Santiago, octubre 2020.



**Eugenio Rebolledo Suazo**  
**Auditor General de Gobierno**

## I.- INTRODUCCIÓN

El Consejo de Auditoría, en cumplimiento de la Política de Auditoría Interna General de Gobierno, implementada y propiciada por el Ejecutivo para el fortalecimiento y desarrollo de los organismos, sistemas y metodologías que permitan resguardar los recursos públicos y apoyar la gestión de la administración y los actos de Gobierno ha formulado el *Documento Técnico N° 111: Conceptos y elementos claves de la naturaleza del trabajo de auditoría interna: gobierno, gestión de riesgos y control en el Sector Público.*

Para abarcar adecuadamente la naturaleza del trabajo, se requiere que los auditores internos tengan un conocimiento profundo de los conceptos de gobierno corporativo, gestión de riesgos y control.

Las organizaciones del sector público y privado difieren considerablemente con respecto a la estructura y procesos del gobierno corporativo. En general, el gobierno corporativo en el sector público es más estructurado y mucho más regulado, no así respecto con los procesos y estructuras de gestión de riesgos y control, cuyas diferencias en sus procesos y estructuras no son tan marcadas.

Una vez familiarizado con los fundamentos del alcance del trabajo, el Jefe de Auditoría normalmente se entrevistará con el Jefe de Servicio para comprender los roles y responsabilidades de cada grupo de interés que tengan que ver con el gobierno corporativo, la gestión de riesgos y el control. En el Sector Público el Jefe de Servicio es responsable de guiar el proceso de gobierno, mientras que generalmente el equipo directivo se encarga de dirigir los procesos de gestión de riesgos y control, sin perjuicio que dicho equipo debe informarle al Jefe de Servicio de los resultados de su gestión.

Para desarrollar evaluaciones que sean útiles y que agreguen valor, los auditores

internos necesitan comprender profundamente la entidad pública. Para ello, pueden utilizar como guía para su evaluación, los marcos de referencia existentes sobre gobierno corporativo, gestión de riesgos y control.

También los auditores internos deben emplear su conocimiento, experiencia y competencias para actuar proactivamente sobre las debilidades observadas y hacer recomendaciones de mejora en los procesos antes referidos.

Para ayudar a la Unidad de Auditoría Interna a comprender las estrategias de negocio y los riesgos, el Jefe de Auditoría normalmente analizará las agendas y actas de las reuniones entre el Jefe de Servicio y el equipo directivo y el plan estratégico de la organización. El Jefe de Auditoría también conocerá y analizará la misión, los objetivos clave, los riesgos críticos y los controles clave para mitigar esos riesgos a un nivel aceptable.

Al analizar y revisar los temas de los procesos de gobierno corporativo, gestión de riesgos y control, la actividad de auditoría interna puede lograr tener una visión completa de las definiciones, marcos de referencia, modelos y procesos utilizados en la organización.

También es útil para los auditores internos comprender los puestos clave de la organización relacionados con los procesos de gobierno, gestión de riesgos y control, entre los que pueden estar incluidos además del Jefe de Servicio, el equipo directivo de la entidad. Por ejemplo; Jefe de Administración y Finanzas, Jefe de Riesgos, Jefe de Fiscalía, Jefe de Recursos Humanos, Jefe de Tecnologías de la Información, Jefe de Presupuestos, Jefe de Control de Gestión, entre otros directivos.

Es relevante considerar que todo el trabajo de análisis, revisión y comprensión de los procesos de gobierno corporativo, gestión

de riesgos y control, debe quedar adecuadamente documentado.

## II.- OBJETIVO

El principal objetivo es entregar lineamientos y directrices técnicas para que los auditores internos de la Administración del Estado evalúen y contribuyan a la mejora de los procesos de gobierno corporativo, gestión de riesgos y control, utilizando un enfoque sistemático disciplinado y basado en riesgos, que sea adecuado a la realidad de su entidad.

## III.- CONCEPTOS FUNDAMENTALES SOBRE NATURALEZA DEL TRABAJO DE AUDITORÍA INTERNA EN EL SECTOR PÚBLICO

### 1.- GOBIERNO CORPORATIVO O GOBERNANZA

#### 1.1.- Conceptos generales sobre gobierno corporativo o gobernanza

Los marcos y requisitos de gobierno corporativo (gobernanza) varían en función del tipo de organización y jurisdicción a la que estén sometidos. Existen, entre otras, sociedades que cotizan en bolsa, organizaciones sin ánimo de lucro, asociaciones, servicios públicos, empresas públicas, fundaciones de derecho privado y público, instituciones académicas, entidades privadas. El gobierno corporativo en cada una de ellas será diferente.

En este contexto, existe una amplia variedad de definiciones y modelos de gobierno corporativo (gobernanza) que han sido publicados por diversas organizaciones y organismos referentes en esta materia. Entre otros tenemos, al Instituto de Auditores Internos (IIA), la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), el Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA), la International Federation of Accountants (IFAC), el Fondo

Monetario Internacional (FMI) y el Banco Mundial (WB).

Por ejemplo, la definición de gobierno corporativo de la OCDE es: “...un conjunto de relaciones entre la dirección de la empresa, su Consejo<sup>1</sup>, sus accionistas y otras partes interesadas. El gobierno corporativo proporciona la estructura a través de la cual se establecen los objetivos de la empresa y se deciden los medios para lograr dichos objetivos y vigilar su desempeño”.

En el caso de las Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna del IIA, se define gobierno corporativo como: “la combinación de procesos y estructuras implantados por el Consejo<sup>2</sup>, para informar, dirigir, gestionar y vigilar las actividades de la organización con el fin de lograr sus objetivos”.

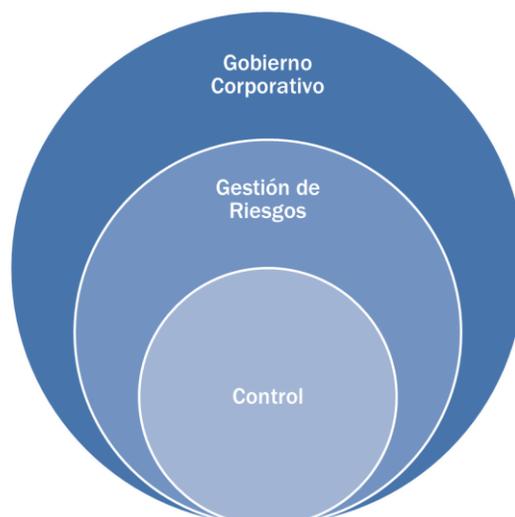
La manera en que una organización diseña y pone en práctica los principios para un gobierno corporativo efectivo dependerá en forma relevante del tamaño, complejidad, madurez organizacional, estructura de sus grupos de interés, requisitos legales y culturales que deba cumplir.

Es importante destacar que el gobierno corporativo no está necesariamente localizado en una serie de procesos y estructuras independientes en la organización. Más bien, los procesos de gobierno corporativo, gestión de riesgos y control interno son procesos interrelacionados entre sí, tal como se representa en el Esquema 1, que muestra que el gobierno corporativo, incluye los procesos y estructura de la gestión de riesgos y de control interno. Por su parte la gestión de riesgos incluye los procesos de control dentro de la entidad.

<sup>1</sup> De acuerdo con las Normas Internacionales del IIA, el Consejo corresponde al cuerpo de gobierno de más alto nivel de una organización, que en el Sector Público es la máxima autoridad o Jefe de Servicio.

<sup>2</sup> IDEM a la nota anterior.

## Esquema 1



Fuente: CAIGG

### **a.- Definiciones sobre gobierno corporativo o gobernanza en el sector público nacional**

Sin perjuicio de los conceptos generales de gobierno corporativo previamente indicados, es importante considerar especialmente para este documento, las definiciones de gobierno corporativo o gobernanza para el sector público.

Entre las definiciones de gobierno corporativo aceptadas para el sector público, tenemos las siguientes:

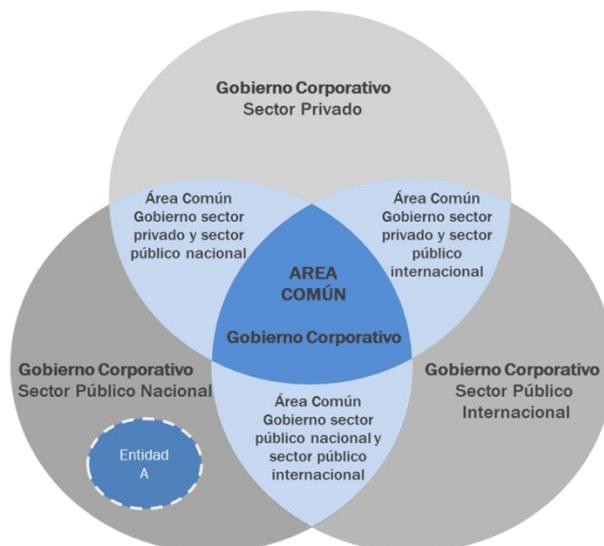
En el documento *La Función de la Auditoría en el Gobierno de la Entidad del Sector Público, del Instituto de Auditores Internos, 2012*: se define como: “El gobierno de la entidad en el sector público abarca las políticas y procedimientos utilizados para dirigir las actividades de una organización de modo de proporcionar aseguramiento razonable de que los objetivos se cumplen y las operaciones se realicen de manera ética y responsable”.

Por su parte, el documento *Gobierno de la Entidad en el Sector Público: Una perspectiva del organismo de gobierno, IFAC, 2001*, lo define como: “El gobierno de la entidad se ocupa de las estructuras, los procesos de toma de decisiones, la rendición de cuentas, el control y la conducta en el nivel superior de las organizaciones”.

También está la definición de gobierno corporativo contenida en el “*International Framework: Good Governance in the Public Sector*” desarrollado en forma conjunta por el *Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA)* y la *Federación Internacional de Contadores (IFAC), 2014*: “El gobierno de la entidad está conformado por las disposiciones establecidas con el fin de garantizar que los resultados previstos para las partes interesadas sean definidos y alcanzados”.

En el Esquema 2, se presenta gráficamente la relación entre gobierno corporativo en el sector privado y en el sector público internacional y nacional.

## Esquema 2



Fuente: CAIGG

### **b.- Elementos claves del gobierno corporativo gobernanza en el sector público nacional**

En consideración a que no existe una definición de gobierno corporativo que pueda aplicarse a todas las instituciones públicas y en todo contexto de igual forma, se puede considerar que el gobierno corporativo en el sector público, es más bien un conjunto de estructuras, normativas, prácticas y mecanismos, que dependen de una serie de condiciones propias de cada institución, entre otras; la estructura, la misión, los objetivos y el tamaño, las que tienen como objetivo alcanzar los resultados previstos para las partes interesadas y los usuarios y beneficiarios de los productos y servicios.

Entre los procesos y estructuras comunes que se identifican y destacan en las definiciones de gobierno corporativo para entidades del sector público, y que se puede adecuar a la realidad nacional, se encuentran los siguientes:

- **Estructura, roles y responsabilidades del órgano de gobierno.**

- Diseño de roles y responsabilidades organizacionales.
- Funcionamiento y coordinación entre los órganos de gobernanza.

- **Evaluación y control de gestión.**

- Estrategia y políticas corporativas institucionales relacionadas, y toma de decisiones. (Definiciones estratégicas, Indicadores de desempeño y Balance de Gestión Integral - BGI)<sup>3</sup>.
- Mecanismos de incentivo de remuneraciones (Programa de Mejoramiento de la Gestión, Metas de Eficiencia Institucional, Convenios de Desempeño Colectivo, Convenios de Desempeño Individual y Leyes específicas)<sup>4</sup>.

<sup>3</sup> Ver mayor detalle en página web de DIPRES.

<sup>4</sup> Corresponden a instrumentos de apoyo a la gestión de los Servicios Públicos, establecidos a través de diferentes leyes y normativas, cuyo objetivo es mejorar la gestión de las instituciones mediante el pago de un incremento de remuneraciones ligados al cumplimiento de objetivos y metas.

- Proceso formulación, ejecución y control presupuestario.
- **Ética y valores organizacionales.**
  - Probidad/Anticorrupción.
  - Transparencia.
  - Cumplimiento legal y regulatorio.
  - Sistemas de integridad.
  - Cultura organizacional, otros
- **Gestión del desempeño y rendición de cuentas (accountability).**
- **Monitoreo y vigilancia del control y la gestión de riesgos.**
- **Comunicación de riesgos y controles a las áreas adecuadas.**
- **Gobierno de TI.**

Estas estructuras, procesos, normativas prácticas y mecanismos, pueden conformar un marco de referencia para las instituciones públicas, con el fin de que logren identificar y definir sus propios elementos claves de gobierno corporativo en un próximo paso.

