

AUDITORÍAS INTEGRADAS: SITUACIÓN ACTUAL EN NICARAGUA

INTEGRATED AUDITS: CURRENT SITUATION IN NICARAGUA

Davis A. Porras Rodríguez¹, CISA, CISM

Instituto de Auditores Internos de Nicaragua (IAIN)
Edificio Conapro, Rotonda El Gueguense 4c al Norte, 1c al Oeste
E-mail: info@iain.org.ni ; davis.porras@gmail.com

(recibido/received: 12-Febrero-2014; aceptado/accepted: 28-Junio-2014)

RESUMEN

Las auditorías integradas han emergido con rapidez en las diferentes unidades de auditoría por los beneficios que brinda a las organizaciones. Instituciones que regulan la profesión de auditoría y directivos de diferentes organizaciones comenzaron a recomendar el enfoque integrado en las revisiones para que se evaluara holísticamente los riesgos y controles de los procesos de negocio. A través de una encuesta estructurada se conoció el estado del arte de las auditorías integradas en Nicaragua; Esta encuesta se diseñó bajo la referencia teórica de la Asociación de Auditoría y Control de Sistemas de Información (ISACA, por sus siglas en inglés). Se detectaron varias prácticas que fueron categorizadas bajo un enfoque integral y no integrado, sin embargo, la investigación aportó información para esclarecer ambos términos y así los profesionales de auditoría pueden realizar los ajustes pertinentes en sus procesos internos y mantener el enfoque integrado. Se propuso un nuevo concepto de auditoría integrada, de tal manera que sirva como referencia para lograr el enfoque integrado.

Palabras claves: Auditoría Integrada; Riesgos; Controles; Metodologías; Estado del Arte

ABSTRACT

Integrated audits have quickly emerged in the different audit's units because of the benefits it provides to organizations. Institutions that regulate the profession of auditing and senior management of different organizations began recommending integrated approach in order to evaluate with holistic approach all business processes' risks and controls. The estate of the art of integrated audits was known through a structured survey, which was based on the theory established by the Information Systems Audit and Control Association (ISACA). Some activities were categorized under an integral approach, not integrated as expected, however, the research provides information in order to clarify both terms; Based on this clarification, many audit's professionals can make adjustments to their internal processes and maintain the integrated approach. A new integrated audit concept was proposed in order to act as a reference to achieve the integrated approach.

Keywords: Integrated Audit; Risks; Controls; Methodologies; State of the Art

¹ Autor para la correspondencia

INTRODUCCIÓN

El concepto de auditoría integrada ha venido emergiendo y cambiando radicalmente la forma en que son consideradas las auditorías por las diferentes partes interesadas. *La Asociación de Auditoría y Control de Sistemas de Información* (ISACA, por sus siglas en inglés) refleja en sus publicaciones que la auditoría integrada puede definirse como el proceso por el cual se combinan las disciplinas apropiadas de auditoría para evaluar los controles internos clave de una operación, un proceso o una entidad. [4]

Aunque pueden existir varias definiciones de auditoría integrada, lo más importante es garantizar que el enfoque integrado se concentre en el riesgo, abarcando de esta manera riesgos operacionales, tecnológicos, financieros, regulatorios, cumplimiento, de imagen y/o reputación, fraude, entre otros. Esto, es un reto para las unidades de auditoría dado que la visión más holística de una auditoría integrada requiere que el auditor modifique su perspectiva y piense más allá del alcance de una auditoría tradicional.

Una auditoría integrada mal orientada conlleva al equipo de auditores a brindar aseveraciones incorrectas, pueden dar la apariencia de un equipo desconectado al proveer diferentes declaraciones sobre el mismo control ó el impacto en la deficiencia del control, siendo una de las causas de esta situación, un falso concepto de auditoría integrada. En una auditoría integrada, no hay 2 o más equipos distintos de auditoría, sino un solo equipo con objetivos asignados distintos. [2]



Fig. 1 Enfoque integrado de auditoría

Durante casi dos décadas, miembros de la profesión de auditoría han hablado de auditorías con un enfoque integrado, sobre las ventajas que trae a una organización y de cuáles son los pasos necesarios para llevarlas a cabo. Sin embargo, después de tantos años de diálogo, solamente ha emergido un consenso general de la necesidad de este tipo de auditorías. Pocos profesionales de auditoría podrían estar en contra de implantar metodologías integradas en sus unidades de auditoría y de reconocer que es la manera más eficaz de llevar a cabo una auditoría. [3]

Es comúnmente conocido de la existencia de marcos de referencia, estándares y mejores prácticas que pueden apoyar la labor de auditoría y ser integrados en metodologías o guías prácticas para que los auditores realicen sus evaluaciones internas y que posiblemente no estén siendo aprovechadas en las distintas organizaciones.

En 2012, un consultor independiente presenta en la conferencia de auditoría, control y seguridad de computación (CACS, por sus siglas en inglés) de ISACA, una metodología de auditoría integrada de TI con enfoque en procesos basándose en los requerimientos de los estándares ISO 9001 e ISO 27001, con el propósito de asegurar y demostrar el cumplimiento con los requerimientos contractuales y regulatorios de TI. La metodología propuesta trata de medir la efectividad del proceso auditado para no enfocarse solo en cumplimiento ó aplicar una lista de verificación, sin embargo, esto se orienta para procesos de TI y se desconoce su aplicación para auditorías integradas que sobrepasan el área de TI. [1]

En enero del 2012, el Instituto de Auditores Internos (IIA) global a través de su centro de investigación publica sobre la historia, evolución y perspectivas de la auditoría interna e indica que los auditores del siglo 21 deben estar preparados para auditar virtualmente todo, lo que significa que deben abarcar las operaciones, el rendimiento, la información, sistemas, cumplimiento legal, estados financieros, fraude, calidad, entre otros, reforzando pláticas anteriores alrededor del enfoque integrado. [5]

