



AUDITORIA INTERNA
DE LA NACION

*Normas de Auditoría Interna
Gubernamental*

INDICE

<u>Materias</u>	<u>Página</u>
<i>I.- Introducción</i>	2
<i>II.- Disposiciones Generales</i>	3
Propósito, Uso y Aplicación de las presentes Normas	4
Relación entre estas Normas y otras normas de auditoría	4
<i>III.- Disposiciones sobre Ética de la Profesión</i>	4
Principios Éticos de los Auditores Gubernamentales	4
<i>IV.- Marco Regulatorio</i>	6
Propósito, Autoridad y Responsabilidad de la Auditoría	6
<i>V.- Disposiciones sobre Atributos</i>	6
1.- Selección y Evaluación del Personal de Auditoría Interna	6
2.- Independencia	6
3.- Objetividad	7
4.- Competencia	8
5.- Cuidado Profesional y Juicio Profesional	9
6.- Educación Profesional Continua	10
<i>VI.- Disposiciones sobre Desempeño</i>	10
<i>1.- Administración de la Actividad de Auditoría Interna</i>	10
1.1 Gestión Eficaz	10
1.2 Recursos Humanos y Materiales	10
1.3 Evaluación de Calidad	10
<i>2.- Naturaleza del Trabajo</i>	11
2.1 Procesos de Gobierno	11
2.2 Procesos de Gestión de Riesgos	11
2.3 Procesos de Control	12
<i>3.- Planificación de Auditoría Interna</i>	12
3.1 Administración de los Recursos de Auditoría Interna	12
3.2 Plan de Auditoría	12
3.3 Comunicación y Aprobación	13
3.4 Coordinación	13
<i>4.- Planificación del Trabajo de Auditoría</i>	13
4.1 Objetivos	14
4.2 Alcance	14
4.3 Recursos	14
<i>5.- Trabajo de Campo o Ejecución</i>	15
5.1 Identificación y Recolección de Evidencia	14
5.2 Procedimientos	14
5.3 Análisis y Evaluación	15
5.4 Papeles de Trabajo - Registros	15
5.5 Supervisión	16
<i>6.- Comunicación del Trabajo</i>	16
6.1 Criterios y Calidad de la Comunicación	16
6.2 Informe de Auditoría - Difusión de Resultados	17
6.3 Errores	18
6.4 Políticas de Confidencialidad o Publicidad	18
6.5 Encuestas de Satisfacción del Cliente	18
<i>7.- Seguimiento de los Resultados</i>	18
<i>8.- Aceptación de Riesgos por parte del Jerarca</i>	19
<i>VII.- Glosario</i>	20
<i>VIII.- Bibliografía</i>	22

I.- Introducción

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

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

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

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

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

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

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

II.- Disposiciones Generales

○ **Propósito, Uso y Aplicación de las Presentes Normas**

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

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

1. El propósito de las Normas es:

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

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

En forma específica permiten:

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

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

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

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

- **Relación entre estas Normas y otras Normas de Auditoría**

Las presentes Normas han sido confeccionadas con apego a las Normas Internacionales de Auditoría Interna emitidas por el Instituto de Auditores Internos Global (THEIIA por sus siglas en inglés) y en lo que le es aplicable a las Normas emitidas por el United State Government Accountability Office (GAO), a las Normas emitidas por la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI por sus siglas en inglés) y las Normas emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC por sus siglas en inglés).

III.- Disposiciones Sobre Ética de la Profesión

- **Principios Éticos de los Auditores Gubernamentales**

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

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

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

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

vayan en detrimento de la profesión de auditoría interna o de la organización y (4) respeten y contribuyan a los objetivos legítimos y éticos de la entidad.

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

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

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

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

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

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

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

IV.- Marco Regulatorio

○ **Propósito, Autoridad y Responsabilidad de la Auditoría Interna**

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

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

V.- Disposiciones Sobre Atributos

1.- Selección y Evaluación del Personal de Auditoría Interna

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

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

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

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

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

2.- Independencia

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

(relacionados con la posición de la auditoría interna dentro de la estructura de gobierno de la entidad), que puedan afectar la independencia.

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

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

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

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

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

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

3.- Objetividad

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

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

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

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

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

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

4.- Competencia

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

Los auditores internos deben tener grados académicos adecuados, conocimientos, aptitudes, preparación, experiencia y otras competencias para cumplir con sus responsabilidades individuales. La auditoría interna, en forma colectiva, debe tener (interna o externamente) los conocimientos, las aptitudes y otras competencias necesarias para llevar a cabo eficazmente sus responsabilidades profesionales. El Director Ejecutivo de la UAI debe evaluar si la actividad de auditoría interna tiene estas competencias. A su vez debe velar y promover por un proceso de selección, contratación, desarrollo continuo, asignación y evaluación para mantener personal competente, lo que dependerá de factores tales como el tamaño de la organización de auditoría, su estructura, y su trabajo.