### Esquema 3



Fuente: CAIGG

### **1.2.- Rol del auditor interno en el gobierno corporativo o gobernanza del sector público nacional**

El aseguramiento y consultoría en forma integral en la entidad, a los procesos y elementos claves del gobierno corporativo entregará una opinión a las autoridades y a los interesados sobre si una organización pública está operando tal como se espera de acuerdo con las prácticas, mecanismos, leyes y regulaciones que le aplican, de una manera responsable y en forma transparente.

La naturaleza y enfoque del trabajo de auditoría dependerá fundamentalmente del nivel de madurez organizacional de la unidad de auditoría interna y de la entidad pública. Entre menos maduras sean, tanto la unidad de auditoría como la entidad, el trabajo se enfocará en los procesos de control, especialmente en la evaluación de las áreas de cumplimiento y de las áreas financieras.

Adicionalmente, en una organización con bajo nivel de madurez, es recomendable que los auditores internos tomen un rol de asesor para ayudar a construir los procesos de gobierno corporativo.

También es necesario que el Jefe de Auditoría trabaje con el Jefe de Servicio, para determinar cómo debería definirse el gobierno corporativo en la entidad pública a efectos de auditoría interna.

El alcance del trabajo de auditoría interna en materia de gobierno corporativo, gestión de riesgos y control, debe estar definido adecuadamente en el Estatuto de Auditoría.

El Jefe de Auditoría puede entrevistarse con los responsables clave de las funciones de gobierno en la organización, y estudiar documentos relacionados con reuniones del Jefe de Servicio y equipo directivo, para tener una mejor visión del gobierno corporativo de la organización. Estos responsables pueden incluir además del Jefe de Servicio, al director de ética, al director de recursos humanos, al director

de cumplimiento normativo y al director de gestión de riesgos. También pueden incluir a los representantes del Consejo de Auditoría Interna General de Gobierno y de la Contraloría General de la República.

Si la organización es revisada por superintendencias o sometida a otras supervisiones o revisiones externas, el Jefe de Auditoría debería revisar todos los temas relevantes de gobierno corporativo, gestión de riesgos y control, identificados e informados por ellos.

Para lograr una comprensión adecuada del gobierno corporativo, es recomendable mantener una reunión con el Jefe de Servicio y con el equipo directivo para tratar los siguientes temas, entre otros:

- La definición de gobierno corporativo y sus tipos de procesos dentro de la organización gubernamental.
- Las obligaciones que plantea las Normas del IIA y las directrices técnicas del CAIGG.
- Las funciones de la actividad de auditoría interna en materia de gobierno corporativo.
- Cualquier cambio en el plan y en el enfoque de la actividad de auditoría interna que puede mejorar su cumplimiento de la norma, si no se está cumpliendo actualmente.

Dicha reunión puede contribuir a lograr un acuerdo y alinear lo que el Jefe de Auditoría, el Jefe de Servicio y el equipo directivo entienden que debe constituir el gobierno corporativo en la organización, de forma que se pueda llegar a ejecutar un adecuado plan anual de auditoría que se desarrolle con un enfoque de trabajo apropiado.

Complementariamente, los auditores internos deben tener en cuenta, para una correcta evaluación del gobierno corporativo, entre otros, lo siguiente:

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

### **1.3.- Enfoques de aseguramiento de la auditoría interna para el gobierno corporativo o gobernanza en el sector público nacional**

De acuerdo con el Marco Internacional para la Práctica Profesional, (MIPP) y otras fuentes de información relevante, existen diversas posibilidades para auditar los procesos o estructuras claves de gobierno corporativo, de mayor riesgo en una organización.

En términos globales, no existe un único marco de gobierno corporativo adecuado para todas las organizaciones públicas, incluso dentro de cada organización los marcos aceptados pueden requerir modificaciones para cumplir con las necesidades de la organización y de sus interesados, ya que deben considerar, especialmente, los requisitos y limitaciones normativas generales y de sus propios estatutos orgánicos.

Para definir el enfoque de trabajo se debe identificar en primer lugar, el nivel de madurez organizacional en el cual se encuentra la unidad de auditoría interna y la entidad pública. Mientras el nivel de madurez de una organización se incrementa, el rol de la función de auditoría interna debe ser más preciso y formal, moviéndose desde un rol de asesor hacia un rol de aseguramiento y/o asesor. Partiendo por los elementos claves de gobernanza, como parte de otros trabajos de auditoría, luego continuar a través de auditorías específicas de procesos de gobierno y por último, mediante trabajos de aseguramiento a nivel de toda la organización, basados en marcos de gobierno corporativo aceptados, o alguna combinación de estos enfoques.

Es muy recomendable que los auditores internos realicen encuestas y entrevistas con el Jefe de Servicio y con el equipo directivo, para determinar y definir un enfoque aceptado en la organización, para dar aseguramiento y consultoría al gobierno corporativo.

Es relevante que todo el trabajo de análisis, revisión y comprensión de los procesos de gobierno quede adecuadamente documentado.

**a.- Enfoque 1: Trabajos de aseguramiento que incluyen elementos claves de Gobierno Corporativo o Gobernanza – Nivel de Madurez Bajo**

En este enfoque como mínimo, los auditores internos deben considerar y evaluar los elementos claves de gobierno corporativo que corresponda, dentro de los objetivos de otros trabajos de aseguramiento.

Normalmente, en entidades poco maduras organizacionalmente no se planificarán auditorías aisladas a los procesos de gobierno corporativo. Más bien, la evaluación de los procesos de gobernanza que realiza la auditoría interna suele estar basada en información obtenida de numerosos trabajos de auditoría realizados a lo largo del tiempo. En estos casos se evalúa cómo se gobierna la actividad auditada y cómo contribuye a la gobernanza organizacional.

Por ejemplo, en la planificación del trabajo de auditoría bajo este enfoque, se podrían incluir preguntas tales como:

- Están los objetivos de las actividades adecuadamente identificados y comunicados.
- Son los objetivos de las actividades o del proyecto consistente con los objetivos estratégicos de la organización.
- Están los riesgos asociados a la actividad adecuadamente identificados y gestionados.
- Los miembros de la dirección ejecutiva de la actividad promueven el comportamiento ético y los valores organizacionales.
- La actividad comunica efectivamente la información de riesgo y control a las áreas apropiadas.
- La responsabilidad y rendición de cuentas (accountability) para las actividades y riesgos están claramente identificados.
- El desempeño se gestiona, mide y evalúa de manera efectiva.
- Existe un adecuado marco de monitoreo y reporte para asegurar la eficiencia y eficacia de la actividad.

Ejemplo de objetivos de auditoría relacionados con gobierno corporativo, incluidos en un trabajo de aseguramiento del Proceso de Recursos Humanos (PRH):

El objetivo global del trabajo es determinar si el PRH está operando eficientemente y eficazmente. Algunos de los objetivos específicos relacionados con gobierno corporativo pueden ser:

- Evaluar y determinar si la estructura, comunicación y funcionamiento organizacional en el PRH es adecuada para cumplir sus objetivos.
- Evaluar y determinar si en el PRH se cumple con los valores y principios éticos contenidos en los códigos de conducta de la entidad.
- Evaluar y determinar si el PRH cuenta con herramientas suficientes para realizar una adecuada gestión del desempeño y rendición de cuentas (accountability).
- Evaluar y determinar si en el PRH existe un enfoque adecuado para realizar el monitoreo y vigilancia del control y la gestión de riesgos
- Evaluar y determinar si en el PRH se realiza una comunicación fluida de riesgos y controles a los responsables.

**b.- Enfoque 2: Trabajos de aseguramiento sobre procesos específicos de Gobierno Corporativo o Gobernanza – Nivel de madurez medio alto**

Las unidades de auditoría interna más maduras, en organizaciones públicas que también son más maduras organizacionalmente, podrían incorporar trabajos de aseguramiento en procesos específicos de gobierno corporativo, como parte de su plan anual. Sin perjuicio de lo anterior, estos trabajos deberían además de ser aprobados por el Jefe de Servicio, estar basados en análisis y evaluación de riesgos.

En este caso, se debe planificar el trabajo de aseguramiento en base a la metodología que se define en la versión 0.2 del documento técnico N° 84: Planificación del Trabajo de Auditoría Interna, emitido por el CAIGG.

Ejemplos clásicos de este tipo de trabajo son realizar aseguramiento en forma integral a los siguientes:

- Proceso de planificación estratégica.
- Proceso de reporte del desempeño y rendición de cuentas (accountability).
- Procesos éticos y de cultura organizacional.
- Definición de estructura organizacional y roles.
- Conflictos de intereses.
- Gobierno de TI.

Ejemplo de objetivos de auditoría en trabajos específicos en el proceso gobierno corporativo: Reporte del desempeño y rendición de cuentas (PRDRC).

El objetivo general es determinar si el proceso de reporte es completo, confiable y oportuno. Algunos de los objetivos específicos relacionados con gobierno corporativo pueden ser:

- Determinar si los roles y responsabilidades asociadas con el PRDRC han sido claramente definidos.
- Evaluar si los riesgos asociados con el PRDRC han sido identificados, evaluados y tratados.
- Determinar si los procesos de revisión y monitoreo han sido establecidos para apoyar la toma de decisiones y mejora continua del PRDRC.
- Otros objetivos identificados en el proceso de evaluación de riesgos.

**c.- Enfoque 3: Trabajos de aseguramiento a nivel de toda la entidad que se basan en marcos de Gobierno Corporativo o Gobernanza aceptados – Nivel de madurez alto**

Este tipo de trabajo de auditoría requiere un alto nivel de madurez organizacional, tanto de la auditoría interna como de la organización pública.

Existen varios marcos de gobierno corporativo que pueden ser considerados para realizar este trabajo de aseguramiento. Como ejemplo se pueden considerar; *Principios de la OCDE, UK Corporate Code (2012) ASX Corporate Governance Principles (2010) y King III.*

También existen marcos de gobierno corporativo para el sector público; tales como, el *Marco Internacional: Buen Gobierno de la Entidad en el Sector Público, emitido por el IFAC y CIPFA*<sup>5</sup>.

Estos marcos de gobierno corporativo entregan criterios de alto nivel contra los cuales los auditores internos pueden evaluar la adecuación y efectividad del gobierno corporativo a nivel de toda la organización, así como también son útiles para evaluar la aplicación en la entidad de los elementos y principios que componen el marco de gobierno corporativo elegido.

**d.- Enfoque 4: Utilizar una combinación de los enfoques de aseguramiento de gobierno corporativo o gobernanza antes descritos**

Este es un enfoque que permitirá en base al nivel de madurez organizacional de la entidad y de la auditoría interna, utilizar el o los enfoque(s) que sea(n) más adecuado(s), dependiendo, entre otras variables, de los objetivos y alcance de los

trabajos de aseguramiento contenidos en el Plan Anual de Auditoría.