En julio del 2012, el IIA también publica una guía práctica para auditorías integradas en donde explica porque es necesario contar con una metodología, como se puede crear un plan de trabajo integrado y conducir una auditoría integrada. También, refleja que la adopción de un enfoque de auditoría integrada puede aumentar la credibilidad de la actividad de auditoría interna, lo que resulta en una mayor pertinencia de su trabajo y una mayor oportunidad de ser visto como un participante esencial en grandes proyectos desde el principio en una organización. [6]

Las unidades de auditoría que no practican el enfoque integrado se ven forzadas a presentar resultados parciales sobre las evaluaciones que realizan a los procesos del negocio ya que no ya evalúan holísticamente los riesgos del mismo afectando así la imagen y/o credibilidad de su unidad. También, no optimizan los recursos de auditoría al trabajar los auditores aislados en sus campos de especialización sin poner en práctica la inter-relación de los recursos. Por lo tanto, la pregunta de investigación baja la cual se desarrolla el presente trabajo es: “*¿Cómo se realizan las auditorías integradas en Nicaragua?*”

El objetivo del presente trabajo de investigación se centra en proveer una visión clara de la situación actual de las auditorías integradas en Nicaragua bajo las características teóricas de ISACA, aportando los beneficios y problemas que han tenido los auditores participantes en este tipo de auditoría y las intenciones futuras de las unidades de auditoría.

El presente estudio se justifica en los lineamientos del Instituto de Auditores Internos a nivel Global, quienes han expresado en el año 2012, su interés en que las unidades de auditoría interna comience a considerar en sus planes de auditorías el enfoque integrado. También, es necesario conocer los problemas comunes en este proceso para que futuras investigaciones den solución a los mismos, ya que hoy en día, el enfoque integrado en las auditorías es considerado como un tema emergente.

TEORIA

La dependencia de los procesos de negocio en la tecnología de información ha requerido que los auditores financieros y operativos tradicionales comprendan las estructuras de control de TI y que los auditores de TI comprendan las estructuras de control del negocio.

Para conocer la situación actual del enfoque integrado, el presente estudio se basa en las características típicamente observables en el proceso de auditoría integrada definido por ISACA, estas características son [4]:

- Identificación de los riesgos que enfrenta la organización para el área que está siendo auditada.
- Identificación de los controles clave relevantes.
- Revisión y comprensión del diseño de los controles clave.

- Comprobación de que los controles clave están respaldados por el sistema de TI.
- Comprobación de que los controles de la gerencia son efectivos.
- Un informe u opinión combinada sobre riesgos, diseño y debilidades de los controles.

A partir de las características antes mencionadas que típicamente se pueden observar en el proceso de auditoría integrada, se construye el instrumento encuesta para conocer como los profesionales de auditoría están implementando el enfoque integrado. Por ejemplo, a partir de la característica “*Identificación de los riesgos que enfrenta la organización para el área que está siendo auditada*”, se determinaron preguntas para conocer:

- a) quienes participan en la etapa de identificación de riesgos,
- b) cuál es el procedimiento que siguen para identificar los riesgos,
- c) si indagan en bases de datos históricas para identificar riesgos materializados,
- d) la categorización que le dan a los riesgos identificados,
- e) entre otros.

Diferenciando el Enfoque Integrado

En muchas ocasiones se cree que una "Auditoria Integral" es también una "Auditoria Integrada". En el campo de auditoría el término integral se refiere a un todo el cual puede o no tener un enfoque integrado, sin embargo, el término integrado podría abarcar el todo pero de una manera más eficiente.

Típicamente las auditorías externas ya sea por firmas consultoras o entes reguladores realizan una auditoría integral y no integrada ya que su especialista en TI abarca los riesgos tecnológicos, el de PLD/FT cubre los riesgos relacionados con lavado de dinero, otro se encargará de los riesgos crediticios y así sucesivamente, sin embargo, estos nunca se comunican e inter-relacionan hasta el momento de consolidar los resultados de su evaluación aislada para presentar un solo informe de auditoría a la institución que brindan el servicio.



Fig. 2 Enfoque integral de auditoría

Para que la auditoría tenga un enfoque integrado, en las distintas actividades y/o fases de la auditoría se debe apreciar un trabajo coordinado y en conjunto del equipo de auditores. Por ejemplo, los riesgos deben ser evaluados por todo el equipo de especialistas que participan en la auditoría con el fin de lograr

con visión holística una valoración adecuada sobre los riesgos y dar prioridad en la auditoría a los riesgos realmente significativos y que impactarían de realizarse negativamente al negocio.

Se podría decir que es más fácil, rápido y práctico que una unidad de auditoría interna adopte un enfoque integrado en sus evaluaciones a que los auditores externos lo hagan. Sin embargo, una auditoría con enfoque integrado se puede llevar a cabo indistintamente si es alguien interno o externo a la organización, lo importante es lograr esa comunicación, coordinación e integración del equipo de trabajo en las distintas actividades y/o fases de la auditoría para evitar duplicidad de esfuerzo y una inadecuada valoración de los riesgos, por lo que el supervisor de auditoría tiene que jugar un papel mucho más activo e ir más allá de lo tradicional en las auditorías en donde por ejemplo, el especialista en prevención de lavado de dinero es el único que puede opinar en la evaluación de riesgos PLD/FT cuando muchos de estos están vinculados con riesgos tecnológicos, riesgos crediticios, otros.

METODOLOGIA

Diseño de la Investigación

El diseño de investigación es de tipo EXPLORATORIO-DESCRIPTIVO ya que se pretende mostrar las características del proceso de auditoría integrada, así como los problemas y beneficios de su implementación. Durante la revisión de literatura, no se encontraron referencias de estudios similares anteriores, infiriendo por ser un tema poco estudiado y emergente en la profesión de auditoría.

Población y Muestra

La población de esta investigación cuantitativa son las unidades de auditoría interesadas en ejecutar o que ejecutan auditorías integradas a nivel nacional. La muestra para aplicar el instrumento de recolección de datos son 30 profesionales afiliados al Instituto de Auditores Internos de Nicaragua (IAIN), órgano profesional por excelencia dedicado a la promoción y desarrollo de la práctica de la auditoría en Nicaragua.