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

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

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

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

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

5.- Cuidado Profesional y Juicio Profesional

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

El juicio profesional incluye ejercer un cuidado y escepticismo razonable.

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

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

En los trabajos de aseguramiento, el auditor interno ejerce el debido cuidado profesional al considerar: (1) el alcance necesario para el logro de los objetivos del trabajo; (2) la relativa complejidad, o materialidad de los asuntos a los que se aplican procedimientos de aseguramiento; (3) la adecuación y eficacia de los procesos de gobierno, gestión de riesgos y control; (4) la probabilidad de errores materiales, fraude o incumplimientos; y (5) el costo de aseguramiento en relación con los beneficios potenciales.

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

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

6.- Educación Profesional Continua

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

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

VI.- Disposiciones Sobre Desempeño

1.- Administración de la Actividad de Auditoría Interna

1.1 Gestión Eficaz

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

1.2 Recursos Humanos y Materiales

El Director Ejecutivo de la UAI debe procurar que los recursos humanos que poseen la unidad o departamento de auditoría son suficientes y poseen colectivamente las competencias y conocimientos para cumplir sus responsabilidades de acuerdo al estatuto. De la misma forma, debe gestionar la obtención de los recursos materiales necesarios para el correcto funcionamiento de la unidad de auditoría y el desempeño adecuado de su trabajo. Anualmente deberá evaluar las necesidades de la unidad de auditoría en base al plan de auditoría y a los requerimientos y resultados del año anterior, presentándolo al jerarca para su aprobación.

1.3 Evaluación de Calidad

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

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

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

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

2.- Naturaleza del Trabajo

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

2.1 Procesos de Gobierno

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

2.2 Procesos de Gestión de Riesgos

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

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

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

2.3 Procesos de Control

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

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

3- Planificación de Auditoría Interna

3.1 Administración de los Recursos de Auditoría Interna

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

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

3.2 Plan de Auditoría

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

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

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

3.3 Comunicación y Aprobación

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

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

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

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

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

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

3.4 Coordinación

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

En el caso de los trabajos desempeñados por la AIN, deberá mantenerse una coordinación y colaboración permanente de parte de la UAI a través de su Director Ejecutivo.

4.- Planificación del Trabajo de Auditoría

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

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

Para la elaboración del plan específico del trabajo se podrá hacer un análisis preliminar para reunir información acerca de las actividades a auditar. Entre los insumos para este análisis se encuentran: la normativa de la unidad ejecutora, la estructura organizacional

interna, los recursos humanos, las actividades operativas, la distribución geográfica, la visibilidad, sensibilidad y relevancia de los riesgos asociados a la actividad auditada, los cambios y condiciones que ha sufrido esa actividad, el nivel de presupuesto involucrado, la cobertura, entre otros.

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

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

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

4.1 Objetivos

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

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

4.2 Alcance

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

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

4.3 Recursos

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

5.- Trabajo de Campo o Ejecución

5.1 Identificación y Recolección de Evidencia

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

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

5.2 Procedimientos

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

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

5.3 Análisis y Evaluación

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

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

5.4 Papeles de Trabajo - Registros

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

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

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

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

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

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

5.5 Supervisión

El trabajo de auditoría debe ser supervisado para asegurar el logro de sus objetivos, la calidad del trabajo y el desarrollo del personal.

La supervisión de auditoría consiste en proporcionar la orientación y dirección suficientes al personal asignado a la auditoría para cumplir los objetivos de auditoría y seguir las normas aplicables. La supervisión implica mantenerse informado sobre los problemas y cambios surgidos, revisar el trabajo realizado, y entregar formación para el trabajo.

La naturaleza y extensión de la supervisión dependerá de factores como el tamaño de la unidad de auditoría, la complejidad del trabajo y la pericia del personal.

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

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

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

6.- Comunicación del Trabajo

6.1 Criterios y Calidad de la Comunicación

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

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

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

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

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

6.2 Informe de Auditoría - Difusión de Resultados

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

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

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

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

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

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

6.3 Errores

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

6.4 Políticas de Confidencialidad o Publicidad

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

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

6.5 Encuestas de Satisfacción del Cliente

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

7.- Seguimiento de los Resultados

o Rol del Auditor

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

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

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

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

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

8.- Aceptación de Riesgos por parte del Jerarca

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

VII.- Glosario

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

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

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

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

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

Unidad de Auditoría Interna: Departamento, división, equipo de consultores, u otro/s practicante/s que proporciona/n servicios independientes y objetivos de aseguramiento y consulta, concebidos para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización.

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

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

Gobierno Corporativo: Combinación de procesos y estructuras implantados por la Dirección y/o autoridades responsables para informar, dirigir, gestionar y vigilar las actividades de la organización, con el fin de lograr sus objetivos. El Gobierno Corporativo

en el sector público se compone de cinco elementos: (1) responsabilidad ⁱ (2) Comité de auditoría, (3) elaboración de normas, (4) código de ética, y, (5) transparencia, entendida como información al ciudadano.

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

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

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

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

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

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

VIII.- Bibliografía

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

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