**e.- Relación entre los enfoques para evaluar el gobierno corporativo o gobernanza en el sector público nacional**

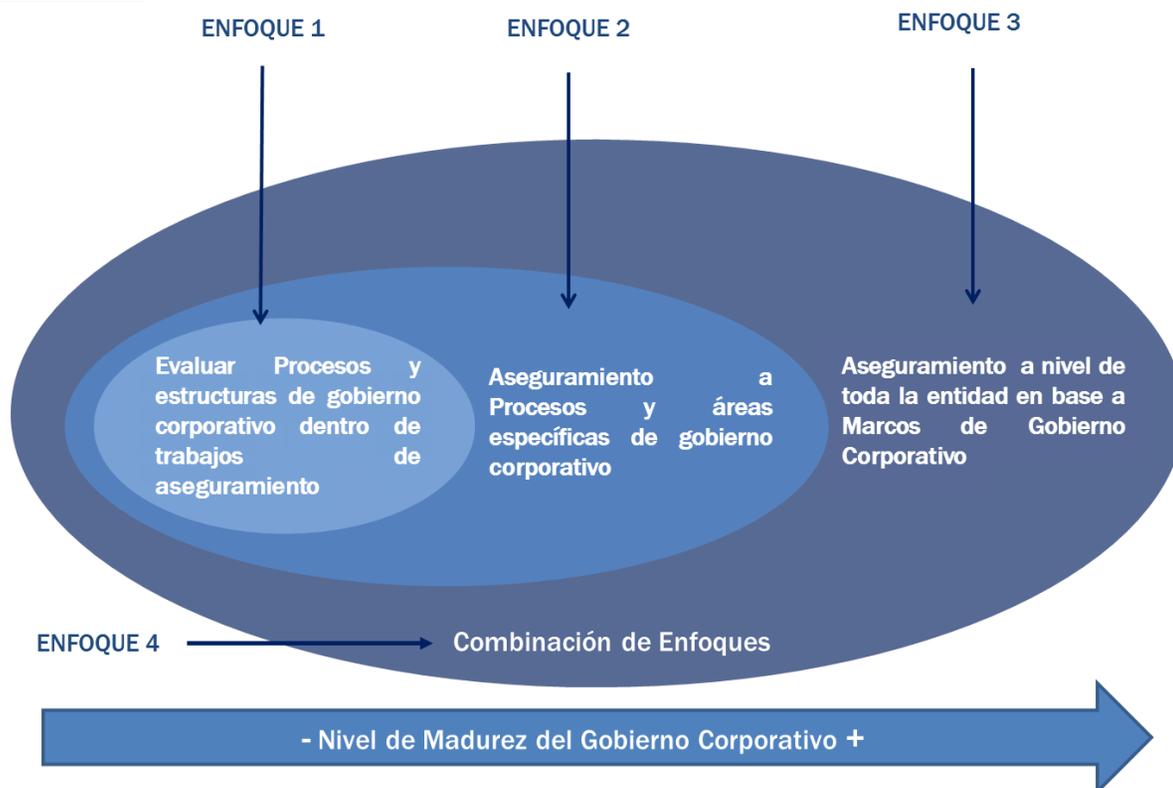
Los enfoques de aseguramiento para gobierno corporativo presentados están interrelacionados. Recordemos que estos son:

- Enfoque 1: Trabajos de aseguramiento que incluyen elementos claves de gobierno corporativo.
- Enfoque 2: Trabajos de aseguramiento sobre procesos específicos de gobierno corporativo.
- Enfoque 3: Trabajos de aseguramiento a nivel de toda la entidad que se basan en marcos de gobierno corporativo aceptados.
- Enfoque 4: Utilizar una combinación de los enfoques de aseguramiento de gobierno.

A continuación, se representa gráficamente la interrelación entre los enfoques descritos de acuerdo al Esquema 4:

<sup>5</sup> Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA) y la Federación Internacional de Contadores (IFAC).

#### Esquema 4



Fuente: CAIGG

#### **1.4.- Trabajos de consultoría relacionados con las estructuras y procesos de gobierno corporativo o gobernanza en entidades públicas**

En relación con los trabajos de consultoría, dependiendo del tipo de trabajo, se deberían considerar las estructuras y procesos claves para gobierno corporativo, cuando corresponda, y utilizar para su ejecución el Documento Técnico N° 94: Trabajos de Consultoría en Auditoría Interna del CAIGG

#### **1.5.- Aspectos claves a considerar en las prácticas y estructuras que conforman el gobierno corporativo o gobernanza en el sector público nacional**

A continuación a modo de ejemplo, se detallan aspectos y documentos relevantes que son recomendables considerar cuando se evalúan las prácticas y/o estructuras del gobierno corporativo en el sector público.

Esta revisión puede ser realizada cuando se efectúa aseguramiento al gobierno corporativo, utilizando cualquiera de los tres enfoques previamente descritos o una combinación de ellos.

#### **a.- Estructura, roles y responsabilidad del órgano de gobierno corporativo o gobernanza**

**Elemento clave:** Funcionamiento y coordinación entre los órganos de gobierno.

**Objetivo general:** Evaluar la capacidad de una organización de definir y coordinar las actividades del Jefe de Servicio, para que se comunique y retroalimente con el CAIGG, la CGR, otros auditores externos, los auditores internos y el equipo directivo.

### Perspectiva de auditoría interna:

La actividad de auditoría interna podría identificar las reuniones que han mantenido los actores de gobierno antes identificados y la frecuencia con que se reúnen. Lo anterior tiene el objetivo de conocer cómo se coordinan las actividades y cómo se comunican entre los distintos actores. Los auditores internos pueden participar en las reuniones como oyentes y/u observadores, sin poder influir en las decisiones que en ellas se tomen. Podrán también leer y estudiar las actas de las reuniones, los planes de trabajo y los informes que se distribuyan a los grupos antes mencionados.

Los auditores internos pueden hacer uso de diferentes competencias para evaluar y recomendar formas de mejorar las prácticas de gobierno corporativo para este elemento. Por ejemplo, pueden proporcionar opiniones y sugerencias independientes y objetivas sobre el diseño y la eficacia de los mecanismos y procesos de gobierno que existen en esta materia en la organización.

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

**Elemento clave:** Roles y responsabilidades organizacionales.

**Objetivo general:** Evaluar la definición y aplicación de roles y responsabilidades en la organización, con la finalidad de analizar si es adecuada a su misión y objetivos.

### Perspectiva de auditoría interna:

Por ejemplo, al evaluar los roles y las responsabilidades organizacionales, los auditores internos deben estudiar:

- El mandato legal de la organización, las estructuras legales y las leyes y regulaciones aplicables.
- La delegación de autoridades y asignación de poderes formales, cuando corresponda.
- El reconocimiento documentado de sus responsabilidades por parte del personal clave de la entidad.
- Los procesos para monitorear las responsabilidades y las acciones correctivas tomadas cuando no se cumplen las responsabilidades.

Cuando se evalúan estos aspectos en una actividad operativa, se deben adecuar a la estructura y definición de roles y responsabilidades definidos para ella.

Los auditores internos pueden estudiar los organigramas, y los roles y funciones, así como utilizar encuestas y entrevistas para evaluar el grado de conocimiento de los funcionarios de su responsabilidad en lo relacionado con el riesgo y el control, y el impacto que tendría en la organización el hecho de que no cumplieran con dicha responsabilidad.

#### **b.- Elemento Clave: Evaluación y control de gestión**

**Elemento clave:** Estrategia y políticas corporativas institucionales relacionadas y toma de decisiones.

**Objetivo general:** Evaluar el proceso de planificación estratégica y qué tan bien se han comunicado y adoptado las estrategias y políticas corporativas en toda la organización, así como si es útil para la toma de decisiones.

### Perspectiva de auditoría interna:

Algunas condiciones y documentos que se pueden considerar para evaluar la planificación estratégica son:

- El modelo donde se explique el enfoque y el proceso de planificación estratégica y la toma de decisiones. (Evaluación y control de la gestión: Definiciones estratégicas, Indicadores de desempeño y Balance de Gestión Integral - BGI)<sup>6</sup>.
- Revisar el proceso de planificación estratégica realizado en la entidad, lo que incluye garantizar que exista una definición clara de la misión y visión, que se aplique adecuadamente la metodología de planificación estratégica y que esta planificación identifique las principales estrategias, iniciativas y recursos necesarios.
- Conocer el nivel de comprensión de la planificación estratégica por el personal clave de la organización.
- Obtener documentación de la planificación estratégica que explique y fundamente:
  - Su uso como plataforma para todas las decisiones importantes.
  - Alineado con otras estrategias, tanto de arriba hacia abajo, como transversales a la organización.
  - Reflejado en objetivos, estructuras y operaciones a todos los niveles de la organización.
  - Alineado con medidas y recompensas por logros.

Al realizar un trabajo de aseguramiento, la función de auditoría debe evaluar si las condiciones anteriores de la estrategia están presentes y son efectivas. La evaluación generalmente no tiene como objetivo cuestionar directamente las estrategias en sí mismas, sino más bien

<sup>6</sup> Ver la información sobre este tema en la Dirección de Presupuestos (DIPRES).

evaluar el proceso de planificación estratégica y qué tan bien se han comunicado y adoptado las estrategias en toda la organización.

**Elemento clave:** Mecanismos de Incentivo de Remuneraciones (PMG, MEI, CDC, CDI, otros<sup>7</sup>).

**Objetivo general:** Evaluar el diseño, implementación y monitoreo de los incentivos de remuneraciones y verificar el cumplimiento adecuado para su pago.

### Perspectiva de auditoría interna:

Entre los aspectos y documentos que se pueden revisar se encuentran:

- Determinar que existe un marco adecuado para formular y diseñar los mecanismos de incentivos.
- Revisar y evaluar que exista una formulación adecuada de los objetivos y metas de los mecanismos, de acuerdo con la metodología o modelo.
- Evaluar el cumplimiento de requerimientos normativos y de los plazos dispuestos, ya sea para su definición como para su evaluación y pago.
- Revisar y evaluar el proceso de monitoreo para la ejecución y cumplimiento de los indicadores, objetivos y metas de los incentivos.
- Evaluar y determinar la consistencia de los resultados del cumplimiento y pago de los incentivos.

**Elemento clave:** Proceso planificación, ejecución y control presupuestario.

**Objetivo general:** Evaluar el proceso presupuestario en forma integral y qué tan bien se ha formulado, ejecutado, controlado

<sup>7</sup> PMG: Programa de Mejoramiento de la Gestión, Metas de Eficiencia Institucional, CDC: Convenios de Desempeño Colectivo, CDI: Convenios de Desempeño Individual.

y comunicado en toda la organización, y si entrega retroalimentación suficiente para tomar medidas oportunas y corregir las brechas.

#### **Perspectiva de auditoría interna:**

Entre los aspectos y documentos que se pueden revisar se encuentran:

- Revisar el proceso presupuestario, lo que incluye evaluar que exista una definición clara de las fuentes de financiamiento y el destino de los gastos necesarios para satisfacer la misión y visión de la organización, así como que exista una metodología y un ciclo de planificación presupuestaria efectivo.
- Revisar el proceso de participación de las distintas instancias de la entidad en la definición del presupuesto exploratorio y definitivo y cómo se recogen las necesidades y requerimientos de los distintos estamentos de la entidad.
- Evaluar la misión y estructura del proceso de mejoramiento de la gestión, y determinar si la calidad (oportunidad, completitud, exactitud y cobertura) de la medición y retroalimentación que le entrega a los funcionarios claves de la entidad, es la adecuada y efectiva.

Mediante trabajos de aseguramiento los auditores internos deberían evaluar si el proceso presupuestario y el de mejoramiento de la gestión, son efectivos y adecuados para la organización, determinando si permiten programar en forma confiable los recursos e identificar brechas e incumplimientos oportunamente. Así como si la información que se genera permite medir y tomar medidas adecuadas al Jefe de Servicio y al equipo directivo.

Complementariamente, se pueden utilizar encuestas y entrevistas para medir el grado de conocimiento de los funcionarios de los procesos presupuestario y de mejoramiento

de la gestión, y conocer su opinión sobre su utilidad y efectividad.

#### **c.- Ética y valores organizacionales**

**Objetivo general:** Evaluar los mecanismos y la efectividad con que una organización promueve, cumple y monitorea el cumplimiento de la ética y los valores, tanto interna como externamente.

Ejemplo de componentes clásicos para ética y valores organizacionales:

- Probidad/Anticorrupción.
- Procesos de transparencia.
- Procesos de cumplimiento legal y regulatorio.
- Sistemas de integridad.
- Cultura organizacional.

#### **Perspectiva de auditoría interna:**

La actividad de auditoría interna debería revisar los objetivos, programas y actividades de la organización relacionadas con esta temática. Estos elementos demuestran el interés de la organización para promover la concienciación sobre la importancia de la ética y los valores de la organización.

Entre otros aspectos y documentos que se pueden revisar y analizar se encuentran, entre otras:

- Las declaraciones donde consten la misión y los principios de la organización.
- El código de conducta institucional.
- La política de probidad/anticorrupción.
- El diseño y ejecución de los programas anticorrupción y de mantenimiento de líneas éticas.
- Los mecanismos para garantizar transparencia en los procesos de contratación y formación del personal.
- Los procesos y procedimientos de canales de denuncia e investigación.
- Los mecanismos para garantizar el cumplimiento con los requerimientos

- legales de transparencia activa y pasiva.
- La cultura organizacional y su contribución al cumplimiento de los objetivos estratégicos.
- Los formularios de conocimiento de normativa ética, reglamentaria etc., firmados por los funcionarios y otros externos (por ejemplo; proveedores).

Los auditores internos pueden considerar el uso de métodos de autoevaluación, como encuestas o talleres, con los que se evalúa el clima en el que se trabaja y el comportamiento ético de los directivos y otro personal clave.

Los documentos que se aporten a las reuniones del Jefe de Servicio y el equipo directivo, pueden proporcionar evidencia de que el Jefe de Servicio está adecuadamente informado sobre los problemas éticos, los incentivos al personal y de que, por lo tanto, supervisa el desempeño de los ejecutivos de mayor nivel.