El IAIN es un órgano sin fines de lucro que ha acaparado a través de los años alrededor de 200 profesionales de auditoría interna, externa, contraloría, entes reguladores nacionales, entre otros, sin mencionar el estado de su membresía; Si bien es cierto que el IAIN no ha sido constituido a través de una ley nacional como si lo ha hecho por ejemplo el Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua (CCPN), este instituto ha representado a Nicaragua ante el mundo en temas de auditoría al contar con la afiliación y emisión de prácticas que se derivan del Instituto de Auditores Internos (IIA) a nivel global, siendo a nivel nacional su principal aliado en temas de auditoría.

El tipo de muestreo que se va utilizar en esta investigación es de “Muestra Teórica” antes de recolectar datos ya que se pretende explorar el concepto de auditoría integrada por ser un tema emergente en la profesión de auditoría.

Instrumento de Medición

El instrumento utilizado para recopilar información general sobre el estado de las auditorías integradas en las unidades de auditoría de Nicaragua fue a través de encuesta. Se utilizaron preguntas cerradas con opciones abiertas dirigidas a los diferentes actores de las unidades de auditoría para conocer la opinión o percepciones de los diversos miembros en diferentes niveles jerárquicos.

El medio utilizado para aplicar el instrumento fue a través de Internet, a través del sitio Web SurveyMonkey, con una cuenta plus que permite implantar lógica de exclusión, seguridad y recopilación

de datos por diferentes canales. Entre las medidas de seguridad implantadas en la configuración de la encuesta tenemos:

- Admitir una sola respuesta por computador.
- Una vez completada la encuesta, el encuestado no podrá retomar la misma.
- Aseguramiento de la encuesta y las respuestas entre SurveyMonkey y el encuestado por medio de cifrado SSL.
- Almacenamiento de la dirección IP del encuestado en los resultados de la encuesta.
- Establecimiento de periodo de tiempo para responder la encuesta, del 13 al 31 de Enero de 2014.

La difusión de la encuesta se coordinó con el Instituto de Auditores Internos de Nicaragua (IAIN), quienes utilizaron correos masivos, redes sociales y sitio web para promocionar la investigación. Esto se realiza a partir del apoyo y acuerdo obtenido con el presidente de la junta directiva del IAIN el 13 de enero de 2014, el Sr. Elías Martínez y que se resume a continuación:

- Realizar la encuesta en nombre del IAIN.
- Co-autoría sobre el artículo a escribir sobre los resultados.
- Uso del logo del IAIN en la encuesta y artículo sobre los resultados.
- Publicación de los resultados al menos en una revista de circulación nacional.
- Revisión de los resultados por medio del IAIN previo a publicación.
- Divulgación de la encuesta electrónica a la membresía del IAIN.
- Los datos fuentes de los resultados quedan a disposición del IAIN quienes pueden utilizarlos de manera total o parcial.

El instrumento de medición alcanza la confiabilidad cuantitativa dado que los resultados que se presentan se basan en estadística descriptiva al mostrar los porcentajes de respuestas recopilados al aplicar el instrumento. En la interpretación de los resultados se evita que las creencias y opiniones del investigador afecten la coherencia de los datos presentados, el investigador no establecerá conclusiones antes que los datos sean analizados y hayan considerado en su totalidad.

RESULTADOS Y DISCUSIÓN

Los resultados que se presentan a continuación fueron revisados por un experto independiente al que llevo a cabo la investigación, con experiencia en temas de auditoria y miembro del Instituto de Auditores Internos de Nicaragua (IAIN).

En relación a los datos de los participantes en la encuesta, la población total fue de 30 participantes distribuidos de la siguiente manera: 50% tiene más de 9 años de experiencia en la profesión de auditoria, el 16.67% entre 6 y 8 años, el 30% entre 3 y 5 años y solo un 3.33% menos de 2 años. En la siguiente tabla, se puede apreciar el nivel de responsabilidad de los encuestados.

Tabla 1. Responsabilidades de los participantes

Posición	Porcentaje
Alto Ejecutivo	36.67%
Mando Intermedio	16.67%
Personal de Campo	46.67%

La categoría de “Alto Ejecutivo” engloba las respuestas de Socios, Directores, Gerentes y Vice-Gerentes, mientras que los Jefes, Coordinadores y Supervisores pertenecen a la de “Mando Intermedio”. La categoría de “Personal de Campo” es representada por los auditores de nivel Senior, Junior o Asistentes

incluyendo todas las especializaciones. Si combinamos los porcentajes de las categorías de Alto Ejecutivo y Mando Intermedio, obtenemos casi un 53.34% de participantes con responsabilidades de supervisión en el campo de auditoría.

La participación del sector empresarial en la encuesta fue del sector financiero (46.67%), agroindustrial (13.33%), manufactura y de servicios (6.67% c/u) y comercial, consultoría y telecomunicaciones (3.33% c/u). El sector financiero engloba a empresas bancarias, de seguros, puestos de bolsa, administradores de inversiones, entre otros, siendo este, un sector regulado con mayores exigencias en el campo de auditoría.

En el siguiente gráfico se pueden apreciar las áreas de especialización de los participantes de la encuesta, en la que las áreas financieras / contables, de cumplimiento y procesos se encuentran entre un 66.67% y 73.33% de los participantes, seguido por un 46.67% el área de sistemas de información o TI. La categoría de “Otros” engloba las áreas de fraude, operaciones y crédito, seguridad ambiental y riesgos, control y gobierno corporativo.

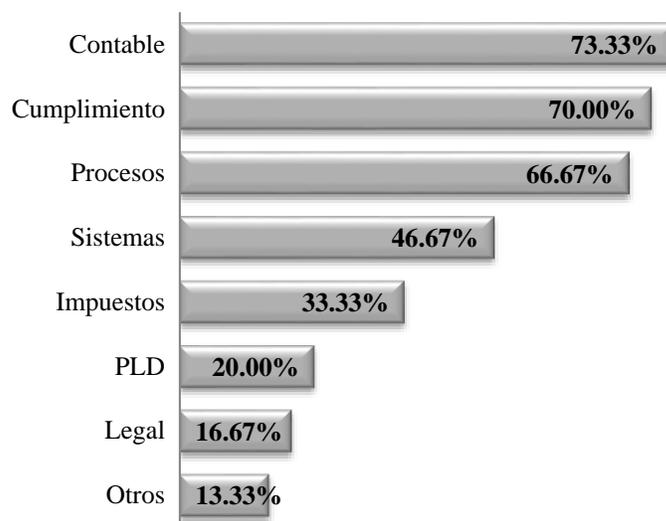


Fig. 3 Especialización de los participantes

Las unidades de trabajo de los participantes de la encuesta indicaron estar compuestos de la siguiente manera:

- Un 43.33% tiene al menos 3 tipos de especialidades de auditoría, siendo la combinación Contable/Financiero, Sistemas/TI junto con Procesos, Cumplimiento u Operativo la más mencionada.
- El 56.67% restante de los participantes indicó tener 2 o menos tipos de especialidades.
- Las especialidades que más se mencionan entre los participantes es la de Sistemas/TI (56.67%), Contable/Financiero (50.00%) y Procesos (40.00%). Un igual porcentaje al de procesos indicó tener auditores sin nombrarlos con especialidad alguna.

El 43.33% que tiene al menos 3 tipos de especialidades garantiza tener un ambiente propicio para ejecutar auditorías integradas, lo cual es confirmado por ellos mismos en un 84.62% al ser consultados si en sus unidades de trabajo realizan auditorías integradas. El porcentaje global que indicó practicar auditorías integradas en la encuesta es de un 63.33%, sin embargo, en este porcentaje se incluye un 47.06% de la población que indicó tener 2 o menos tipos de especialidades en sus unidades.

El no tener en las unidades de trabajo 3 o más especialidades entre diversos colaboradores dificultaría el desarrollo de las auditorías con enfoque integrado porque quiere decir que un mismo auditor es el que está evaluando desde diferentes perspectivas los riesgos y lo que se pretende es coordinar e inter-relacionar los diferentes recursos de auditoría para llevar a cabo una evaluación holística de los riesgos.

Es muy difícil que un solo auditor domine varias especialidades en su totalidad, cada especialidad tiene áreas diferentes que solo a través de muchos años de estudio y practica una misma persona puede llegar a dominar, por lo ejemplo, el auditor de sistemas tiene varias áreas que debe estudiar y poner en práctica para dominar este campo de especialidad, debe conocer sobre procesos de desarrollo de sistemas, administración de bases de datos, seguridad informática, continuidad de negocio, fraude electrónico, computación forense, entre otros.

Del 56.67% que indicó tener 2 o menos especialidades en su grupo de trabajo, el 52.94% manifestó directamente no realizar auditorías integradas, lo cual bajo la estructura inferida por las especialidades en su grupo de trabajo es una idea válida por lo mencionado en el párrafo anterior. Sin embargo, de la participación total en la encuesta, fue un 36.67% el que afirmo no practicar auditorías con enfoque integrado, pero un 55.56% de éstos, tiene planes en un futuro cercano de comenzar a implantarlas en sus unidades de trabajo.

Razones, Beneficios y Problemas

A partir de las respuestas de los participantes que indicaron ejecutar auditorías integradas en sus unidades de trabajo, se determinó que las razones que los llevaron a implantar auditorías con enfoque integrado son:

- Cumplir con las prácticas emitidas por órganos que rigen la profesión de auditoría, por ejemplo, el Instituto de Auditores Internos (IIA, por sus siglas en inglés) a nivel global (63.16%)
- Beneficios percibidos (57.89%)
- Sugerencia de los directivos de la empresa (31.58%)
- Otras razones como las necesidades y visión conjunta del negocio (15.79%)

Existe un alto porcentaje interesado en cumplir las prácticas generalmente aceptadas a nivel global en el campo de auditoría, sin embargo, casi un mismo número de participantes manifestó que los beneficios percibidos forman parte de la razón que los llevo a ejecutar este tipo de auditorías.

Es importante mencionar que un buen porcentaje de participantes manifestó que los directivos de la empresa sugirieron el enfoque integrado en las auditorías y es que posiblemente los directores miembros del comité de auditoría se han dado cuenta que este es el enfoque que les brinda un panorama más completo cuando se evalúan los procesos de negocio.

Por ejemplo, al momento de practicar una auditoría al proceso de otorgamiento de crédito en una institución financiera, si el enfoque no es integrado, se presentan varias evaluaciones con resultados diferentes, puede ser que desde una perspectiva operativa el proceso no tenga y que los riesgos estén mitigados, sin embargo, desde una perspectiva tecnológica, la infraestructura que soporta este proceso necesita controles para mitigar riesgos que impactan la confidencialidad e integridad de la información. Al comité de auditoría precisamente le interesaría una evaluación global sobre este proceso para que no haya confusiones en las conclusiones de las evaluaciones y conozcan el estado real del proceso.

La siguiente tabla muestra los beneficios que se perciben en las auditorías integradas.

Tabla 2. Beneficios de la auditoría integrada

Beneficio	Porcentaje
Realiza una auditoría más completa y efectiva	78.95%
Ayuda a enfocarse en los riesgos claves	78.95%
Visión holística sobre los riesgos de la empresa	57.89%
Optimización de recursos	57.89%
La valoración de los riesgos es más adecuada	47.37%
Elimina duplicidad de esfuerzo en los auditores	36.84%

El enfoque en riesgos claves y realizar una auditoría más completa y efectiva son los principales beneficios detectados. La visión holística sobre los riesgos de la empresa, el enfoque en los riesgos claves junto con una adecuada valoración de los riesgos son también beneficios importantes que se esperan al momento de ejecutar auditorías integradas, recordando que las auditorías hoy en día tienen que desarrollarse con enfoque en riesgos de tal manera que se pueda agregar valor al negocio al apoyar las metas y objetivos que se logran a través de los procesos de negocio.