#### **d.- Gestión del desempeño y rendición de cuentas (accountability)**

**Objetivo general:** Evaluar la manera en que una organización asegura la gestión del desempeño eficaz y una adecuada, oportuna y transparente rendición de cuentas (accountability)

##### **Perspectiva de auditoría interna:**

La actividad de auditoría interna podría revisar, entre otras:

- Los destinatarios, la periodicidad, los mecanismos y los medios para rendir cuentas.
- Las políticas y procesos de la organización relacionados con las remuneraciones del personal.
- El establecimiento de objetivos y la evaluación del desempeño del personal.

- Las medidas de desempeño asociadas (por ejemplo, indicadores clave de desempeño) y planes de incentivos individuales o colectivos para determinar si están adecuadamente diseñados y son ejecutados apropiadamente para prevenir o detectar comportamientos inapropiados o exposiciones a los riesgos excesivas, y para respaldar acciones alineadas con los objetivos estratégicos de la organización.

##### **Perspectiva de auditoría interna:**

Los auditores pueden evaluar, a través de trabajos de aseguramiento, la efectividad de los mecanismos que utiliza la organización para asegurar la gestión del desempeño y una adecuada rendición de cuentas (accountability).

Adicionalmente, se pueden utilizar encuestas y entrevistas para medir el grado de conocimiento de los funcionarios sobre la gestión del desempeño y de la rendición de cuentas y conocer su opinión sobre su utilidad, transparencia y efectividad.

#### **e.- Monitoreo y vigilancia del control y la gestión de riesgos**

**Objetivo general:** Evaluar la efectividad de los mecanismos de monitoreo y vigilancia de riesgos y controles críticos, que contribuyen a los objetivos organizacionales.

##### **Perspectiva de auditoría interna:**

Los temas relevantes para la auditoría interna en esta materia podrían incluir, entre otros, el estudio y análisis de:

- La importancia de las temáticas monitoreadas.
- La fiabilidad de la información monitoreada.
- La capacidad de los mecanismos de monitoreo para adaptarse y abordar riesgos nuevos o cambiantes.

- La exactitud de la información.
- La objetividad de la información.
- La integridad de la información.
- La oportunidad de la información.
- La utilidad de la información.
- El contenido de comunicación e informes de monitoreo.

Mediante trabajos de aseguramiento los auditores internos podrían evaluar si los mecanismos de monitoreo son efectivos, transparentes, oportunos y si permiten identificar brechas oportunamente y si la información que genera permite tomar medidas adecuadas al Jefe de Servicio y al equipo directivo.

Complementariamente, se pueden utilizar encuestas y entrevistas para medir el grado de conocimiento de los funcionarios de los mecanismos de monitoreo y vigilancia del control y la gestión de riesgos, y conocer su opinión sobre su utilidad y efectividad.

#### **f.- Comunicación de riesgos y controles a las áreas adecuadas**

**Objetivo general:** Evaluar si una organización comunica de forma correcta y oportuna la información sobre riesgos y controles claves a las áreas adecuadas.

#### **Perspectiva de auditoría interna:**

La actividad de auditoría interna podría acceder a informes internos, memorándums y correos electrónicos relevantes y actas de reuniones para determinar si la información sobre riesgos y controles se distribuye oportunamente a los funcionarios claves y si contiene datos precisos y completos.

Los auditores internos pueden evaluar la asignación de responsabilidades y el nivel de efectividad de los mecanismos de comunicación de riesgos y controles a las áreas adecuadas, utilizados en la organización.

Complementariamente, se pueden utilizar encuestas y entrevistas para medir el grado de conocimiento de los funcionarios claves de los mecanismos de comunicación de riesgos y controles a las áreas adecuadas y conocer su opinión sobre su utilidad, transparencia y efectividad.

#### **g.- Gobierno de TI**

**Objetivo general:** Evaluar si el gobierno de la tecnología de la información (Gobierno de TI) de la organización, sustenta y apoya las estrategias y objetivos de la organización.

El Gobierno de TI consiste en el liderazgo, las estructuras de la organización y los procesos que aseguran que la tecnología de la información de la entidad soporte sus estrategias y objetivos.

En casi todas las entidades, las tecnologías de la información (TI) son esenciales para los procesos de negocio de la organización. Además con frecuencia es un gasto importante, de modo que las decisiones de inversión en TI son parte de los procesos de asignación de recursos críticos de las organizaciones.

Las Normas del IIA plantean que es un desafío para la auditoría interna definir cómo evaluar si el gobierno de TI de la organización respalda las estrategias y objetivos de la organización.

#### **Perspectiva de auditoría interna:**

La evaluación del Gobierno de TI podría incluir, entre otros:

- Revisar el proceso de planificación estratégica de TI, lo que incluye garantizar que exista una definición clara de la misión y visión de TI, que estén alineadas con la misión y visión de la entidad, que exista una metodología de planificación estratégica de TI y que esta planificación identifique las principales

iniciativas y recursos de TI necesarios (recursos humanos y financieros).

- Revisión de las metodologías de gestión de proyectos utilizadas, los controles de gestión de proyectos aplicados y las herramientas de gestión de proyectos utilizadas, la integración del personal de TI y de las demás áreas a lo largo de las etapas de los proyectos, las metodologías de gestión de cambios utilizadas para grandes proyectos, la definición de los beneficios esperados del proyecto, y la claridad de la definición del alcance del proyecto y las métricas asociadas.
- Revisar el proceso de entrega, incluidos los controles operativos implementados, el proceso de desarrollo o modificación, el proceso de gestión del proyecto, el análisis de los resultados y beneficios reales versus los esperados, el análisis de las métricas de entrega declaradas versus las logradas, y la revisión posterior a la implementación, la retroalimentación y la satisfacción del cliente.
- Revisar los procesos utilizados para administrar la cartera actual de sistemas, la cobertura general de las políticas emitidas en relación con las áreas definidas por el proceso de planificación estratégica, el proceso seguido por la administración para elaborar, comunicar, hacer cumplir y monitorear el cumplimiento de la política, el proceso y el marco utilizado por la administración de alto nivel para identificar, clasificar y priorizar los riesgos asociados con la cartera actual de sistemas, y la revisión periódica de los riesgos.
- Revisar la metodología, las prácticas y los controles de desarrollo de las aplicaciones, incluida la calidad de la metodología de desarrollo de la aplicación, las métricas de desarrollo utilizadas para estimar el tamaño y el

progreso del proyecto, y las técnicas utilizadas para las pruebas.

- Revisar el proceso utilizado por la administración para evaluar si los recursos dedicados a TI se están utilizando de manera efectiva y eficiente.

### **1.6.- Trabajos de auditoría transversales para evaluar el gobierno corporativo o gobernanza en el sector público nacional**

Sin perjuicio de los tres enfoques previamente explicados, en el sector público se realizan trabajos de aseguramiento transversales asociados a temas específicos de gobierno corporativo. Estos podrían ser clasificados dentro del Enfoque 2: Trabajos de auditoría sobre procesos específicos de gobierno corporativo o gobernanza. Dentro de estos se encuentran algunos trabajos de aseguramiento relacionados con Objetivos Ministeriales y con Objetivos Gubernamentales de Auditoría, dictados por el Presidente de la República, además de otras instrucciones complementarias.

El Oficio Gabinete Presidencial N° 004, del 23/05/2018, estableció Objetivos Gubernamentales de Auditoría para las unidades de auditoría interna y las entidades públicas para el periodo 2018-2022, dentro de los cuales destacamos sobre la materia el siguiente:

*El Objetivo Gubernamental de Auditoría 1: Actividades asociadas a la probidad administrativa, con enfoque de aseguramiento al proceso de compras públicas, es un trabajo de auditoría específico de gobierno corporativo.*

También se puede considerar dentro de la categoría de trabajo de auditoría específico de gobierno corporativo el relacionado con la *Verificación del cumplimiento de las instrucciones sobre austeridad, probidad y*

*eficiencia en el uso de los recursos públicos.*

Sin perjuicio de que existen trabajos de aseguramiento de temas de gobierno corporativo a nivel transversal en el Estado, es necesario que las unidades de auditoría interna identifiquen e incluyan en el universo de auditoría y posteriormente, en su planificación anual en base a riesgos, Objetivos Institucionales de Auditoría, ya sean de aseguramiento o consultoría, en temas de gobierno corporativo en el sector público, utilizando uno de los tres enfoques descritos precedentemente o una combinación de ellos.

### **1.7.- Matriz de Madurez/Capacidad para el trabajo de auditoría, relacionado con gobierno corporativo o gobernanza en el sector público nacional**

En auditoría interna, el valor de un modelo de capacidad/madurez, es el reconocimiento de que una función de auditoría interna debe evolucionar y madurar continuamente. Lograr la conformidad con estándares profesionales no debe ser el objetivo final del Jefe de Auditoría, sino que, se debe esforzar por hacer crecer y mejorar constantemente la función de auditoría interna, para cumplir con las expectativas de las partes.

Por lo anterior, se puede decir que un modelo de capacidad/madurez de auditoría interna, se constituye principalmente en:

- Un medio de identificación y/o comunicación del estado actual y deseado de la actividad de auditoría interna respecto de un proceso o área que está dentro de su alcance.
- Un marco de trabajo para la evaluación y/o autoevaluación del trabajo de la actividad de la auditoría interna.
- Una hoja de ruta para lograr un mejoramiento ordenado de la actividad de la auditoría interna y de su trabajo.

La auditoría interna debería identificar en qué nivel se encuentra actualmente en materia de evaluación del gobierno corporativo y buscar estrategias para alcanzar el nivel siguiente. Esto es relevante, cuando se encuentra en los niveles Nivel: 1 Inicial o Nivel 2: Infraestructura, ya que se debería alcanzar al menos el Nivel 3: Integrado, que indica que la auditoría interna cumpliría con la Norma Internacional 2110 del IIA.

El modelo madurez/capacidad para gobierno corporativo, se transforma en una herramienta muy útil para demostrar conformidad con la norma 1300: Programa de aseguramiento y mejora de la calidad (PAMC).

A continuación, en la Tabla 1, se presenta una matriz de madurez/capacidad relacionada con los niveles de madurez que debería alcanzar la actividad de auditoría interna, en relación con la naturaleza del trabajo, en particular con el gobierno corporativo en el sector público.

**Tabla 1**

Niveles Madurez	Requerimientos de madurez para Norma 2110 Naturaleza del Trabajo: Gobierno y procesos relacionados
<p><b>Nivel 5</b> Optimizado</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La auditoría interna realiza una evaluación periódica de la cultura organizacional.</li> <li>• La organización ha implementado un enfoque de aseguramiento combinado (aseguramiento y consultoría).</li> <li>• El Jefe de Servicio reconoce que la auditoría interna contribuye a que la organización fortalezca su gobernanza.</li> </ul>
<p><b>Nivel 4</b> Administrado</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La responsabilidad del proceso de gobernanza y el cumplimiento se define claramente en la primera, segunda y tercera línea de defensa.</li> <li>• La auditoría interna apoya y ayuda a facilitar las actividades del Jefe de Servicio.</li> </ul>
<p><b>Nivel 3</b> Integrado</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• El enfoque de auditoría interna incluye gobierno corporativo o gobernanza, gestión de riesgos y control.</li> <li>• Las áreas de cumplimiento de alto riesgo están cubiertas en los trabajos de auditoría y existe una evaluación periódica de la efectividad del programa general de cumplimiento y de ética de la organización.</li> <li>• La auditoría interna evalúa periódicamente si el gobierno de TI respalda las estrategias de la organización y objetivos.</li> <li>• La auditoría interna apoya directamente al Jefe de Servicio.</li> </ul>
<p><b>Nivel 2</b> Infraestructura</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• El enfoque de auditoría interna se centra en el riesgo y el control.</li> <li>• Existe cobertura de áreas de cumplimiento de alto riesgo en trabajos de auditoría, cuando corresponda.</li> </ul>
<p><b>Nivel 1</b> Inicial</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• El enfoque de auditoría interna está centrado en los controles.</li> </ul>

**Fuente:** CAIGG

## 2.- GESTIÓN DE RIESGOS

### 2.1.- Conceptos generales sobre gestión de riesgos

Las Normas Internacionales de Auditoría Interna del IIA definen la gestión de riesgos como *un proceso para identificar, evaluar, manejar y controlar acontecimientos o situaciones potenciales, con el fin de proporcionar un aseguramiento razonable respecto del alcance de los objetivos de la organización.*

Sin perjuicio que existen diferencias, en general los conceptos fundamentales de la gestión de riesgos no difieren demasiado entre el sector privado y el sector público, como en el caso del gobierno corporativo.