A pesar que se perciben beneficios al realizar auditorías con enfoque integrado, los participantes manifestaron haber presentado problemas al momento de ejecutar las auditorías, siendo el de mayor relevancia la poca coordinación entre el equipo de auditores y la poca supervisión sobre la ejecución del trabajo. Además, aunque se perciba como una ayuda de la auditoría integrada el enfoque en riesgos claves, se detecta como problema al momento de implantarlo lo cual puede ser producto de los 2 principales problemas antes mencionados.

Tabla 3. Problemas percibidos

Problema	Porcentaje
Poca coordinación entre el equipo de auditores	47.37%
Poca supervisión sobre la ejecución del trabajo	42.11%
Carencia de enfoque en riesgos claves	42.11%
Valoración inadecuada de riesgos	31.58%
Diseño ineficiente de pruebas de auditoría	21.05%
Duplicidad de esfuerzo en los auditores	10.53%

Una valoración inadecuada de los riesgos ocasionaría también que el trabajo de auditoría no se enfoque en los riesgos claves del proceso de negocio auditado, lo cual también lleva a un diseño ineficiente de las pruebas de cumplimiento o sustantivas a ejecutar.

En muchas ocasiones, la falta de una metodología basada en mejores prácticas ocasiona que no haya supervisión en el trabajo de auditoría, lo que conlleva a una poca coordinación de los recursos de auditoría y un enfoque errado en el trabajo a realizar. Sin embargo, un 57.89% de los practicantes de auditorías integradas manifestaron tener metodologías de trabajo propia en sus unidades para llevar a cabo este tipo de auditorías, lo que representa un 36.67% de la población objeto de esta investigación.

Entre las preguntas relacionadas con una metodología de trabajo para auditorías integradas, se pudo determinar que el marco de referencia COSO fue el único utilizado en un 100% de los casos, siendo apoyado por COBIT en un 70%.

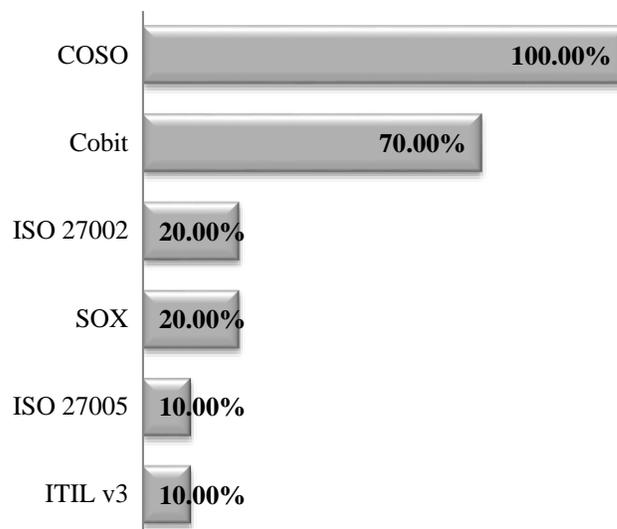


Fig. 4 Referencias para desarrollar metodologías

El 42.11% de profesionales que ejecutan auditorías integradas y que no cuentan con una metodología de trabajo propia, manifestó que le gustaría contar con una basada en los marcos de referencia, estándares y/o mejores prácticas que apoyan la labor de auditoría. El total de la población coincide en que COSO (100%) es el que más apoya la labor de auditoría, seguido por COBIT (83.33%), ISO 27002, ISO 27005, SOX (27.78% c/u), PCAOB e ITIL v3 (5.56% c/u).

Es comprensible que por su enfoque en control interno y y gestión de riesgos, los marcos de referencia COSO y COBIT sean los que tienen un mayor nivel de aceptación en cuanto al apoyo que brindan los marcos de referencia, estándares y mejores practicas al campo de auditoría.

Sin embargo, aunque tambien son los mas utilizados para desarrollar metodologias de trabajo para auditorias integradas, COSO y COBIT representan limitaciones en su alcance y/o nivel de profundidad por lo que deben complementarse para poder llegar abarcar la evaluación holística de riesgos empresariales que pretende abarcar el enfoque integrado en las audiorías.

Cabe señalar, que los marcos de referencia COSO y COBIT estan diseñados para ser aplicados en cualquier organizacion, que no están alineados a ninguna metodología y que es cada empresa la que debe seleccionar la metodología que cumpla con sus requerimientos y objetivos.

Proceso de Auditoria Integrada

Las preguntas de investigacion relacionadas con el proceso de auditoria tuvieron como base las características típicamente observables en este proceso segun ISACA y que se detallaron en la seccion "TEORIA" del presente artículo.

Dado que la funcion de auditoria hoy en dia esta basada en riesgos, la siguiente tabla presenta quienes son los responsables de identificar los riesgos en la evaluaciones con enfoque integrado tomando de referencia el porcentaje de profesionales que respondieron ejecutar este tipo de auditorias.

Tabla 4. Responsables de identificar riesgos

Participantes	Porcentaje
Supervisor y grupo de auditores	52.94%
Grupo de auditores	23.53%
La auditoría no es en base a riesgos	17.56%
Propietario de los diferentes procesos	5.88%

La tabla anterior nos muestra que hay 17.56% de profesionales que están confundidos ya que por definición la auditoría integrada se encarga de evaluar controles internos claves que para esto se necesitan conocer los riesgos en los procesos de negocio. Hay un porcentaje del 5.88% que indica que son los propietarios de los diferentes procesos quienes identifican los riesgos, lo cual es correcto cuando en una organización se cuenta con un área de control interno o riesgos encargada de este proceso y así la auditoría valida la veracidad y gestión de los mismos.

Cuando las áreas de control interno o riesgos no existen dentro de una institución, por lo general es la auditoría la que lleva a cabo una identificación de riesgos para poder hacer una evaluación de los procesos de negocio. No es recomendable que el supervisor no participe de las actividades de identificación de riesgos ya que ellos son los de mayor expertis en la materia y pueden dar una acertada orientación al grupo.