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

Por su parte, el estatuto de auditoría interna debe documentar las funciones y responsabilidades de la actividad de auditoría interna relacionadas con la gestión de riesgos.

Las Normas señalan que la actividad de auditoría interna debe evaluar la eficacia y contribuir a la mejora de los procesos de gestión de riesgos. Para realizar esta tarea la auditoría interna debe considerar los siguientes temas y determinar si:

- Los objetivos de la organización apoyan su misión y están alineados con la misma.
- Los riesgos significativos están identificados y evaluados.
- Se han seleccionado respuestas apropiadas al riesgo que alinean los riesgos con la aceptación de riesgos por parte de la organización.
- Se capta información sobre riesgos relevantes, permitiendo al personal, equipo directivo y al Jefe de Servicio

cumplir con sus responsabilidades, y se comunica dicha información oportunamente a través de la organización.

### 2.2.- Enfoques de aseguramiento de la auditoría interna para la gestión de riesgos en el sector público nacional

La actividad de auditoría interna debería contar con un enfoque sistemático disciplinado y basado en riesgos para planificar, desarrollar e informar sobre temas críticos relacionados con la gestión de riesgos.

El Jefe de Auditoría y los auditores internos deben tener un conocimiento completo de las estrategias de la organización y de los riesgos claves identificados por ella. También deben conocer cómo la organización identifica, evalúa, toma acciones correctivas para abordar los riesgos y los supervisa, y cómo determina qué riesgos son aceptables, lo que implica entender el apetito al riesgo, la tolerancia al riesgo, la cultura de riesgo, la misión y los objetivos definidos en la organización.

Para lo anterior, es necesario tener en cuenta el tamaño, la complejidad, el ciclo de vida, la madurez organizacional, los grupos de interés, el mandato y el entorno legal y de entrega de servicios y productos que realiza la organización.

El Jefe de Auditoría puede también valorar la madurez de las prácticas de gestión de riesgos de la organización y determinar hasta qué punto puede confiar en la evaluación de riesgos que se realiza.

#### **a.- Enfoque 1: Aseguramiento basado en la evaluación de la gestión de riesgos mediante múltiples trabajos de auditoría – Nivel de madurez medio alto**

Este enfoque implica que la actividad de auditoría interna debe reunir la información necesaria para concluir globalmente sobre

la gestión de riesgos, mediante los resultados de las evaluaciones de la gestión de riesgos, incluidas en múltiples trabajos de auditoría, contenidos en el plan anual de auditoría, ya sean de aseguramiento o de consultoría. El resultado de estos trabajos en las respectivas actividades operativas, observado de forma conjunta, proporciona un entendimiento de los procesos de gestión de riesgos de la organización y su eficacia.

Es relevante en este enfoque considerar los cambios recientes en el entorno interno o externo de la organización, por ejemplo; nuevas regulaciones, nueva estructura organizacional, cambio de gobierno, nuevos procesos y productos, los que pueden generar nuevos riesgos críticos.

Cuando corresponda, la actividad de auditoría interna deberá alertar al Jefe de Servicio sobre los nuevos riesgos, así como sobre riesgos que no han sido adecuadamente mitigados, y proporcionar recomendaciones y planes de acción para una adecuada respuesta a los riesgos. Adicionalmente, la actividad de auditoría interna debería obtener suficiente información para evaluar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos de la organización.

**b.- Enfoque 2: Trabajo de auditoría a nivel de toda la entidad que se base en marcos de gestión de riesgos – Nivel de madurez alto**

La actividad de auditoría interna puede utilizar un marco de referencia sobre gestión de riesgos. Por ejemplo, el marco COSO ERM del Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) o la norma ISO 31000 de la International Organization for Standardization, para identificar y definir los criterios para evaluar el proceso de gestión de riesgos a nivel de toda la entidad.

Para mantenerse actualizada en lo referente a exposiciones a riesgos potenciales y oportunidades relacionadas con estos, la actividad de auditoría interna puede también investigar sobre nuevos desarrollos y tendencias de gestión de riesgos relacionados especialmente con el sector público, y también sobre procesos y mecanismos que puedan ser empleados para supervisar, evaluar y responder a los riesgos y oportunidades.

**c.- Enfoque 3: Trabajos combinados de aseguramiento de la gestión de riesgos, basada en el Enfoque 1 y en el Enfoque 2 – Nivel de madurez alto**

La auditoría interna puede utilizar un enfoque que considere en forma simultánea, realizar aseguramiento de la gestión de riesgos, basada en la evaluación de la gestión de riesgos en las actividades operativas, mediante múltiples trabajos de auditoría, estén o no contenidos en el plan anual, y a la vez, realizar uno o varios trabajos de auditoría a nivel de toda la entidad, que se basen en marcos de gestión de riesgos. Este trabajo deberá estar considerado en el plan anual de auditoría.

**2.3.- Perspectiva de la auditoría interna en la evaluación de la gestión de riesgos**

Sin perjuicio del enfoque que se utilice, los auditores internos deberían considerar, entre otros, los siguientes aspectos al realizar la evaluación de la gestión de riesgos:

- Evaluar la adecuación y frecuencia en el tiempo de los informes de los responsables sobre los resultados de la gestión de riesgos.
- Revisar los informes, presentaciones y las actas de reuniones (cuando existan) entre el Jefe de Servicio y el equipo directivo, para determinar si los riesgos más significativos han sido comunicados a tiempo al Jefe de

Servicio y si este está actuando para asegurar que los responsables están respondiendo adecuadamente.

- Evaluar las responsabilidades y los procesos relacionados con el riesgo del Jefe de Servicio y de aquellos que tengan funciones clave en la gestión de riesgos de la organización. Para cumplir lo anterior, los auditores internos pueden revisar evaluaciones de riesgos que se hayan finalizado recientemente y los informes relacionados con ellas, emitidos por la propia auditoría interna, por los responsables de riesgos, los auditores externos, reguladores y otras posibles fuentes.
- Los auditores internos deben desarrollar de forma independiente análisis de deficiencias para determinar si los riesgos significativos están siendo identificados y evaluados adecuadamente.
- Al revisar el proceso de gestión de riesgos, es importante que los auditores internos identifiquen y debatan sobre los riesgos y la correspondiente respuesta que haya sido elegida.
- Lo anterior es importante, especialmente cuando los directores de área o encargados de procesos elijan aceptar un riesgo que a juicio del Jefe de Auditoría no corresponde, ya que, al revisar el diseño de los controles, probar su ejecución en terreno y supervisar los procedimientos, se concluye que no son suficientes para mitigar los riesgos. En este caso el Jefe de Auditoría necesitará determinar si la decisión es apropiada de acuerdo con el apetito al riesgo de la organización o la estrategia de gestión de riesgos. Si el Jefe de Auditoría concluye que se ha aceptado un nivel de riesgos que puede ser inaceptable para la

organización, este deberá transmitirlo a los directores de área o encargados de procesos, pudiendo necesitar finalmente comunicárselo al Jefe de Servicio.

- Para evaluar si la información sobre riesgos relevantes ha sido captada y comunicada oportunamente a toda la organización, los auditores internos pueden entrevistar a distintos niveles del personal y determinar si los procesos de gestión de riesgos están definidos, aprobados, y si son comprendidos en toda la organización.
- Es relevante que todo el trabajo de análisis, revisión y comprensión de los procesos de gestión de riesgos queden adecuadamente documentados.

#### **2.4.- Trabajos de consultoría relacionados con la gestión de riesgos en entidades públicas**

En relación con los trabajos de consultoría, dependiendo del tipo de trabajo, se deberían considerar los procesos claves para gestión de riesgos, cuando corresponda, y utilizar para su ejecución el Documento Técnico N° 94: Trabajos de Consultoría en Auditoría Interna del CAIGG.

#### **2.5.- Evaluación de los riesgos de la actividad de auditoría interna**

La actividad de auditoría interna debe adoptar las acciones y mecanismos necesarios para asegurar que está gestionando sus propios riesgos, como son el riesgo de auditorías fallidas, aseguramientos que contienen errores y riesgos reputacionales. Asimismo, todas las acciones correctivas para deficiencias de la auditoría interna deberían ser monitoreadas y comprobadas.

## 2.6.- Modelo de las tres líneas del IIA 2020

El modelo de las tres líneas del IIA<sup>8</sup> ayuda a que las organizaciones identifiquen las estructuras y procesos que mejor ayuden a alcanzar los objetivos y faciliten un gobierno corporativo y una gestión de riesgos sólida.

En consideración a que esta sección del documento trata sobre la evaluación de la gestión de riesgos, se revisará el modelo desde la perspectiva de la relación de las líneas y la gestión de riesgos.

En primer lugar, hay que tener presente que el modelo es más efectivo cuando se adapta para ajustarse a los objetivos y circunstancias de la organización. La forma en que se estructura una organización y la forma en que se asignan los roles son cuestiones que debe determinar el Jefe de Servicio de la entidad pública.

El modelo se aplica a todas las organizaciones y se optimiza mediante:

- La adopción de un enfoque basado en principios y adaptación del modelo a los objetivos y circunstancias de la organización.
- La contribución de la gestión de riesgos a la obtención de objetivos y la creación de valor, así como en cuestiones de "defensa" y protección del valor.
- Comprensión clara de los roles y responsabilidades representadas en el modelo y las relaciones entre ellas.
- La aplicación de medidas para garantizar que las actividades y los objetivos estén en consonancia con los intereses prioritarios de las partes interesadas.

<sup>8</sup> El Modelo de las Tres Líneas del IIA 2020. Una actualización de las tres líneas de defensa, publicado por el Instituto de Auditores Internos.

Los roles de primera línea se alinean más directamente con la entrega de productos y/o servicios a los usuarios/clientes de la organización, incluyendo los roles de soporte.

Los roles de segunda línea proporcionan asistencia en la gestión del riesgo.

Los roles de primera y segunda línea pueden mezclarse o separarse. Algunos roles de segunda línea pueden ser asignados a especialistas para proporcionar experiencia adicional, apoyo, seguimiento y monitorear a aquellos con roles de primera línea.

Se necesita colaboración y comunicación entre los roles de primera y segunda línea y la auditoría interna para garantizar que no haya duplicaciones, superposiciones ni brechas innecesarias.

Los roles de segunda línea pueden centrarse en objetivos específicos de la gestión de riesgos, tales como, cumplimiento normativo, comportamiento ético, control de gestión, seguridad de la información y aseguramiento de la calidad.

Como alternativa, los roles de segunda línea pueden abarcar una responsabilidad más amplia en la gestión de riesgos, como el proceso de gestión de riesgos o gestión de riesgos empresariales (ERM). Sin embargo, la responsabilidad de la gestión del riesgo sigue siendo parte de los roles de primera línea y dentro del ámbito de la gestión.

Los roles de segunda línea proporcionan conocimientos especializados complementarios, apoyo, vigilancia y cuestionamientos relacionados con la gestión del riesgo, entre otros:

- El desarrollo, la implementación y la mejora continua de las prácticas de gestión de riesgos (incluyendo el control interno) a nivel de procesos, sistemas y entidades.

- El logro de objetivos de gestión de riesgos, como los ya señalados y entre otros, cumplimiento normativo y comportamiento ético, control de gestión, seguridad de la información y aseguramiento de calidad.
- Proporcionar análisis e informes sobre la adecuación y eficacia de la gestión de riesgos (incluyendo el control interno).