La identificación de riesgos se lleva a cabo de la siguiente manera:

- Cada auditor identifica los riesgos según su área de expertis, para ahorrar tiempo se separan y cada uno los identifica en su campo de especialización (29.41%).
- Los auditores se coordinan para determinar en conjunto los riesgos del proceso de negocio en sus diferentes componentes (29.41%).
- Los auditores en conjunto con el supervisor identifican los riesgos en cada fase de la auditoría (23.53%).
- Los auditores se coordinan con los dueños de procesos para la identificación, valoración y respuesta de los riesgos (11.76%).
- No especificaron respuesta (5.88%).

Cuando cada auditor hace una identificación de riesgos de forma separada, se pierde el enfoque integrado y la auditoría se vuelve integral (*ver subsección “Diferenciando el Enfoque Integrado”*), se pierde la comunicación entre el grupo de auditores y se cae en una inadecuada valoración de riesgos y duplicidad de esfuerzo. Es buena práctica y recomendada por el Instituto de Auditores Internos (IIA) a nivel global que exista supervisión al grupo, de tal manera que el supervisor debería también participar en la etapa de identificación de riesgos.

Un 17.65% manifestó que en la etapa de identificación de riesgos no realizan algún tipo de investigación en las bases de datos de la empresa para determinar riesgos que han afectado en el pasado el proceso de negocio auditado. Esta es una tarea importante para conocer aquellos planes de acción que se implementaron para mitigar el riesgo del incidente que afectó el proceso de negocio auditado, en ocasiones no se hace un análisis de causa raíz por lo que el auditor podría agregar valor al negocio evaluando situaciones anteriores y recomendando controles faltantes.

El 82.35% cuenta con registros de incidentes que facilitan la búsqueda de eventos en el pasado, entre ellos se pueden mencionar bitácoras de incidentes, buzón de quejas y/o sugerencias de clientes, solicitudes de cambios a los sistemas, entre otros.

El mecanismo más común para establecer una categorización de los riesgos identificados en el proceso de negocio auditado es el enfoque cualitativo (82.35%), por su tipo (58.82%) y cuantitativamente (17.65%). Un 5.88% indicó no categorizar los riesgos identificados.

La categorización de los riesgos es bien importante en el enfoque integrado de auditoría porque al combinar varias disciplinas de auditoría, en el proceso de negocio se pueden detectar decenas o cientos de riesgos que solo por medio de una correcta categorización, se podría valorar adecuadamente los riesgos y enfocarse en los más claves del proceso.

Al identificar los riesgos, un 94.12% asocia el control mitigante del mismo, de tal manera que con esta acción está evitando duplicar esfuerzos en las siguientes etapas de una auditoría. Recordemos que las pruebas de auditoría se basan en los controles identificados a partir de los riesgos detectados por el auditor, por lo que de aquí el auditor se puede hacer una idea de lo que va a evaluar por medio de pruebas en la auditoría.

Baja el porcentaje a 88.24% de los profesionales que aprovechan la identificación de controles para determinar si estos son claves relevantes o no para el proceso de negocio auditado. Sin embargo, solo el 35.29% indica que es el grupo de auditores en conjunto con el supervisor quienes determinan si el control es clave relevante o no.

En el resto de los casos, los responsables de determinar si un control es clave relevante o no son el auditor especializado en conjunto con el supervisor (23.53%), solo el supervisor o el propietario del proceso (11.76% c/u) y solo el grupo de auditores o el auditor especializado (5.88% c/u). Existe un 5.88% que no especifica respuesta.

Si combinamos los porcentajes de los casos en el que es una persona unilateralmente la que decide si el control es clave relevante o no, tenemos un 35.28% bajo este esquema, el cual es alto para mantener el enfoque integrado en las auditorías. El auditor especializado en conjunto con el supervisor siempre podrán identificar los riesgos de una forma correcta, sin embargo, el supervisor debe estar pendiente si necesita el apoyo del resto del equipo para obtener una valoración más adecuada sobre la relevancia de los controles.

El enfoque integrado debería permitir mantener la inter-comunicación entre el equipo, de tal manera que todos aprendan de las demás disciplinas, agreguen valor al momento de evaluar los riesgos identificados aportando desde su campo de experiencia y sobretodo que logren que se perciba la auditoría como una única evaluación en conjunto.

En la siguiente tabla se aprecia cuáles son los propósitos del equipo de auditoría en la determinación si un control es clave relevante o no, siendo la disminución del alcance de las pruebas y enfoque del trabajo el principal motivo.

Este dato va acorde a la teoría bajo la cual se desarrolló la investigación y es una de las características fundamentales del enfoque integrado ya que es imposible abarcar la totalidad de los riesgos y controles detectados en el proceso de negocio auditado.

Tabla 5. Propósito de determinar relevancia de controles

Propósito	Porcentaje
Para disminuir el alcance de las pruebas y enfocar el trabajo en los controles clave relevantes	70.59%
Para realizar prueba de auditoria	58.82%
Lo exige la metodología que seguimos	5.88%
Para reflejar estadísticas en el alcance de la auditoria	5.88%

Una vez que los controles se han detectados y el equipo de auditores ha determinado cuales son clave relevantes, un alto porcentaje de la población indicó realizar una evaluación al diseño de los controles. Por lo general, esta evaluación consiste practicamente en determinar si el control es apropiado para mitigar el riesgo asociado sin haber hecho una prueba de efectividad sobre el mismo, se conoce quien es el responsable de ejecutar el control, con qué periodicidad de aplica, si esta documentado y si cuentan con las características necesarias a criterio del evaluador para mitigar el riesgo.