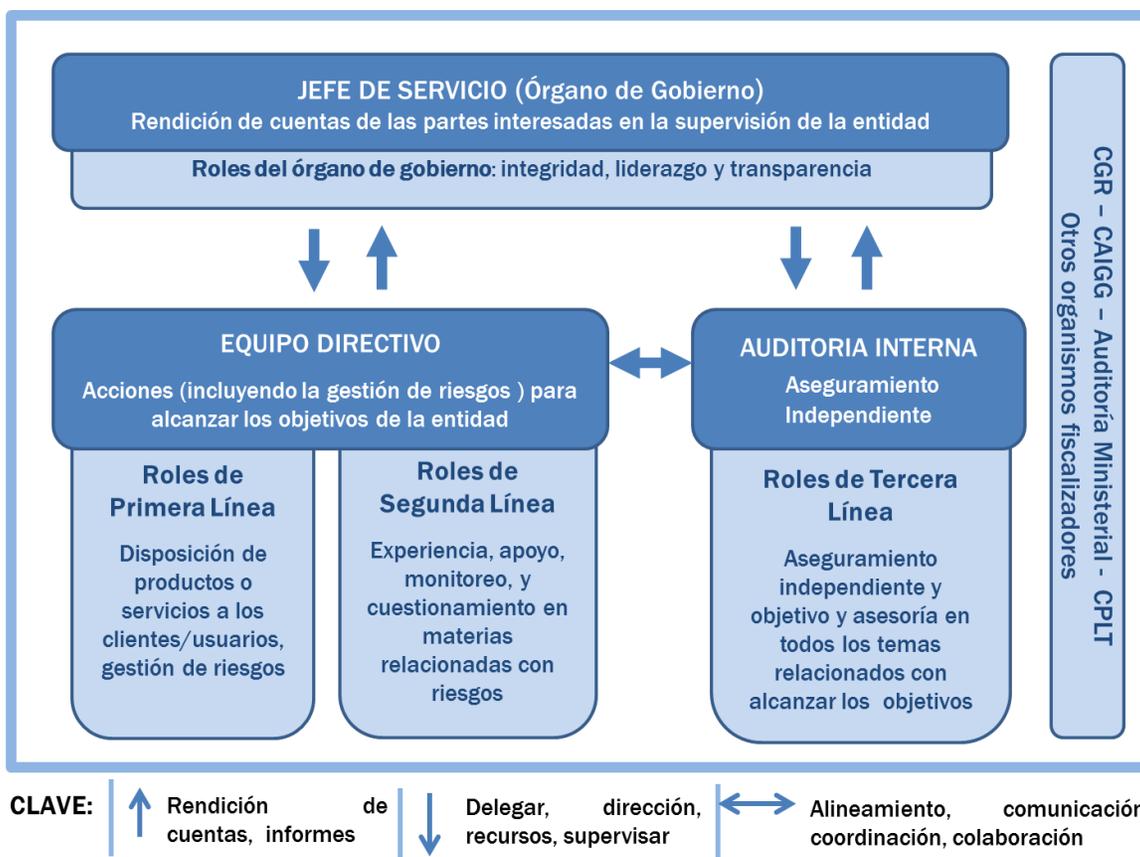
Los roles de segunda línea pueden incluir monitoreo, asesoramiento, orientación, pruebas, análisis e informes sobre asuntos relacionados con la gestión del riesgo. En la medida en que estos representan un apoyo y cuestionamiento para quienes desempeñan roles de primera línea y son parte integrante de las decisiones y acciones de la dirección, los roles de

segunda línea forman parte de las responsabilidades de la dirección y nunca son totalmente autónomos de ella, independientemente de las líneas de presentación de informes y las responsabilidades.

En el sector público, el modelo debe ser adecuado para aplicación, dado que la estructura de gobierno corporativo, las normativas y facultades sobre dirección y organización y los mandatos, son distintos al sector privado.

En términos gráficos se puede representar el modelo de las tres líneas del IIA adaptado para el sector público, de acuerdo con el Esquema 5:

**Esquema 5.** Modelo de las tres líneas del IIA adaptado para el sector público.



**Fuente:** Adaptación del Modelo de las Tres Líneas del IIA 2020. Una actualización de las tres líneas de defensa, publicado por el Instituto de Auditores Internos.

## **2.7.- Trabajos de auditoría transversales para evaluar la gestión de riesgos en el sector público nacional**

Relacionado con los enfoques previamente explicados, en el sector público se realizan trabajos asociados a la gestión de riesgos, ya sea de aseguramiento transversal a la Administración del Estado y por cada trabajo de auditoría contenido en el plan anual de auditoría. Estos podrían ser clasificados dentro de los dos enfoques N° 1 y 2 previamente presentados. Dentro del Enfoque N° 2, se encuentran algunos trabajos de aseguramiento relacionados con Objetivos Ministeriales y los Objetivos Gubernamentales de Auditoría, dictados por el Presidente de la República, además de otras instrucciones complementarias.

Como ya se ha señalado, el Oficio Gabinete Presidencial N° 004, del 23/05/2018, estableció Objetivos Gubernamentales de Auditoría para las unidades de auditoría interna y las entidades públicas para el periodo 2018-2022:

Dentro de dichos objetivos, el *Objetivo Gubernamental de Auditoría 3: Acciones de mantención y mejoramiento de las actividades asociadas al Proceso de Gestión de Riesgos - Aseguramiento al Proceso de Gestión de Riesgos en el Sector Público*, es un trabajo de auditoría de aseguramiento transversal de la gestión de riesgos, basado en la ISO 31000, que se relaciona con el Enfoque N° 2: Trabajo de auditoría a nivel de toda la entidad que se base en marcos de gestión de riesgos.

Este trabajo considera el aseguramiento de la gestión de riesgos y su seguimiento. Estas actividades deben ser incluidas en forma permanente en el plan anual de auditoría.

Adicionalmente, de acuerdo con las directrices del CAIGG, en cada trabajo de aseguramiento considerado en el plan

anual de auditoría, se debe realizar una evaluación de riesgos y retroalimentar a los responsables del proceso y al Jefe de Servicio en el informe de auditoría final.

Estos tipos de trabajos corresponden al Enfoque N°1: aseguramiento de la gestión de riesgos, basada en la evaluación mediante múltiples trabajos de auditoría.

## **2.8.- Matriz de Madurez/Capacidad para el trabajo de auditoría, relacionado con la gestión de riesgos en el sector público nacional**

La auditoría interna debería identificar en qué nivel se encuentra actualmente en materia de evaluación de la gestión de riesgos y buscar estrategias para alcanzar el nivel siguiente. Esto es relevante, cuando se encuentra en los niveles; Nivel: 1 Inicial o Nivel 2: Infraestructura, ya que se debería alcanzar al menos el Nivel 3: Integrado, que indica que la auditoría interna demuestra conformidad con la Norma Internacional 2120 del IIA.

El modelo madurez/capacidad para gestión de riesgos, se transforma en una herramienta muy útil para demostrar conformidad con la norma 1300: Programa de aseguramiento y mejora de la calidad (PAMC).

A continuación en la Tabla 2, se presenta una matriz de madurez/capacidad relacionada con los niveles de madurez que debería alcanzar la actividad de auditoría interna, en relación con la naturaleza del trabajo, en particular con la gestión de riesgos en el sector público.

**Tabla 2**

Niveles Madurez	Requerimientos de madurez para Norma 2120 Naturaleza del Trabajo: Gestión de riesgos y procesos relacionados
<p><b>Nivel 5</b> Optimizado</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La auditoría interna tiene una estrecha coordinación con los procesos de gestión de riesgos en la organización y otras actividades de riesgo y cumplimiento, generando a través de su comportamiento una mayor integración, con objetividad, a las tres líneas de defensa en la organización.</li> <li>• La “marca” de auditoría interna en la organización y en el grupo de dirección ejecutiva es reconocida como una fuerza para las prácticas líderes en la gestión de riesgos.</li> <li>• La auditoría interna evalúa y recomienda de manera honesta y constructiva, cuando sea apropiado, las mejoras en la gestión general del riesgo de las prácticas específicas de diversas áreas (riesgo, procesos, geografía).</li> <li>• La auditoría interna ha traído cambios positivos en áreas importantes de los procesos de gestión de riesgos, o ha brindado recomendaciones o servicios de consultoría que promueven la mejora organizacional para alinear la gestión de riesgos, la estrategia y los procesos de desempeño.</li> </ul>
<p><b>Nivel 4</b> Administrado</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La auditoría interna funciona como parte integral de la gestión de riesgos y la gobernanza de la organización.</li> <li>• La auditoría interna, al haberse ganado un alto prestigio en la organización y aprovechar los conocimientos del proceso de gestión de riesgos para tener una visión centrada en el futuro de las necesidades de auditoría interna, refina continuamente de manera proactiva la estrategia de auditoría interna, la cobertura de riesgos y el modelo de talento.</li> <li>• Cuando la gestión de riesgos no está madura en la organización, la auditoría interna es un catalizador para que la organización adopte la gestión de riesgos y facilita la identificación y evaluación de riesgos clave.</li> <li>• La organización solicita servicios de consultoría en gestión de riesgos para ayudar a mejorar la organización.</li> <li>• La auditoría interna asesora sobre las prácticas líderes en la gestión de riesgos en los que la organización tiene lagunas, aportando ideas y recomendaciones sobre comportamientos, marcos, procesos de gestión de proyectos y plantillas o formatos de trabajo.</li> </ul>
<p><b>Nivel 3</b> Integrado</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La auditoría interna contribuye a la comprensión del riesgo en la organización.</li> <li>• La auditoría interna aprovecha la evaluación de riesgos de toda la organización.</li> <li>• La auditoría interna revisa la gestión de los riesgos clave.</li> <li>• La auditoría interna coordina y se basa, cuando corresponda, en la segunda línea de defensa, para la gestión de riesgos y funciones de cumplimiento.</li> </ul>
<p><b>Nivel 2</b> Infraestructura</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La auditoría interna aprovecha las evaluaciones de riesgo y los modelos básicos de riesgo, pero no se centra en los procesos de gestión de riesgos en la organización.</li> <li>• La organización no ha considerado los enfoques de gestión de riesgos, y la auditoría interna no ha sido perspicaz ni proactiva al evaluar o recomendar mejoras.</li> </ul>
<p><b>Nivel 1</b> Inicial</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La auditoría interna prueba los controles, pero con poca consideración de los procesos de gestión de riesgos o la priorización de riesgos.</li> <li>• La auditoría interna utiliza listas de verificación de control (checklists) estándar con poca prioridad basada en el riesgo, poca adaptación de la organización y poca variación basada en el riesgo de la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas.</li> </ul>

Fuente: CAIGG

### 3.- CONTROL

#### 3.1.- Conceptos generales sobre control

Las Normas Internacionales del IIA definen control, como *cualquier medida que tome la dirección, el Consejo<sup>9</sup> y otras partes, para gestionar los riesgos y aumentar la probabilidad de alcanzar los objetivos y metas establecidos. La dirección planifica, organiza y dirige la realización de las acciones suficientes para proporcionar una seguridad razonable de que se alcanzarán los objetivos y metas.*

También definen el concepto de control adecuado, que es *el que está presente si la dirección ha planificado y organizado (diseñado) las operaciones de manera tal que proporcionen un aseguramiento razonable de que los objetivos y metas de la organización serán alcanzados de forma eficiente y económica.*

Los controles son diseñados para mitigar los riesgos presentes a nivel de toda la organización, ya sea de actividad o de transacción.

La administración de la entidad debe mantener una serie de procedimientos operativos y de controles adecuados, para comunicar al personal los controles que tienen que llevar a cabo.

Por su parte, el estatuto de auditoría interna debe documentar las funciones y responsabilidades de la actividad de auditoría interna relacionadas con el control.

En forma complementaria, las diferentes responsabilidades en materia de control deberían estar definidas adecuadamente en alguna política de control de gestión de la organización.

<sup>9</sup> El Consejo corresponde a la máxima autoridad (Jefe de Servicio) de la entidad en el Sector Público.

#### 3.2.- Enfoques de aseguramiento de la auditoría interna para el control en el sector público nacional

##### a.- Enfoque 1: Aseguramiento basado en la evaluación del control mediante múltiples trabajos de auditoría – Nivel de madurez medio alto

Este enfoque implica que la auditoría interna debe reunir la información necesaria para concluir globalmente sobre las políticas, procedimientos y actividades de control, mediante los resultados de las evaluaciones de control, incluidas en múltiples trabajos de auditoría, estén o no contenidos en el plan anual de auditoría, ya sean de aseguramiento o de consultoría. El resultado de estos trabajos en las respectivas actividades operativas, observado de forma conjunta, proporciona un entendimiento del sistema de control de la organización y su eficacia.

Este enfoque debe desarrollarse siempre considerando el proceso de gestión de riesgos, en cada actividad operativa donde se realizará el trabajo.

Cuando corresponda, la actividad de auditoría interna deberá alertar al Jefe de Servicio sobre la necesidad de crear y/o actualizar controles claves para mitigar nuevos riesgos, y proporcionar recomendaciones y planes de acción para una adecuada respuesta a dichos riesgos.

##### b.- Enfoque 2: Trabajo de auditoría a nivel de toda la entidad que se base en marcos de control – Nivel de madurez alto

La actividad de auditoría interna puede utilizar un marco de referencia para control interno. Por ejemplo, el Marco de Control Interno Integrado - COSO I – versión 2013 del Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), para identificar y definir los criterios para evaluar el sistema de control en áreas o procesos determinados o a nivel de toda la entidad.

**c.- Enfoque 3: Trabajos combinados de aseguramiento del control, basada en el Enfoque 1 y en el Enfoque 2 – Nivel de madurez alto**

La actividad de auditoría interna puede utilizar un enfoque que considere en forma simultánea, realizar aseguramiento del sistema de control, basada en la evaluación de los controles mediante múltiples trabajos de auditoría y a la vez, realizar uno o varios trabajos de auditoría a nivel de toda la entidad, que se base en marcos de control como COSO I - 2013. Este trabajo deberá estar considerado en el plan anual de auditoría.

**3.3.- Perspectiva de la auditoría interna en la evaluación del control**

Las Normas Internacionales del IIA requieren que la actividad de auditoría interna apoye a la organización en el mantenimiento de controles efectivos, mediante la evaluación de la eficacia y eficiencia de estos, promoviendo su mejora continua.

Para realizar dicha tarea, la actividad de auditoría interna debería tener documentado y desarrollado un proceso para planificar el trabajo, ejecutarlo, informarlo y hacer seguimiento a los temas de control relevantes en la entidad.

Es relevante que todo el trabajo de análisis, revisión y comprensión de los procesos de control quede adecuadamente documentado.

**a.- Conocimientos con los que debería contar el auditor interno previo a la evaluación del control**

Para evaluar la eficacia de los procesos de control de la organización, el Jefe de Auditoría y los auditores internos deben comenzar por obtener suficiente información para tener un entendimiento del concepto de control y de las

características de los procesos de control habituales en la entidad.

Lo anterior tiene como objetivo demostrar que conocen los procesos de control de la organización, y que son capaces de alertar al Jefe de Servicio y al equipo directivo sobre nuevos temas de control, además de proporcionar recomendaciones y planes de acción que impliquen la implementación de acciones correctivas y supervisión.

También es importante que los auditores internos comprendan los riesgos críticos que podrían afectar la capacidad de la organización para cumplir sus objetivos, y los controles que están implementados para mitigar los riesgos hasta situarlos en un nivel aceptable.

Una forma de lograr lo anterior, es revisar los informes de auditoría con resultados de evaluaciones de controles claves finalizados previamente, los planes de acción relacionados y los efectos potenciales de cualquier cambio reciente en la entidad, del que puedan derivarse nuevos riesgos.

También es útil que los auditores internos consulten al departamento jurídico de la organización, al director de cumplimiento normativo o a otros responsables relevantes sobre las leyes y regulaciones a las que la organización esté sujeta, y cómo ella se mantiene al tanto de los cambios que puedan producirse en los requerimientos regulatorios y sociales, y cómo asegura el cumplimiento de estos.

Los auditores internos deberían entender las responsabilidades relacionadas con el mantenimiento de controles efectivos. El equipo directivo debería supervisar el establecimiento y la gestión del sistema de control y los dueños de procesos o áreas, en general son responsables de evaluar los controles dentro del ámbito que gestionan. Por último, es fundamental que los auditores internos conozcan en profundidad los marcos de control que hayan sido

adoptados por la organización, tanto formal como informalmente, y que estén familiarizados con los marcos sobre control integral reconocidos internacionalmente, como es el Marco Integrado sobre Control Interno, publicado por el Comité de Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión Treadway (COSO).

Por su parte, el Jefe de Auditoría podría recomendar la implementación de un marco de control si la organización no utiliza ninguno.

## **b.- Herramientas para evaluar la efectividad del control y para su mejora continua**

### **b.1.- Elementos para evaluar la efectividad del control**

Una evaluación de la efectividad de los controles debe incluir el contexto de los riesgos que pueden afectar al cumplimiento de los objetivos. Para ello, el auditor puede utilizar una matriz de riesgos y controles o matriz de riesgo preliminar para:

- Identificar los objetivos y los riesgos que pueden afectar a su logro.
- Medir la severidad de los riesgos, teniendo en cuenta el impacto y la probabilidad.
- Comprobar que se da respuesta apropiada a los riesgos claves.
- Comprobar los controles claves que la administración de la entidad utiliza para gestionar los riesgos.
- Evaluar la idoneidad del diseño de los controles, para determinar si realizar pruebas de su eficacia.
- Probar controles que se considera que han sido diseñados adecuadamente, para evaluar si están realmente operando como describe su diseño.

Al utilizar una matriz de riesgos y controles o matriz de riesgo preliminar, los auditores pueden:

- Entrevistar al Jefe de Servicio y/o equipo directivo, si está revisando una actividad operativa.
- Revisar los planes, las políticas y los procesos de la organización o actividad operativa.
- Emplear pruebas, encuestas, cuestionarios y flujogramas para obtener información sobre la idoneidad del diseño del control.
- Realizar inspecciones, conciliaciones, auditorías continuas y análisis de datos para probar la efectividad del control.

En el siguiente esquema se presenta un ejemplo de una matriz de riesgos y controles<sup>10</sup> que se puede utilizar en la planificación de los trabajos de aseguramiento.

<sup>10</sup> Ver la versión 0.2 del Documento Técnico N° 84: Planificación del Trabajo de Auditoría Interna.

## Esquema 6

Objetivos Actividad Operativa	Riesgos Relevantes	Probabilidad/ Impacto	Riesgo Inherente (Severidad)	Controles Existentes	Evaluación de la Idoneidad del Diseño de los Controles	Riesgo Residual o Exposición	Definir Criterios Priorización
Considera los objetivos de la actividad operativa: del proceso/ programa/ proyecto/ área o función a auditar.	Son los que afectan los objetivos identificados,	Considera la probabilidad de que el riesgo ocurra y el impacto o las consecuencias de ello. Es necesario definir una escala y valorizar los riesgos en base a su Probabilidad e impacto.	El riesgo inherente o severidad al riesgo corresponde al producto de la probabilidad del riesgo por el impacto o consecuencia del mismo.	Es necesario identificar los controles mitigantes de los riesgos que existen al momento de la auditoría. Se requiere evaluar la efectividad del diseño del control.	Es necesario evaluar cuán efectivo es el control para mitigar el riesgo. Requiere responder a la pregunta: ¿Están bien diseñados los procesos de control para gestionar los riesgos?	Considera la porción de riesgo que queda sin control, o que está expuesto.	Considera priorizar los riesgos que deberían ser incluidos en el programa específico de auditoría, de acuerdo a los criterios que se adopten.

Fuente: CAIGG

Para evaluar la efectividad de los controles, la actividad de auditoría interna habitualmente revisa si la administración de la entidad mide y supervisa los costos y beneficios de los controles.

Lo anterior, implica evaluar si los recursos empleados en los procesos de control exceden de los beneficios, y si los procesos de control provocan problemas importantes a la entidad (por ejemplo, errores, retrasos o duplicación de trabajo).

También puede ser útil para los auditores internos evaluar si el nivel de un control es adecuado para el riesgo que pretende controlar. Una herramienta que muchos

auditores internos utilizan para documentar visualmente esta relación entre riesgos y controles es el mapa de riesgos y controles, en el que se señala gráficamente la relación del riesgo en relación con la eficacia del control.

En el esquema N° 7, se presenta un ejemplo de una estructura de un mapa de riesgos y controles que se puede utilizar en la planificación de los trabajos de aseguramiento.

## Esquema 7

		NIVEL DE LA EFECTIVIDAD DEL CONTROL						
		ÓPTIMO	BUENO	MÁS QUE REGULAR	REGULAR	DEFICIENTE		
NIVEL DEL RIESGO	EXTREMO	25	5	4	3	2	1	
		20	5	6,25	8,33	12,5	25	
		16	4	5	6,67	10	E1	20
		15	3,2	4	5,33	8		16
		12	3	3,75	5	7,5		15
	MODERADO	10	2,4	3	4	E2	6	12
		9	2	2,5	3,33	5		10
		8	1,8	2,25	3	4,5		9
		6	1,6	2	2,67	4		8
		5	1,2	1,5	2	3		6
BAJO	4	1	1,25	1,67	2,5		5	
	3	0,8	1	1,33	2		4	
	2	0,6	0,75	1	1,5		3	
	1	0,4	0,5	0,67	1		2	
	1	0,2	0,25	0,33	0,5		1	

Fuente: CAIGG

## **b.2.- Elementos para la mejora continua de los controles**

Para promover la mejora continua de los controles eficaces, la actividad de auditoría interna debería proporcionar al Jefe de Servicio y al equipo directivo una evaluación general o agrupar e informar los resultados de evaluaciones de control derivadas de trabajos de auditoría sobre aspectos concretos (Enfoques N°s 1 y 2).

Adicionalmente, los auditores internos pueden realizar recomendaciones que mejoren el entorno de control, ya sea en integridad y valores éticos, filosofía de dirección y estilo de gestión, estructura de la organización, asignación de autoridad y responsabilidad, políticas y prácticas de recursos humanos y competencia profesional.

La actividad de auditoría interna puede promover una mejora continua de la efectividad del control, entre otras, a través de las siguientes acciones:

- Proporcionar capacitación, formación sobre controles y procesos de autoevaluación continua.
- Impartir a la dirección sesiones sobre evaluación de riesgos y/o controles.
- Recomendar al equipo ejecutivo y otros responsables establecer una estructura lógica para documentar, analizar y evaluar el diseño y la ejecución de los controles de la organización.
- Ayudar al equipo ejecutivo y otros responsables a desarrollar un proceso para identificar, evaluar y corregir deficiencias de control.
- Ayudar al equipo ejecutivo y otros responsables a mantenerse al tanto de nuevos problemas, leyes y regulaciones relacionadas con obligaciones de control.
- Supervisar e informar sobre los avances tecnológicos que pueden

mejorar la eficiencia y la eficacia del control.

La mejora continua puede ser evidenciada por la organización, mediante la actualización constante de las normas relacionadas con las operaciones y de los procedimientos de control, para que reflejen los cambios que se produzcan en el entorno.

## **3.4.- Trabajos de auditoría transversales para evaluar el control en el sector público nacional**

Al igual que para el gobierno corporativo y la gestión de riesgos, en el sector público se realizan trabajos relacionados con los procesos de control, ya sean de aseguramiento transversal en las entidades de la Administración del Estado y por cada trabajo de auditoría contenido en el plan anual de auditoría. Dentro de estos se encuentran además de los Objetivos Institucionales, algunos trabajos de aseguramiento relacionados con Objetivos Ministeriales y los Objetivos Gubernamentales de Auditoría, dictados por el Presidente de la República, además de otras instrucciones complementarias.

Como ya se ha señalado, el Oficio Gabinete Presidencial N° 004, del 23/05/2018, estableció Objetivos Gubernamentales de Auditoría para las unidades de auditoría interna y las entidades públicas para el periodo 2018-2022.

Dentro de dichos objetivos, el *Objetivo Gubernamental de Auditoría 2: Evaluación de los sistemas de control interno, ponderando las observaciones y recomendaciones de la Contraloría General de la República y auditoría interna - Aseguramiento del Sistema de Control Interno de Organizaciones Gubernamentales basado en el Marco Integrado de Control Interno COSO III, Versión 2013*, es un trabajo de auditoría a

nivel de toda la entidad que se basa en marcos de control interno.

Adicionalmente, de acuerdo con las directrices del CAIGG en cada trabajo de auditoría considerado en el plan anual, se debe realizar una evaluación de los controles y comunicarla a los responsables del proceso y al Jefe de Servicio.

### **3.5.- Matriz de Madurez/Capacidad para el trabajo de auditoría, relacionado con el control en el sector público nacional**

Tal como ocurre para el gobierno corporativo y la gestión de riegos, la auditoría interna debería identificar en qué nivel se encuentra actualmente en materia de evaluación del control y buscar estrategias para alcanzar el nivel siguiente. Esto es relevante, cuando se encuentra en los niveles Nivel: 1 Inicial o Nivel 2: Infraestructura, ya que se debería alcanzar al menos el Nivel 3: Integrado, que indica que la auditoría interna demuestra conformidad con la Norma Internacional 2130 del IIA.

El modelo madurez/capacidad para el control, se transforma en una herramienta muy útil para demostrar conformidad con la norma 1300: Programa de aseguramiento y mejora de la calidad (PAMC).

A continuación, en la Tabla 3, se presenta una matriz de madurez/capacidad relacionada con los niveles de madurez que debería alcanzar la actividad de auditoría interna, en relación con la naturaleza del trabajo, en particular con el control en el sector público.