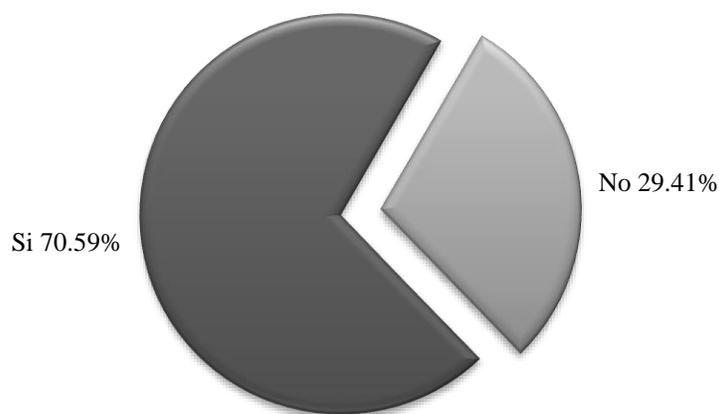


Fig. 5 Evaluación del diseño de los controles

La manera más común de realizar una evaluación al diseño de los controles es a través del involucramiento del supervisor y del grupo de auditores en su totalidad (53.84%). También, algunos optan por que cada auditor especialista evalúe el diseño de los controles que ellos mismos identificaron (23.07%) o que el auditor especialista en conjunto con su supervisor realicen esta tarea (15.38%). Solo un pequeño porcentaje indicó que solamente el grupo de auditores realiza la evaluación de los controles sin apoyo del supervisor (7.69%).

Toda evaluación tiene un resultado, por lo que después de evaluar los controles en su diseño, el paso más común a realizar es el de presentar la deficiencia de control identificada al dueño del control. La siguiente tabla ilustra las actividades más comunes a realizar después de evaluar el diseño de los controles.

Tabla 6. Actividades más comunes después de evaluar el diseño de los controles

Actividad	Porcentaje
Presentar la deficiencia de control identificada al dueño del control	82.35%
Preparar una prueba sustantiva o de cumplimiento para evaluar la efectividad del control	29.41%
Documentar la debilidad como un hallazgo de auditoria sin realizar prueba al control	23.53%
Sugerir alternativas de solución para mejorar el control, inclusive diseñando y desarrollando uno nuevo	5.88%

Uno de los beneficios del enfoque integrado en las auditorias es la optimización de los recursos, por lo que preparar una prueba sustantiva o de cumplimiento para un control que en su diseño presenta deficiencias sería innecesario. Sin embargo, si el dueño del control no acepta la deficiencia del control, es recomendable que se evalúe la efectividad del control enfocado en las características deficientes en su diseño.

Documentar la debilidad del control como un hallazgo de auditoria sin antes presentarlo al dueño del control y tener un consenso sobre el estado del mismo, podría ocasionar que al momento de presentar el informe el auditado dueño del proceso no acepte las recomendaciones ni el hallazgo relacionado, incluso podría argumentar que el control no fue probado y no se conoce su efectividad. Esto podría afectar la imagen y profesionalidad del equipo de auditores ya que es parte de su trabajo tener soportes sobre todo lo reflejado en su informe.

Es importante señalar que también se determina si los controles claves están siendo respaldados por el sistema de TI (76.47%) y que el principal actor en esta actividad es el auditor de sistemas en conjunto con el supervisor (41.18%). Otras opciones son que solo el auditor de sistemas determine el respaldo del sistema de TI en los controles claves (29.41%), que lo determine el grupo de auditores, el grupo de auditores en conjunto con el supervisor o a discreción de un auditor operativo con su supervisor (5.88% c/u). Un pequeño porcentaje manifestó no realizar esta actividad (11.76%).

Hay que recordar que el auditor de sistemas pertenece al grupo de auditores que participan en la auditoria integrada, por lo que si combinamos los porcentajes en los que aparece el auditor de sistemas tendríamos un 82.35% de presencia y solo un 5.88% en el que no está presente aunque en la unidad de auditoria se cuenta con un auditor de sistemas. El trabajo de supervisión es importante en cada etapa de la auditoria por lo que siempre es recomendable siguiendo las normas emitidas por el Instituto de Auditores Internos (IIA, por sus siglas en inglés) que el supervisor participe en esta actividad.

Como toda evaluación basada en riesgos, es necesario validar la efectividad de los controles de el proceso auditado, siendo la manera más común de hacerlo por medio del resultado de las pruebas sustantivas, de cumplimiento y evaluación del diseño de controles (70.59%). También, existen profesionales que evalúan la efectividad de los controles solo por medio de pruebas sustantivas y de cumplimiento (23.53%) y otros que se sienten cómodos con los resultados de la evaluación del diseño de los controles (5.88%).

Acorde a la teoría, el enfoque integrado en las auditorias debería permitir enfocar la validación de la efectividad de los controles en los que son clave relevantes partiendo de los riesgos más significativos detectados en el proceso auditado, sin embargo, un alto porcentaje indica que prefiere realizar validación de efectividad a todos los controles identificados y no solo a los que son clave relevantes.



Fig. 6 Validación de efectividad a los controles

La decisión sobre cuales controles deben ser o no evaluados es tomada por los siguientes grupos:

- Grupo de auditores y supervisor (50.00%).
- Auditor especialista y supervisor (31.25%).
- Auditor especialista (6.25%).
- Grupo de auditores (6.25%).
- La administración (6.25%).

En las auditorías integradas es muy importante que sea el grupo de auditores en conjunto con el supervisor los que determinen los controles que deben ser evaluados tomando en cuenta si los mismos son claves relevantes o no. No es factible ni recomendable evaluar todos los controles identificados en las auditorías integradas, por ejemplo, algunos pueden caer dentro del apetito de riesgo del negocio por lo que validar la efectividad de estos posiblemente sea una práctica que no optimice los recursos de auditoría.

Al momento de elaborar el informe de una auditoría integrada, se debe considerar preparar un solo informe de tal manera que se aprecie la realización de una sola auditoría y no varias. En los resultados de la investigación, solo un 35.29% manifestó que el grupo de auditores elabora en conjunto un único informe y un porcentaje igual de la población indicó que cada auditor prepara una parte del informe y después el supervisor lo consolida en uno solo.