**Tabla 3**

Niveles Madurez	Requerimientos de madurez para Norma 2130 Naturaleza del Trabajo: Control y procesos relacionados
<p><b>Nivel 5</b> Optimizado</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La auditoría interna es vista como el embajador del control, y educa, aboga y desafía a otros en la organización para aprovechar los controles para mejorar y proteger el valor organizacional.</li> <li>• A través del trabajo de auditoría interna, la organización puede ver el valor de los controles construidos dentro del proceso, puede ver cómo usar los controles de manera proactiva y puede ver cómo reflejar el costo / beneficio en las decisiones de control.</li> <li>• La auditoría interna ha traído cambios positivos en áreas importantes de los procesos de control, o ha brindado recomendaciones o servicios de consultoría que promueven la mejora organizacional.</li> </ul>
<p><b>Nivel 4</b> Administrado</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La auditoría interna tiene un lugar importante en las discusiones de controles proactivos relacionados con los riesgos emergentes, las nuevas iniciativas y estrategias de la organización, y proporciona consejos de controles perspicaces, proactivos y centrados en el futuro.</li> <li>• Cuando los controles no están maduros en la organización, incluso en áreas nuevas de la organización, nueva tecnología, operaciones y nuevas áreas de cumplimiento, la auditoría interna es un catalizador para que la organización adopte los controles y facilita la identificación y evaluación de controles claves que ayudan a gestionar el riesgo y alcanzar los objetivos.</li> <li>• La organización solicita a la auditoría interna servicios de consultoría de control para ayudar a mejorar la organización.</li> <li>• La auditoría interna asesora sobre las prácticas líderes en control donde la organización tiene vacíos, aportando ideas y recomendaciones.</li> </ul>
<p><b>Nivel 3</b> Integrado</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La auditoría interna proporciona un aseguramiento del control basada en el riesgo que es valorada por sus partes interesadas claves.</li> <li>• La auditoría interna brinda cobertura de control con la experiencia adecuada para brindar información importante sobre los controles.</li> <li>• La auditoría interna revisa la gestión de riesgos claves.</li> <li>• La auditoría interna coordina y se basa, según corresponda, en la segunda línea de defensa, de gestión de riesgos y funciones de cumplimiento.</li> </ul>
<p><b>Nivel 2</b> Infraestructura</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La auditoría interna prueba los controles y áreas transaccionales, pero no está involucrado en una visión más amplia del control, consistente con los marcos de control líderes (COSO, entre otros).</li> <li>• La auditoría interna realiza auditorías internas de control, pero no proporciona información sobre cómo mejorar la organización.</li> </ul>
<p><b>Nivel 1</b> Inicial</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La auditoría interna prueba controles, pero con poca consideración de los procesos de gestión de riesgos o la priorización de riesgos.</li> <li>• La auditoría interna utiliza listas de verificación de control (checklists) estándar con poca prioridad basada en el riesgo, poca adaptación de la organización y poca variación basada en el riesgo de la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas o test.</li> </ul>

Fuente: CAIGG

#### **4.- ASPECTOS RELEVANTES DE LOS PROCESOS DE GOBIERNO CORPORATIVO, GESTIÓN DE RIESGOS Y CONTROL EN LA ACTIVIDAD OPERATIVA<sup>11</sup>, QUE SE DEBEN CONOCER Y ANALIZAR, PREVIO A LA PLANIFICACIÓN DEL TRABAJO**

Cualquiera sea el enfoque que se utilice, para evaluar los procesos de gobierno corporativo, gestión de riesgos y control, se debe obtener información relevante para realizar el trabajo. En general, entre la información y documentación destacan las siguientes:

##### **4.1. Gobierno**

Obtener documentación formal física o digital relacionada con procesos y estructuras, que sirva para conocer y analizar en forma detallada y general cómo funciona el gobierno en la actividad operativa, y para determinar posteriormente en la realización del trabajo, cuáles son sus debilidades y fortalezas. Para ello, se debería analizar, entre otras, las siguientes materias:

- **La estructura, roles y responsabilidades del órgano de gobierno:**
  - El funcionamiento y coordinación entre los órganos de gobernanza.
  - El diseño de Roles y responsabilidades organizacionales.
- **Evaluación y control de gestión:**

Requerimientos de la Dirección de Presupuesto (DIPRES) y modelos y metodologías utilizadas en la institución:

- Estrategia y políticas corporativas institucionales relacionadas y toma de decisiones:
  - Las Definiciones Estratégicas.
  - Los Indicadores de Desempeño.
  - El Balance de Gestión Integral – (BGI).
- Mecanismos de Incentivo de Remuneraciones<sup>12</sup>:
  - El Programa de Mejoramiento de la Gestión.
  - Las Metas de Eficiencia Institucional.
  - Los Convenios de Desempeño Colectivo.
  - Los Convenios de Desempeño Individual.
  - Otras leyes específicas.
- Proceso formulación, ejecución y control presupuestario.

- **Ética y valores organizacionales:**

Mecanismos para fortalecer, aplicar y controlar la ética y valores organizacionales en la actividad operativa, especialmente relacionados con:

- Probidad/Anticorrupción.
  - Transparencia.
  - Cumplimiento legal y regulatorio.
  - Sistema de integridad.
  - Cultura organizacional, otros.
- **La gestión del desempeño y rendición de cuentas (accountability) de la actividad operativa.**

<sup>11</sup> Corresponde al proceso, área, función, proyecto, programa, ciclo o cualquier otra subdivisión establecida en una organización gubernamental, donde se realizará un trabajo de auditoría que es parte del Plan Anual de Auditoría.

<sup>12</sup> Corresponden a instrumentos de apoyo a la gestión de los Servicios Públicos, establecidos a través de diferentes leyes y normativas, cuyo objetivo es mejorar la gestión de las instituciones mediante el pago de un incremento de remuneraciones ligados al cumplimiento de objetivos y metas.

- **Monitoreo y vigilancia del control y la gestión de riesgos en la actividad operativa.**
- **Comunicación de riesgos y controles a las áreas adecuadas dentro de la actividad operativa.**
- **El Gobierno de TI dentro de la actividad operativa.**

#### 4.2. Gestión de riesgos

Obtener documentación formal física o digital relacionada con procesos y mecanismos, que sirva para conocer y analizar en forma detallada y general cómo funciona la gestión de riesgos en la actividad operativa. Para ello, se debería analizar, entre otras, las siguientes materias:

- Documentación del contenido de la Matriz de Riesgos Estratégica de la actividad operativa.
- Identificación y análisis de riesgos en la Matriz de Riesgos Estratégica, en base a la criticidad e importancia de los procesos a los cuales se asocian.
- Identificación y análisis de los controles en la Matriz de Riesgos Estratégica, que aseguren completitud, adecuada clasificación y razonabilidad del efecto mitigador del riesgo.
- Diseño y cumplimiento de los roles asociados a la gestión de riesgos que se han asignado en la actividad operativa.
- Levantamiento de procesos de la actividad operativa, y adecuación del nivel de desagregación de estos, en componentes menores (procesos, subprocesos o actividades), para desarrollar la gestión de riesgos.
- Revisiones y análisis de los objetivos de los subprocesos o etapas que se identificaron para la gestión de riesgos en la actividad operativa.
- La estructura y los medios de comunicación y consulta que existen en la actividad operativa, en relación con la oportunidad, contenido de

reportes, acceso y participación de usuarios, entre otros.

- Análisis de resultados asociados a los riesgos residuales, que sea consistente con la realidad de la organización.
- Planes de tratamiento de riesgos, que permitan dar seguridad de que se gestionan adecuadamente los riesgos relevantes a través de acciones útiles para disminuir o mitigar los riesgos.
- Mecanismos formales de monitoreo y seguimiento de los planes de tratamiento de riesgos.
- Indicadores para medir el grado de implementación de las estrategias y las metas contenidas en el plan de tratamiento, para dar cuenta del logro al cual se asocia el indicador.

#### 4.3. Control

Obtener documentación formal física o digital relacionada con políticas, procedimientos y actividades, que sirva para conocer y analizar en forma detallada y general cómo funciona el control en la actividad operativa. Para ello, se debería analizar, entre otras, las siguientes materias:

- Procedimientos y mecanismos y para documentar, analizar y evaluar el diseño y la ejecución de los controles.
- Documentación sobre los requisitos del diseño de los controles en relación con la severidad de los riesgos.
- Proceso para actualización de las normas relacionadas con las operaciones y de los procedimientos de control, para que reflejen los cambios en el entorno.
- Metas y objetivos para asegurar que los controles funcionen tal como se pretende en el diseño.
- Mecanismos y roles para dar respuesta apropiada a los riesgos significativos.
- Mecanismos para mantenerse al tanto de nuevos problemas, leyes y regulaciones relacionadas con obligaciones de control que afecten a la actividad operativa.

- Procedimientos para identificar, evaluar y corregir deficiencias de control.
- Mecanismos y procedimientos para medir y supervisar los costos y beneficios que implican los controles.
- Mecanismos para evaluar si los recursos empleados en los procesos de control exceden de los beneficios para la actividad operativa.
- Mecanismos para evaluar si los controles provocan problemas importantes en los procesos de la actividad operativa (por ejemplo, errores, retrasos o duplicación de trabajo).
- Planes de formación sobre controles y procesos de autoevaluación continua al personal de la actividad operativa.
- Procesos para supervisar avances tecnológicos que pueden mejorar la eficiencia y la eficacia del control en la actividad operativa.

#### IV.- GLOSARIO DE TÉRMINOS RELEVANTES

- **Actividad operativa:** Corresponde al proceso, área, función, proyecto, programa, ciclo o cualquier otra subdivisión establecida en una organización gubernamental, donde se realizará un trabajo de auditoría que es parte del Plan Anual de Auditoría.
- **Organización gubernamental (Organización):** Servicio, Órgano o Entidad dependiente de la Administración del Estado.
- **Plan Anual de Auditoría (PAA):** Documento que establece el enfoque general y los énfasis del trabajo que desarrollará la unidad de auditoría para un periodo determinado, generalmente un año. El PAA debe individualizar cada trabajo que lo compone y definir en forma global los riesgos críticos de la actividad operativa, los objetivos y alcances generales del trabajo y las estimaciones de recursos humanos y financieros. La formulación del PAA comprende desde el conocimiento y comprensión de la organización hasta la formulación y aprobación del Plan Anual de Auditoría.
- **Procesos de Control:** Las políticas, procedimientos (manuales y automáticos) y actividades, que forman parte de un marco de control, diseñados y operados para asegurar que los riesgos estén contenidos dentro de las tolerancias establecidas por el proceso de evaluación de riesgos al nivel que una organización está dispuesta a aceptar.
- **Procesos de Gestión de Riesgos:** Procesos para identificar, evaluar, manejar y controlar acontecimientos o situaciones potenciales, con el fin de proporcionar un aseguramiento
- razonable respecto del alcance de los objetivos de la organización.
- **Procesos de Gobierno Corporativo o Gobernanza:** La combinación de procesos y estructuras implantados por el Consejo (la máxima autoridad o Jefe de Servicio en el Sector Público) para informar, dirigir, gestionar y vigilar las actividades de la organización con el fin de lograr sus objetivos.
- **Trabajo de auditoría (trabajo de aseguramiento):** Un examen objetivo de evidencias con el propósito de proveer una evaluación independiente de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno de una organización gubernamental. Es parte del Plan Anual de Auditoría y ha sido priorizado desde el Universo de Auditoría en base a factores críticos de riesgo globales y su ponderación estratégica.
- **Universo de Auditoría:** Es una recopilación de la información estratégica y operativa de filiales, unidades de negocio, departamentos, grupos, procesos, funciones o cualquier otra subdivisión establecida en una organización que exista para gestionar uno o más riesgos críticos. En la práctica es la lista de todas las potenciales áreas, procesos, funciones, proyectos, programas, etc., que son parte de los procesos de gobierno corporativo o gobernanza, gestión de riesgos y control, que se deben evaluar y priorizar para determinar los trabajos de auditoría que se realizarán en un periodo determinado y que se incluirán en el Plan Anual de Auditoría correspondiente.

## V.- BIBLIOGRAFÍA

- Applying The International Professional Practices Framework (IPPF) 4° Edition – IIA.
- Documento Técnico N° 84: Planificación del Trabajo de Auditoría Interna, versión 0.2 - CAIGG.
- Guías de Implementación – Capítulo V – IIA.
- Guías de Implementación Código de Ética – IIA.
- Marco Internacional para la Práctica Profesional – IIA.
- Modelo de las Tres Líneas del IIA 2020. Una actualización de las tres líneas de defensa – IIA.
- Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional del a Auditoría Interna – IIA.
- Practice Guide: Demonstrating the Core Principles for the Professional Practice of Internal Auditing – IIA.
- Practice Guide: Assessing Organizational Governance in the Public Sector.
- The IIA Global Internal Audit Competency Framework – IIA.

CONSEJO DE AUDITORIA INTERNA  
GENERAL DE GOBIERNO **CAIGG**

Ministerio Secretaría General de la Presidencia