Si en todas las etapas previas a la elaboración del informe el enfoque integrado se ha mantenido, se podría consolidar las 2 maneras de elaborar el informe para tener un 70.58% bajo la teoría en la que se desarrollo esta investigación. Sin embargo, si no se mantuvo la inter-relación de los recursos de auditoría para mantener el enfoque integrado, al consolidar las partes del informe elaboradas por cada auditor, caeríamos bajo un informe integral y no integrado.

Emitir múltiples informes dependiendo de las disciplinas de auditoría participantes (17.65%) o emitir un solo informe pero con secciones diferentes que obedecen a cada disciplina de auditoría participante (11.76%) daría la impresión que la auditoría fue integral y no integrada, 2 conceptos muy diferentes y que en la sección “Diferenciando el Enfoque Integrado” se muestra como ver la diferencia entre ellos.

Una idea en común encontrada en los informes de auditorías integradas es que en éstos se reflejan los riesgos y debilidades de control encontrados (94.12%), algo fundamental y esencial en las auditorías de

hoy en día ya que las mismas son basadas en riesgos. No mostrar los riesgos y debilidades de control sería como practicar auditorías de cumplimiento simples y antiguas que en casos son necesarios realizar por el ambiente y entorno del negocio.

CONCLUSIONES

De acuerdo a los resultados obtenidos, la mitad de la población tiene una estructura idónea para realizar auditorías integradas ya que se encuentran en sus departamentos profesionales especializados en diferentes áreas. La otra mitad de la población, aunque manifiesta realizar auditorías integradas, no posee los recursos humanos necesarios para practicar el enfoque integrado ya que se valen de profesionales con diferentes tipos de experiencia para practicar el enfoque integrado, lo cual no es muy recomendable practicar.

Uno de los beneficios del enfoque integrado es que le permite al equipo de auditores reducir las pruebas de efectividad a los controles, sin embargo, en varias unidades de auditoría no se están optimizando los recursos al efectuar pruebas a todos los controles identificados y no solo los claves relevantes a como pretende el enfoque integrado. En los resultados se aprecia un contraste ya que en algún momento los profesionales de auditoría indicaron determinar la relevancia de los controles para reducir el alcance de las pruebas de auditoría.

Algunas actividades identificadas no están alineadas a la teoría de auditoría integrada ya que se observa que algunas son más de un enfoque integral y no integrado ocasionando que no haya una valoración adecuada de los riesgos y que falte la coordinación e integración necesaria de los recursos de auditoría.

A partir de los problemas identificados y las prácticas analizadas en el proceso de auditoría integrada, se concluye que para mantener el enfoque integrado en las auditorías hay que ir más allá de la combinación de las disciplinas de auditoría para evaluar controles internos claves, por lo que se propone el siguiente concepto de auditoría integrada: *“Es el proceso en el cual se inter-relacionan los recursos de las diferentes disciplinas de auditoría para evaluar holísticamente los riesgos y controles claves de un proceso de negocio”*.

Se determina que hay un interés común entre los profesionales de auditoría en metodologías de trabajo para auditorías con enfoque integrado que sean desarrolladas en base a los marcos de referencia, estándares y mejores prácticas que apoyan la labor de auditoría y que sea generalmente avalada por la comunidad de auditores.

AGRADECIMIENTOS

Al Instituto de Auditores Internos de Nicaragua (IAIN) por su apoyo en la recopilación de datos y difusión de la encuesta por medio de correos masivos a la membresía, redes sociales y sitio web.

También, al **Sr. Elías Martínez**, Presidente de la Junta Directiva 2013 – 2014 del IAIN por aportar su conocimiento y experiencia en el tema de auditoría y fungir como primer revisor experto a los resultados de la investigación.

A todos esos profesionales que hicieron posible esta investigación, aportando tiempo y conocimiento para conocer el estado del arte de las auditorías integradas. }

REFERENCIAS

- [1] Ashit, D. (2012). *An Integrated Approach to Process-based IT Audit Using Quality and Information Security Management Systems*. New York, USA: eDelta Consulting, Inc.
- [2] Chaney, C., & Kim, G. (2007). The Integrated Auditor. *Internal Auditor*. Florida, USA. Internal Auditor Magazine, disponible en: <http://www.theiia.org/intAuditor/feature-articles/2007/> [Consulta: 12 de Julio de 2012]
- [3] Helpert, A., & Lazarine, J. (2009). Making Integrated Audits Reality. *Internal Auditor*. Florida, USA. Internal Auditor Magazine, disponible en: <http://www.theiia.org/intAuditor/feature-articles/2009/> [Consulta: 12 de Julio de 2012]
- [4] ISACA, (2011). *Manual de Preparación para el Examen de Certificación del Auditor de SI*. Illinois, USA: ISACA.
- [5] Ramamoorti, S., (2012). *Internal Auditing: History, Evolution, and Prospects*. Florida, USA: The Institute of Internals Auditors Research Foundation.
- [6] Reinhard, J., Ames, B., Robertson, A., Thakkar, R., Pulsipher, R., & Bentley, D., (2012). *Integrated Auditing – Practice Guide*. Florida, USA: The Institute of Internals Auditors.

BIOGRAFIA



Davis A. Porras Rodríguez, CISA, CISM, es Ingeniero en Sistemas y Especialista en Administración TIC docente de la Facultad de Ingeniería de la Universidad Americana (UAM) y el Oficial de Riesgos de Seguridad de la Información de Accedo Technologies, una empresa de externalización de servicios BPO/ITES en Nicaragua. En los últimos 5 años, fue el auditor de sistemas de información de una empresa privada del sector financiero de Nicaragua. Actualmente, se encuentra culminando sus estudios de master en gestión de tecnologías de información y comunicación con énfasis en tecnologías de información en la Universidad Nacional de Ingeniería (UNI).



Instituto de Auditores Internos de Nicaragua (IAIN) - Capítulo 256 del Instituto de Auditores Internos a nivel Global -, organización profesional dedicada a la promoción y desarrollo de la práctica de auditoría interna en Nicaragua que promueve la asistencia y participación de sus miembros a las conferencias y debates sobre el desarrollo profesional tanto a nivel nacional como internacional.